

Séminaire pluridisciplinaire[BR]- La participation à deux séminaires sur une thématique fiscale pointue [BR]- Séminaire pluridisciplinaire : "La qualification des parts de SCI pour l'application de la convention franco-belge de 1964".

Auteur : Dehoux, Valery

Promoteur(s) : Docclo, Caroline; Oprenyesz, Jordan

Faculté : Faculté de Droit, de Science Politique et de Criminologie

Diplôme : Master de spécialisation en droit fiscal

Année académique : 2020-2021

URI/URL : <http://hdl.handle.net/2268.2/10973>

Avertissement à l'attention des usagers :

Tous les documents placés en accès ouvert sur le site le site MatheO sont protégés par le droit d'auteur. Conformément aux principes énoncés par la "Budapest Open Access Initiative"(BOAI, 2002), l'utilisateur du site peut lire, télécharger, copier, transmettre, imprimer, chercher ou faire un lien vers le texte intégral de ces documents, les disséquer pour les indexer, s'en servir de données pour un logiciel, ou s'en servir à toute autre fin légale (ou prévue par la réglementation relative au droit d'auteur). Toute utilisation du document à des fins commerciales est strictement interdite.

Par ailleurs, l'utilisateur s'engage à respecter les droits moraux de l'auteur, principalement le droit à l'intégrité de l'oeuvre et le droit de paternité et ce dans toute utilisation que l'utilisateur entreprend. Ainsi, à titre d'exemple, lorsqu'il reproduira un document par extrait ou dans son intégralité, l'utilisateur citera de manière complète les sources telles que mentionnées ci-dessus. Toute utilisation non explicitement autorisée ci-avant (telle que par exemple, la modification du document ou son résumé) nécessite l'autorisation préalable et expresse des auteurs ou de leurs ayants droit.

La qualification des parts de SCI pour l'application de la convention franco-belge de 1964

Valéry Dehoux

Travail de fin d'études : Séminaire pluridisciplinaire (15 ects)

Master de spécialisation en Droit fiscal

Année académique 2019-2020

Titulaires :

Jean BUBLOT
Aymeric NOLLET

Tuteurs académiques :

Caroline DOCCLO
Jordan OPRENYESZK

Remerciements

Je tiens à remercier Madame Caroline Docclo, Monsieur Marc Bourgeois et Monsieur Jordan Oprenyeszk pour leurs conseils, leurs encouragements et leur disponibilité.

Sans eux, la rédaction de ce travail n'aurait pas été possible.

Merci.

Table des matières

1.	Introduction	4
2.	Notions et articles utiles	5
2.1	La notion de Translucidité fiscale française.....	5
2.2	Revenus imposables en Belgique.....	5
2.3	Article 3 de la convention	6
2.4	Article 15 de la convention	6
2.5	Article 18 de la convention	7
2.6	Protocole final de la convention, point 2	7
3.	Description de la problématique	8
4.	évolution de la jurisprudence et analyse de l'argumentaire	9
4.1	L'arrêt de la Cour de cassation du 2 décembre 2004.....	9
4.1.1	L'arrêt de la cour d'appel de Bruxelles du 7 novembre 2002	9
4.1.2	L'arrêt de la Cour de cassation du 2 décembre 2004.....	10
4.1.3	Analyse	11
4.2	L'arrêt de la Cour de cassation du 29 septembre 2016	13
4.2.1	Analyse	15
4.3	L'arrêt du Conseil d'Etat du 24 février 2020	15
4.3.1	Analyse	16
5.	Conclusion.....	18
6.	Bibliographie	19

1. INTRODUCTION

Comme l'illustrent les innombrables affaires traitées depuis plusieurs décennies avec fortunes diverses, cette question tient en haleine les tribunaux et Cours du pays et de France : quelle est la classification des parts des sociétés civiles immobilières (SCI) françaises translucides pour l'application de la convention entre la France et la Belgique tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance administrative et juridique réciproque en matière d'impôt sur les revenus de 1964 (ci-après dénommée 'la convention') ? La personnalité Juridique des SCI françaises n'est pas contestée, mais ont-elles une existence juridique en tant que sujet fiscal à part entière ? Les parts de ces sociétés ont-elles un caractère mobilier ou bien sont-elles assimilées fiscalement à des biens immeubles au regard de la convention ? En cas de distribution des revenus ? En cas de cession de ces parts à titre onéreux, quid de la plus-value ?

Après une série d'arrêts contradictoires illustrant les différences d'interprétation de la convention susmentionnée entre certaines juridictions et les administrations des pays concernés qu'implique la confusion sur cette qualification, il semble poindre un relatif éclaircissement de la situation suite au revirement à 180° de la Cour de cassation en 2016¹, bien qu'un arrêt récent du Conseil d'État français² ne vienne rejeter le trouble en la matière.

Après un rappel de quelques notions et articles nécessaires à la bonne compréhension du sujet, viendra la description de la problématique au regard du droit interne et de la convention de la manière la plus complète possible pour ensuite procéder à une analyse de l'évolution de la jurisprudence en la matière, des différentes argumentations et de la doctrine. Pour terminer, viendront, bien entendu, les conclusions tirées des différentes analyses.

¹ Cass. b., 29 septembre 2016, F.14.0006.F.

² CE, 24 février 2020, n°436392.

2. NOTIONS ET ARTICLES UTILES

2.1 LA NOTION DE TRANSLUCIDITÉ FISCALE FRANÇAISE

L'analyse se limitera, dans le cadre de cet exposé, aux SCI translucides, les deux autres formes de SCI (transparentes (sociétés d'attribution) et opaques) ne présentant pas le même intérêt vu l'absence de problèmes particuliers les concernant (la question du traitement des dividendes des SCI d'attribution étant réglée par le point 2 du protocole final de la convention et celle des dividendes des SCI soumises à l'impôt des sociétés ne présentant pas d'obstacles à l'application de l'article 15 de la convention). À noter que les trois formes possèdent la personnalité juridique selon la loi française.

Pour rappel, les SCI sont par défaut (art. 8 du Code général des impôts français (CGI)) soumises au régime fiscal des particuliers, sauf lorsque les conditions légales pour le maintien de ce statut particulier ne sont plus rencontrées (activités commerciales ou industrielles, elles basculent dès lors, de facto, dans le régime opaque). Mais les associés ont le choix, en vertu de l'article 206 du CGI d'opter pour le régime de l'impôt des sociétés. Ce choix est en principe irréversible sauf sous certaines conditions (art. 239 du CGI) que nous ne développerons pas ici.

Revenons à nos SCI translucides. En droit fiscal français, tout contribuable est en principe titulaire de trois obligations³ :

1. Obligation de déclaration des revenus concourant à la perception de l'impôt,
2. Obligation de justification du résultat constituant la base d'imposition,
3. Obligation de payer l'impôt dû.

Le mécanisme de transparence fiscale attribue les deux premières obligations à la société alors que l'obligation de payer l'impôt revient à charge des associés en fonction de leur participation dans le capital social. Si l'associé est une personne physique, sa part de revenu imposable sera traitée comme un revenu immobilier et imposée comme telle, si l'associé est une société, la part des revenus lui revenant sera traitée comme des bénéfices et imposée comme telle. Cette imposition intervient indépendamment de la distribution effective de ces revenus.

Il en ressort, et c'est important pour la suite, que la SCI transparente est un sujet fiscal à part entière.

2.2 REVENUS IMPOSABLES EN BELGIQUE

Nous n'allons évidemment pas aborder l'ensemble du Code d'impôt sur les revenus, mais simplement vérifier, avant toute chose si les revenus visés dans cet exposé sont imposables en Belgique. En effet, dans le cas contraire, il sert à rien d'examiner la convention, celle-ci n'étant destinée qu'à prévenir les cas de double imposition.

³ A.Lacourt, « SCI françaises: la Cour de cassation signe la fin de l'égarement », Revue de planification belge et internationale, Bruxelles, Larcier, 2016/3, p.299.

Pour faire simple, un habitant du Royaume doit déclarer les revenus obtenus pendant la période imposable, mais nullement les revenus obtenus par une société ayant la personnalité juridique (ce qui est le cas des SCI) dont il est détenteur de parts si ceux-ci ne sont pas distribués. En cas de distribution des revenus de SCI, ceux-ci correspondent à la définition de dividendes en droit fiscal belge (article 18, code d'impôt sur les revenus 1992 (ci-après CIR 92)) et sont donc imposables en Belgique, à l'inverse des revenus non distribués, qui ne doivent même pas faire l'objet d'une déclaration.

En cas de cession à titre onéreux d'un bien immobilier par un particulier, la Belgique, sous certaines conditions (article 90 CIR 92) ne prévoit pas de taxation sur la plus-value réalisée, il en est de même pour la cession à titre onéreux des parts de sociétés, pour autant que celles-ci s'inscrivent dans 'la gestion normale du patrimoine privé', autrement dit, en dehors de toute opération spéculative.

2.3 ARTICLE 3 DE LA CONVENTION

L'article trois de la convention règle le cas des revenus de biens immobiliers en réservant le pouvoir d'imposition à l'Etat dans lequel ces biens sont situés. Le paragraphe 2 stipule également que « la notion de bien immobilier se détermine d'après *les lois* de l'Etat contractant où est situé le bien considéré ».

Dans le paragraphe 4, nous retrouvons une autre disposition qui s'avèrera utile par la suite : « les dispositions des paragraphes 1 à 3 s'appliquent également [...]. Elles s'appliquent également aux bénéfices résultant de l'aliénation de biens immobiliers ».

Cet article est central dans la problématique qui nous occupe et nous y ferons référence à de nombreuses reprises dans la suite de l'exposé.

2.4 ARTICLE 15 DE LA CONVENTION

L'article 15 traite le sujet des dividendes. Outre le fait que l'article stipule que les dividendes, ayant leur source dans un des Etats contractant, sont imposables dans l'autre Etat lorsqu'ils sont payés à un résident de cet autre Etat, ce qui va nous intéresser ici, est la définition du terme « dividendes » applicable à l'article en question.

Pour reprendre les termes du paragraphe 5 de l'article, « le terme 'dividendes' employé dans le présent article désigne [...] les revenus provenant d'actions, actions ou bons de jouissance, parts de mine, parts de fondateur ou autres parts bénéficiaires ainsi que les revenus d'autres parts sociales soumis au même régime que les revenus d'actions par la législation fiscale de l'Etat dont la société distributrice est un résident ».

Donc, si la société distributrice est résidente française, pour être considérés comme dividendes, les revenus distribués doivent être soumis au même régime que les revenus d'actions dans la législation française.

2.5 ARTICLE 18 DE LA CONVENTION

Cet article fait office de « disposition balai », en stipulant que les revenus qui ne sont pas traités dans la convention ne sont imposables que dans l'Etat du résident concerné. Il nous sera utile lorsque nous parlerons de la classification des revenus des SCI ainsi que des plus-values sur actions dans la suite de l'exposé.

2.6 PROTOCOLE FINAL DE LA CONVENTION, POINT 2

Nous reviendrons également à ce texte du protocole final de la convention, visant à priori les SCI d'attribution, dans l'exposé qui suit, les références à ce dernier dans les jugements et arrêts des différentes Cours y étant fréquentes. La déduction selon laquelle ce sont les sociétés d'attribution qui sont visées dans ce point 2 du protocole final vient du fait que le texte reprend de manière identique la description faite des sociétés d'attribution dans l'article 1655 ter du CGI.

En voici le texte : « 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. La Belgique pourra toutefois imposer, dans les limites fixées aux articles 15, paragraphe 1 et 2, et 19-A, paragraphe 1, les revenus tirés par des résidents de la Belgique de droits sociaux représentés par des actions ou parts dans lesdites sociétés résidentes de la France ».

3. DESCRIPTION DE LA PROBLÉMATIQUE

De manière générale, la différence de traitement fiscal des sociétés de personnes selon les Etats génère bon nombre de problèmes suite aux divergences d'interprétation des conventions fiscales internationales que cela implique.

Dans le cas qui nous occupe, dans la jurisprudence, l'interprétation belge du régime de transparence des SCI françaises a conduit, dans un premier temps, à confondre ce régime de transparence avec le régime de transparence par lequel, fiscalement, la société n'est pas réputée avoir d'existence distincte de celle de ses associés, ceux-ci étant traités comme s'ils étaient directement propriétaires des immeubles détenus par la SCI⁴. Les revenus retirés de ces sociétés ont donc été considérés comme revenus immobiliers au sens de l'article 3 de la convention.

L'administration, de son côté, prétendait imposer ces revenus en tant que dividendes, conformément à l'article 15 de la convention, parfois même lorsqu'ils n'avaient pas été effectivement distribués, mais, conformément à la pratique comptable française, portés aux comptes courants des associés (ces revenus ne subissant plus, en France, d'imposition en cas de distribution, n'étant pas considérés comme dividendes dans la législation française).

Si, dans un second temps, la compréhension du régime de transparence français a évolué dans son interprétation belge (reconnaissance de la SCI transparente en tant que sujet fiscal à part entière), le fait que les revenus imposés de la SCI transparente le soient en tant que revenus fonciers dans le chef de la personne physique détentrice des droits sociaux a continué, pendant de nombreuses années, à causer des divergences d'interprétation sur leur qualification au sens de la convention (mobilier vs immobilier).

Un autre débat a également eu lieu sur la qualification de ces revenus, une fois caractérisés en revenus mobiliers : rentrent-ils dans le champ d'application de l'article 15 de la convention en tant que dividendes ou rentrent-ils dans le champ d'application de l'article 18 de la convention (disposition balai) ? Même si cela ne change rien, actuellement, au niveau des rentrées fiscales belges, il semble quand même opportun, au niveau juridique, de savoir sur base de quelle(s) disposition(s) légale(s) s'applique l'impôt sur les revenus en question.

Alors que, comme mentionné dans l'introduction, l'arrêt de la Cour de cassation belge du 29 septembre 2016, confirmé par un arrêt de la même Cour en 2017 venait clarifier le débat en attribuant bien le caractère mobilier aux parts des SCI transparentes, l'arrêt du Conseil d'Etat français du 24 février 2020 qualifie les parts de sociétés à prépondérance immobilière, quelle qu'en soit la forme (et donc les SCI en question), de biens immobiliers lorsqu'il s'agit d'imposer les plus-values réalisées par des non-résidents.

Si pour les professionnels, il est déjà difficile de s'y retrouver, pour les profanes, c'est à en perdre son latin !!

⁴ Voir notamment Cass. b., 2 décembre 2004, F030006F.

4. ÉVOLUTION DE LA JURISPRUDENCE ET ANALYSE DE L'ARGUMENTAIRE

Dans ce point, nous allons retracer l'historique des arrêts les plus pertinents à nos yeux pour illustrer l'évolution de la jurisprudence en la matière et procéder à l'analyse de l'argumentaire avec l'appui de la doctrine (la littérature sur le sujet étant abondante et souvent déjà très fouillée⁵).

Pour commencer cette rétrospective, nous allons faire un bond de 16 ans en arrière et revenir à l'arrêt de la Cour de cassation du 2 décembre 2004.

4.1 L'ARRÊT DE LA COUR DE CASSATION DU 2 DÉCEMBRE 2004

Pour rappel, cet arrêt fait suite à l'arrêt rendu par la Cour d'appel de Bruxelles, le 7 novembre 2002, qui donnait raison à l'administration fiscale belge. Cette dernière entendait soumettre les revenus d'un résident belge perçus d'une SCI de droit français à l'impôt des personnes physiques en tant que dividendes. Cette position de l'administration était contestée par la partie demanderesse qui considérait ces revenus comme des revenus immobiliers et donc exonérés, conformément à l'article 3, paragraphes 1 et 2, ainsi qu'à l'article 19.a., paragraphe 2 de la convention qui attribuent le pouvoir d'imposition exclusif à la France et donc une exonération en Belgique.

4.1.1 L'arrêt de la cour d'appel de Bruxelles du 7 novembre 2002

Dans son argumentaire, la Cour d'appel de Bruxelles, après avoir confirmé que, conformément à l'affirmation de la partie demanderesse, il ne s'agissait pas d'une SCI d'attribution et donc non visée par le point 2 du protocole final de la convention, mentionne : « le droit fiscal est une branche du droit public. Seule la loi fiscale belge est applicable aux revenus pour lesquels la convention réserve le droit d'imposer à la Belgique, à l'exclusion du droit fiscal étranger sauf si une loi belge ou une convention internationale contient des dispositions permettant d'appliquer en Belgique le texte de la loi fiscale étrangère, en l'espèce la loi fiscale française instaurant une fiction juridique selon laquelle la société civile de droit français est réputée fiscalement transparente et les dividendes distribués par ces sociétés sont réputés être des revenus fonciers.

L'administration soutient à bon droit que le (demandeur) résident belge a perçu des dividendes ayant leur source en France et que ces dividendes sont imposables dans l'Etat de la résidence.

⁵ Cfr bibliographie à la fin de l'exposé

La thèse selon laquelle il faut considérer en Belgique les dividendes de la société immobilière comme des revenus fonciers en vertu de la loi fiscale française ne trouve aucun appui dans la convention⁶ ».

La Cour d'appel de Bruxelles soutien également, point 2 du protocole final de la convention à l'appui⁷, que : « Le droit fiscal belge reste sans réserve d'application aux dividendes tirés de sociétés civiles immobilières dotées de la personnalité juridique, la forme adaptée étant sans incidence⁸. ».

4.1.2 L'arrêt de la Cour de cassation du 2 décembre 2004

L'argumentaire de la cour de cassation se fait en deux temps⁹ :

Première branche

Pour la première branche (relative au premier paragraphe du point 4.1.1 ci-dessus) : l'argument « La thèse selon laquelle il faut considérer en Belgique les dividendes de la société immobilière comme des revenus fonciers en vertu de la loi fiscale française ne trouve aucun appui dans la convention omet de tenir compte de l'application de l'article 15, paragraphe 5, de la convention qui précise que le terme 'dividendes' employé dans le présent article désigne, sous réserve de l'article 4, paragraphe 2, les revenus provenant d'actions, actions ou bons de jouissance, parts de mine, parts de fondateur ou autres parts bénéficiaires ainsi que les revenus d'autres parts sociales soumis au même régime que les revenus d'actions par la législation fiscale de l'Etat dont la société distributrice est un résident ».

Étant donné que pour la législation fiscale française les revenus distribués des SCI translucides ne peuvent être considérés comme des revenus d'actions vu qu'ils n'ont pas été soumis à l'impôt des sociétés (article 108 du CGI), on ne peut se servir de l'article 15, paragraphe 1^{er}, pour taxer ces revenus en tant que dividendes.

On trouve également dans l'argumentaire qu'en vertu du régime de transparence applicable à ces sociétés, elles sont « réputées ne pas avoir d'existence distincte de celle de leurs membres, lesquels sont traités comme s'ils étaient directement propriétaires des immeubles auxquels leur donnent vocation les parts qu'ils détiennent et sont personnellement soumis à l'impôt sur les revenus d'après le régime fiscal qui leur est propre (article 8 du CGI). Les revenus provenant de parts dans de telles sociétés sont taxés dans la catégorie des revenus fonciers lorsqu'ils sont attribués à des associés personnes physiques n'ayant pas affecté ces parts à l'exercice de leur activité professionnelle. [...] ».

⁶ Extrait de « https://expert.taxwin.be/fr/tw_juri/document/cass20041202-f030006f-fr », p.2.

⁷ Le point 2 du protocole final de la convention permet à la Belgique de taxer les revenus de SCI d'attribution en tant que dividendes, même si, en droit français, les droits sociaux relatifs à ce type de société sont considérés comme des biens immobiliers au sens de l'article 3 de la convention (cfr point 2.5 du présent exposé).

⁸ Extrait de « https://expert.taxwin.be/fr/tw_juri/document/cass20041202-f030006f-fr », p.3.

⁹ « https://expert.taxwin.be/fr/tw_juri/document/cass20041202-f030006f-fr », p.3 et 4.

La conclusion est, pour cette première branche, qu'il s'agit bien de revenus immobiliers pour la loi française et, qu'en tant que tels ils ne peuvent être taxés en Belgique (article 3, paragraphes 1 et 2, ainsi qu'à l'article 19.a., paragraphe 2 de la convention).

Seconde branche

En ce qui concerne la seconde branche (relative au paragraphe 2 du point 4.1.1 ci-dessus), pour la Cour de cassation, cette conclusion « méconnaît le point 2 du protocole final annexé à la convention [...]. Cette dernière disposition doit être interprétée comme étant une disposition dérogatoire aux autres dispositions de la convention [...] dont le champ d'application est limité aux seules sociétés civiles immobilières d'attribution [...]. Elle n'accorde pas pour autant à la Belgique le droit d'imposer, sur pied de l'article 15, paragraphe 1^{er}, de la convention précitée du 10 mars 1964, les revenus de parts de sociétés civiles immobilières de droit français tombant dans une catégorie autre que celle des sociétés civiles immobilières d'attribution visées par le point 2 du protocole final annexé à la convention précitée du 10 mars 1964 ».

4.1.3 Analyse

Première branche

Dans l'argumentaire de l'arrêt rendu par la Cour d'appel de Bruxelles, au niveau de la première branche, il semble cohérent de raisonner en premier lieu en partant du droit belge. De ce fait, dans les étapes à suivre pour déterminer si les revenus distribués par la SCI à ses associés personnes physiques sont imposables en Belgique au regard de la convention, il faut en premier lieu regarder la qualification de ces revenus en droit fiscal belge : il s'agit clairement de dividendes au sens de l'article 18 du CIR 92. À ce niveau, l'argumentaire tient la route.

Le premier point laissant perplexe une bonne partie de la doctrine (il nous semble à juste titre) réside dans la seconde partie de ce paragraphe de l'argumentaire : « [...] la loi fiscale française instaurant une fiction juridique selon laquelle la société civile de droit français est réputée fiscalement translucide et les dividendes distribués par ces sociétés sont réputés être des revenus fonciers ».

En effet, si les revenus de la SCI translucide de droit français attribuables aux personnes physiques sont imposés, par fiction, dans le chef de ces mêmes personnes comme revenus fonciers, ils le sont qu'ils soient distribués ou non. Le fait qu'en cas de distribution effective, ces revenus ne soient plus imposés par l'administration fiscale française est simplement dû au fait que la législation fiscale française ne prévoit pas l'imposition de ce type de revenu (comme vu précédemment, ils ne sont pas considérés comme dividendes (en tous cas taxables) dans la législation fiscale française, n'ayant pas été soumis à l'impôt des sociétés). Ce sont donc bien les revenus de la SCI translucide qui sont imposés et non leur distribution, la personne physique ne fait qu'en supporter l'obligation de paiement de l'impôt dû (cfr point 2.1). Il ne peut être question de dividendes s'il n'y a pas distribution et les revenus sont quand même imposés en tant que revenus fonciers. Il est donc erroné d'affirmer que les revenus *distribués* sont réputés être des revenus fonciers.

Le second point de la première branche soulevant question est : « L'administration soutien à bon droit que le (demandeur) résident belge a perçu des dividendes ayant leur source en France et que ces dividendes sont imposables dans l'Etat de la résidence ». En effet, à priori, comme mentionné dans l'arrêt de la Cour de cassation relatif à la même affaire, l'application du paragraphe 5 de l'article 15 ne permettrait pas de qualifier les revenus de SCI translucides de dividendes, ceux-ci n'étant pas considérés comme tels dans la loi française, n'ayant pas été soumis à l'impôt des sociétés. Ils ne pourraient donc pas être considérés comme dividendes au sens de l'article 15 de la convention¹⁰.

Comme nous venons de l'expliquer, si on peut être d'accord avec l'argumentaire de l'arrêt de la Cour de cassation concernant la qualification des revenus distribués par la SCI en dividendes (avec réserves, cfr point 4.2.1 ci-dessous), il est beaucoup plus difficile d'adhérer à la thèse défendue par cette même Cour selon laquelle, en raison de leur régime de translucidité fiscale, les SCI concernées sont réputées « ne pas avoir d'existence distincte de celle de leurs membres, lesquels sont traités comme s'ils étaient directement propriétaires des immeubles auxquels leur donnent vocation les parts qu'ils détiennent », cela démontre une méconnaissance du régime de translucidité français. En effet, le fait que l'article 8 du CGI, utilisé pour justifier l'argumentaire de la Cour de cassation, dispose que les associés sont « personnellement soumis à l'impôt sur le revenu *pour la part de bénéfices sociaux correspondant à leurs droits dans la société* », ne permet nullement d'en déduire que les SCI n'ont pas d'existence distincte de celle de leurs membres et que ceux-ci seraient réputés être directement propriétaires des immeubles, au contraire, il est bien mentionné dans l'article que les bénéfices imposables sont bien déterminés au niveau de la SCI, et non des associés. L'existence juridique de la SCI translucide en tant que sujet fiscal à part entière semble donc bien établie. Le fait que la société puisse choisir de distribuer ou non ces bénéfices et qu'en cas de non distribution, c'est bien la société et non les associés qui en est propriétaire corrobore cette interprétation qui a d'ailleurs été confirmée à maintes reprises par les autorités françaises¹¹.

Seconde branche

Nous n'avons rien à ajouter aux conclusions de la Cour de cassation concernant cette branche, celles-ci ne nous semblant pas souffrir de discussions.

En effet, le texte du point 2 du protocole final de la convention : « 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. [...] », correspond, au mot

¹⁰ Contrairement à l'interprétation que fait l'administration française du terme 'dividendes' au sens de l'article 15 de la convention dans ses commentaires (BOI-INT-CVB-BEL-10-40-20120912, alinéas 40 à 60).

¹¹ Voir notamment le « Bulletin officiel des impôts, n°37, 26 février 2003, n°4 H-I-03 », ou la réponse de l'administration française à la question de l'administration belge du 24 janvier 2007 dont des extraits se retrouvent dans l'article suivant : C.Docclo, « L'imposition en Belgique des dividendes de SCI françaises de droit commun – Un autre cas d'interprétation unilatérale d'une convention bilatérale », note sous Liège, 17 février 2010, T.F.R., juin 2010, p.623.

près, à la description des sociétés visées à l'article 1655 ter du CGI visant les sociétés immobilières dotées de la transparence fiscale. Étant donné la description précise du type de société visé, il est difficile d'imaginer que le point 2 du protocole final de la convention puisse avoir une interprétation plus large que ce qu'il mentionne.

4.2 L'ARRÊT DE LA COUR DE CASSATION DU 29 SEPTEMBRE 2016

Pour rappel, le litige concerne la taxation en Belgique de revenus retirés par un résident belge de sa participation dans deux SCI translucides françaises. Comme précédemment, l'administration fiscale belge a imposé ces revenus comme revenus mobiliers alors que le contribuable belge soutient qu'il s'agit de revenus de biens immobiliers situés en France et donc exclusivement imposables en France comme le prévoit l'article 3 de la convention. La Cour d'appel de Bruxelles a donné raison au contribuable dans son arrêt du 10 septembre 2013. C'est cet arrêt qui fait l'objet du pourvoi en cassation par l'administration fiscale.

Il est intéressant de constater que, dans son argumentaire, la Cour d'appel de Bruxelles, contrairement à la Cour de cassation dans son arrêt du 2 décembre 2004, ne conteste plus l'existence de la SCI translucide en tant que sujet fiscal : « Dès lors que les sociétés civiles immobilières de droit français ont une personnalité juridique distincte de celle de leurs associés, elles réalisent elles-mêmes les revenus provenant de l'exploitation de leur activité et constituent des sujets fiscaux (Bulletin officiel des impôts, n°37, 26 février 2003, n°4 H-I-03)¹² ».

Voici un nouvel extrait de l'argumentaire de la Cour d'appel pour justifier qu'il s'agit de revenus immobiliers : « Les rémunérations des associés, gérants ou administrateurs, ne constituent pas des charges de la société mais sont imposables dans le chef de l'associé qui en bénéficie à titre de revenus fonciers. [...] Ainsi, contrairement à ce que soutient [le demandeur], les associés ne paient pas l'impôt dû par la société sur ces résultats, mais leur propre impôt, dès lors qu'ils en sont redevables personnellement, quelle que soit l'affectation du résultat. Il n'y a dès lors pas, lorsque le bénéfice de ces sociétés est distribué aux associés, deux impôts distincts provenant de deux types de revenus différents, l'impôt foncier sur les revenus immobiliers de la société dont les associés sont les débiteurs et l'impôt sur les revenus mobiliers provenant des droits attachés aux parts sociales¹³ [...] ».

Elle en conclut que les revenus distribués sont bien des revenus immobiliers au sens de l'article 3 de la convention et donc exonérés en Belgique au vu du paragraphe 1^{er} du même article et de l'article 19.A., paragraphe 2 de la même convention.

Dans ses conclusions transmises à la Cour de cassation, le premier avocat général Henkes confirme la thèse qu'il s'agit bien de revenus immobiliers au sens de l'article 3 de la convention, la Cour ne le suivra pas.

En effet, celle-ci, au vu des éclaircissements apportés sur les caractéristiques et le fonctionnement des SCI françaises translucides par la doctrine, par l'administration française et par les tribunaux français et belges, va considérer que :

¹² https://expert.taxwin.be/fr/tw_juri/document/cass20160929-f140006f-fr, page 4.

¹³ https://expert.taxwin.be/fr/tw_juri/document/cass20160929-f140006f-fr, page 4 et 5.

- la SCI translucide a bien la personnalité juridique et la personnalité fiscale propre, s'appuyant entre autres sur un arrêt du Conseil d'Etat français : « les sociétés régies par l'article 8 du CGI ont une personnalité distincte de celle de leurs membres et exercent une activité qui leur est propre ; dès lors que cette activité est exercée en France, les bénéfices réalisés par ces sociétés sont en principe imposables en France entre les mains de leurs membres, y compris ceux qui résident hors de France, à proportion des droits qu'ils détiennent dans la société [...] (CE .français, arrêt n°317024 du 11 juillet 2011, www.legifrance.gouv.fr), ainsi que sur le « Bulletin officiel des impôts, n°37, 26 février 2003, n°4 H-I-03 » dont nous trouvons un extrait au 2^{ème} paragraphe du présent point. Il en résulte que les bénéfices de ces SCI sont déterminés au niveau de la société, en tenant compte de ses revenus et charges, indépendamment de ceux de ses associés,
- l'obligation de payer l'impôt appartient bien aux associés proportionnellement à leurs droits dans la société, et ce, même si aucun bénéfice ne lui a été distribué (ce point n'a d'ailleurs jamais été contesté). L'impôt sur ces bénéfices est déterminé en fonction de la qualité de chaque associé (en tant que bénéficiaire si l'associé est une société ou si ses parts sont affectées à l'exercice de son activité professionnelle, en tant que revenus fonciers si c'est un particulier),
- le fait que l'impôt ne soit pas effectivement payé par la société mais par chacun des associés, n'est qu'une modalité particulière du recouvrement de cet impôt frappant les bénéfices sociaux qui ne remet pas en cause l'existence d'une personnalité fiscale propre dans le chef de la SCI de droit commun, cette modalité particulière ne peut être assimilée à une substitution du sujet fiscal : lors d'une distribution des bénéfices nets aux associés, il ne s'agit plus du revenu de la SCI, il s'agit en effet du revenu des parts sociales détenues par les associés, la SCI n'est plus le sujet d'imposition,
- le fait qu'en droit interne français, il n'y ait pas de disposition spécifique prévoyant l'imposition de la distribution des revenus de la SCI translucide aux associés (le régime d'imposition des dividendes ne s'appliquant pas étant donné que la société n'est pas soumise à l'impôt des sociétés (article 108 et suivants du CGI)) n'implique pas que ces revenus soient assimilés à un revenu de même nature que celui perçu par la SCI elle-même,
- l'article 3 de la convention ne peut s'appliquer, vu que « la notion de bien immobilier se détermine d'après les lois de l'Etat contractant où est situé le bien considéré » et qu'en droit français, les parts de SCI ne sont pas considérées comme des biens immeubles mais bien comme des biens à caractère mobilier, comme confirmé par la Cour de cassation française¹⁴,
- étant donné qu'il ne s'agit pas de revenus immobiliers, mais de revenus de parts sociales, qu'il ne s'agit pas non plus de dividendes au sens de l'article 15 de la convention, les revenus visés ne peuvent rentrer que dans le champ d'application de l'article 18 (disposition balai) et peuvent donc bien être taxé dans l'Etat de résidence, la Belgique en l'occurrence.

Par conséquent, selon la Cour de cassation, la France dispose bien du pouvoir d'imposition exclusif sur les revenus immobiliers français perçus par la SCI translucide et la Belgique

¹⁴ Cass. fr., 9 avril 1970, n° de pourvoi 68-13956, www.legifrance.gouv.fr

dispose d'un pouvoir d'imposition sur les revenus distribués par cette dernière à ses associés résidents belges.

L'arrêt de la Cour d'appel de Bruxelles a donc été cassé et renvoyé devant la Cour d'appel de Liège qui a confirmé ses conclusions.

4.2.1 Analyse

Parmi les différents arrêts et leurs argumentations analysés, cet arrêt a le mérite d'être le plus consistant juridiquement, y compris dans la compréhension du fonctionnement des sociétés françaises qualifiées de 'translucides'. On peut même lui accorder des vertus didactiques.

À la lecture de cet arrêt, nous pouvons tirer comme conclusion qu'il y a bien deux impositions distinctes : l'imposition exclusive par la France des revenus immobiliers de la SCI et l'imposition, conformément à la législation fiscale belge et dans le respect de la convention, de la distribution par la SCI de revenus aux associés résidents belges. Ces derniers ne sont pas des revenus immobiliers mais bien des revenus à caractère mobilier.

Le point qui reste sujet à discussion, bien que sans réelle incidence, est la 'non-qualification' de ces revenus en dividendes au sens de l'article 15. En effet, le fait que la distribution de revenus par la SCI aux associés ne soit pas imposable, et donc non qualifiée, dans la législation fiscale française n'implique pas que la nature de ces revenus soit différente de celle des revenus distribués par une SCI opaque (et donc soumise à l'impôt des sociétés), qui eux, sont bien qualifiés de dividendes¹⁵, la seule différence entre ces revenus étant la modalité de taxation en amont. La question, bien que relativement secondaire, reste ouverte...

4.3 L'ARRÊT DU CONSEIL D'ETAT DU 24 FÉVRIER 2020

Un résident belge, qui a cédé à titre onéreux ses parts de SCI française propriétaire d'un unique bien immobilier situé en France et détenues à titre d'investissement privé, a subi une taxation d'office de la part de l'administration fiscale française à raison de la plus-value de cession. L'administration a établi son imposition sur base de ses commentaires de la convention (BOI-INT-CVB-BEL-10-10, § 130) qui écartent l'aspect limitatif du point 2 du protocole final de la convention et mentionnent qu' « il convient de considérer que le même caractère doit être reconnu aux droits détenus dans des sociétés dont l'actif est constitué principalement par des terrains à bâtir ou des biens assimilés, ainsi qu'aux droits détenus dans des sociétés civiles immobilières de toute nature non régies par l'article 1655 ter du CGI et dont le patrimoine est composé essentiellement par des immeubles autres que des terrains à usage agricole ou forestier », ainsi que sur le fondement de l'article 224 bis du CGI. Le tribunal de première instance a confirmé le droit de la France d'imposer cette plus-value.

¹⁵ Voir (A. Lacourt, « SCI françaises : la Cour de cassation signe la fin de l'égarement ! », Revue de planification patrimoniale belge et internationale, 2016/3, p. 303) pour plus de développement.

Suite à cela, le résident belge a saisi le Conseil d'Etat d'un recours en annulation de ce paragraphe 130 des commentaires de l'administration française. Il a été débouté.

Le Conseil d'Etat, pour justifier sa décision, ne s'appuie pas, comme le fait l'administration, sur le caractère non limitatif du point 2 du protocole final dont il reconnaît l'objectif de viser les parts de sociétés relevant de l'article 1655 ter du CGI, mais sur l'article 244 bis A du CGI selon lequel, de l'avis du Conseil d'Etat, les biens cédés sont des biens immobiliers : « la loi fiscale assimile ainsi à des biens immobiliers, notamment, les parts de sociétés civiles à prépondérance immobilière, lors de leur aliénation par une personne qui n'est pas domiciliée en France¹⁶ ».

Il juge dès lors, que le paragraphe 130 des commentaires attaqués n'a pas retenu une inexacte interprétation de l'article 3, paragraphe 4 de la convention.

Ainsi, pour le Conseil d'Etat français, les parts de SCI translucides sont des immeubles.

4.3.1 Analyse

À titre d'illustration de la nouvelle confusion qu'implique cet arrêt, voici un extrait de la note de la professeure Docclo¹⁷ : « Cet arrêt rend perplexe le régimicole belge auquel la Cour de cassation de Belgique vient d'exposer que les parts de sociétés immobilières françaises ne sont pas des 'biens immobiliers' au sens de la convention franco-belge, précisément parce qu'elles n'en sont pas en droit français ».

Si, comme le soutient le commentaire en question de l'administration française, le point 2 du protocole final n'a pas un caractère limitatif, on est en droit de se demander pourquoi il reprend de manière précise la description des sociétés visées par l'article 1655 ter du CGI. Il semble au contraire, que cette description confère un caractère limitatif à ce point 2 du protocole. Ceci est d'ailleurs confirmé par la professeure Docclo dans son analyse¹⁸ : « Le protocole revêt un caractère exceptionnel. Contrairement à ce que soutient l'administration française, le point 2 du protocole ne peut pas être étendu aux sociétés immobilières autres que les sociétés d'attribution. Comme le rappelle l'arrêt commenté, il est « dépourvu d'incidence » pour déterminer la notion conventionnelle de bien immobilier ». Dans ce cas, pour quelle raison le Conseil d'Etat français refuse-t-il l'annulation du paragraphe 130 susmentionné ? N'est-ce pas justement ce que le texte du paragraphe concerné mentionne ? Sur base de quoi l'administration française peut-elle décider, seule, que le point 2 du protocole n'a pas un caractère limitatif ?

Dans son arrêt, le Conseil d'Etat assimile les parts des SCI translucides (entre autres) à des biens immobiliers, en se référant pour ce faire à la législation fiscale française qui, selon lui, les classifie de la sorte.

¹⁶ CE, 8^e et 3^e ch.réun., 24 février 2020, n° 436392.

¹⁷ C. Docclo, note sous « Convention franco-belge – Définition des 'biens immobiliers' selon le régime d'imposition en droit français des plus-values réalisées », Lexisnexis SA – revue de droit fiscal n° 38. 17 septembre 2020, p. 48.

¹⁸ Idem ci-dessus, p. 51

En plus de l'analyse approfondie de la législation française de la professeure Docclo sur le sujet¹⁹ soulevant les griefs que l'on peut apporter à cette interprétation du Conseil d'Etat de l'article 244 bis A du CGI, d'autres arrêts du juridictions françaises en contradiction avec l'arrêt du Conseil d'Etat du 24 février 2020 permettent de douter du bien-fondé de cette interprétation, ou en tous cas, d'illustrer la relative confusion qu'il règne en France sur l'interprétation de leurs propres lois en la matière. En voici deux pour exemple :

1. Dans un arrêt de ce même Conseil d'Etat en 2000 concernant une affaire franco-suisse, nous trouvons l'extrait suivant²⁰ : « Considérant que pour valider l'imposition en France de la société suisse HUBERTUS AG, la cour administrative d'appel de Lyon s'est fondée sur les dispositions de l'article 15-1 de la convention susmentionnée ; qu'aux termes de l'article 15-1 : "les gains provenant de l'aliénation de biens immobiliers ... sont imposables dans l'Etat contractant où ces biens sont situés ..." ; que, toutefois la plus-value immobilière à raison de laquelle l'imposition litigieuse a été établie au nom de la société suisse HUBERTUS AG, n'a pas été réalisée par cette dernière, mais par la société civile immobilière "Château des Pins" ; que si [...] ».

Si les parts de la SCI dont il est question dans cet extrait sont des biens immobiliers, alors, c'est bien la société suisse, détentrice de ces parts qui devrait être taxée, nous semble-t-il.

2. La Cour de cassation française, dans son arrêt du 2 octobre 2015²¹ relatif à un litige franco-monégasque en matière de droits de succession, conclut que le régime d'imposition des parts de sociétés immobilières ne donne pas à ces parts un caractère immobilier.

Le risque est grand, suite à cet arrêt, de voir ressurgir une série d'affaires non prescrites...

¹⁹ C. Docclo, note sous « Convention franco-belge – Définition des 'biens immobiliers' selon le régime d'imposition en droit français des plus-values réalisées », Lexisnexis SA – revue de droit fiscal n° 38. 17 septembre 2020, p. 48-51.

²⁰ CE.fr. 8/9 SSR, 9 février 2000, 178389 (<https://www.legifrance.gouv.fr/ceta/id/CETATEXT000008063840/>)

²¹ Cass. ass. plén., 2 oct. 2015, n° 14-14256.

5. CONCLUSION

En ce qui concerne l'imposition des revenus par la Belgique des parts de SCI translucides lorsqu'elles ne sont pas effectivement distribuées aux associés, mais inscrites en compte courant à leur bénéfice, cela paraît relativement logique. En effet, sauf erreur, il n'y a pas d'imposition en Belgique pour un remboursement de compte courant. Pour éviter toute discussion à ce sujet, il est prudent de porter les bénéfices non distribués en réserve, ils ne pourront dès lors en aucun cas être qualifiés de dividendes.

Pour la qualification des parts des SCI translucides françaises en biens mobiliers ou immobiliers, si l'on s'en réfère au bon sens, elle ne devrait pas souffrir de discussion. En effet, de par leur dénomination et leur nature 'physique', il s'agit sans conteste de biens de nature mobilière, ce qui est d'ailleurs largement et presque unanimement confirmé par la doctrine et la jurisprudence.

Par ailleurs, il est difficile de comprendre pourquoi après tant d'années, voire de décennies, de discussions sur le sujet, les administrations ou législateurs des deux pays ne se sont pas mis autour de la table pour régler la question une fois pour toute.

Quoi qu'il en soit, la polémique sur le caractère mobilier de ces parts, que l'on pensait réglée suite à l'arrêt de la Cour de cassation belge de 2016, risque d'être relancée suite à ce dernier arrêt du Conseil d'Etat français. Wait and see...

6. BIBLIOGRAPHIE

- Convention entre la France et la Belgique tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance administrative et juridique réciproque en matière d'impôt sur les revenus de 1964,
- Cour de cassation – arrêt du 2 décembre 2004 – Rôle n° F030006F,
- Cour de cassation – Arrêt du 29 septembre 2016 – Rôle n° F.14.0006.F, ainsi que les conclusions du premier avocat général Henkes relatives au même arrêt,
- C. Docclo, « L'imposition en Belgique des dividendes de SCI françaises de droit commun – Un autre cas d'interprétation unilatérale d'une convention bilatérale », note sous Liège, 17 février 2010, T.F.R., juin 2010, p. 621 - 627,
- C. Docclo, « Le mystère belge de la translucidité des SCI françaises », note sous Gand, 29 avril 2014, T.F.R., septembre 2014, p. 694 - 697,
- C. Docclo, « La jurisprudence de la Cour de cassation sur le traitement des revenus de SCI françaises », note sous arrêt de la Cour de cassation, 21 septembre 2017, T.F.R., janvier 2019, p. 92 – 98,
- C. Docclo, note sous « Convention franco-belge – Définition des 'biens immobiliers' selon le régime d'imposition en droit français des plus-values réalisées », Lexisnexis SA – revue de droit fiscal n° 38. 17 septembre 2020, p. 44 – 54,
- E. Van Goidsenhoven, Y. Moreau-Cotten, « Société civile immobilière française et résidents belges : et pourquoi pas l'IS ? », Revue Internationale du Patrimoine 2020, n° 4, p. 48 – 58,
- G. Homans, « Société civile immobilière dans un contexte franco-belge : aspects fiscaux (revenus, plus-values et planification patrimoniale) », Revue Internationale du Patrimoine 2020, n° 4, p. 25 – 37,
- A. Lacourt, « SCI françaises : la Cour de cassation signe la fin de l'égarement ! », Revue de planification patrimoniale belge et internationale, 2016/3, p. 298 – 305.