

Controverse quant au régime fiscal des sociétés civiles françaises propriétaires d'immeubles en France

Une incertitude existe quant à la taxation en Belgique des revenus attribués par une « société civile immobilière » (ci-après : SCI) de droit commun, forme sociétaire très répandue en France ayant pour objet l'acquisition et la détention de biens immobiliers dont elle est propriétaire. Cette forme de société française possède la personnalité juridique mais est considérée comme fiscalement « translucide » pour l'application de l'impôt français sur les revenus. Ceci signifie que les revenus que les associés en tirent sont qualifiés par le fisc français de revenus immobiliers, et non de dividendes. Les revenus sont imposés dans le chef des associés à concurrence des droits détenus par chacun d'entre eux.

Cette modalité d'imposition reste sans incidence sur l'existence juridique fiscalement reconnue à ces sociétés : la translucidité implique que le sujet de l'imposition est l'entité elle-même, ce qui n'empêche que l'établissement de l'impôt et son recouvrement s'opèrent directement dans le chef des associés.

Lorsque des résidents belges sont associés d'une SCI de droit commun, se pose la question de la qualification des revenus considérés en France comme des revenus immobiliers : s'agit-il en Belgique également de revenus immobiliers au sens de l'article 3 de la Convention franco-belge préventive de la double imposition (ce qui entraînerait l'exemption du revenu en Belgique, le cas échéant sous réserve de la progressivité), ou s'agit-il d'un dividende distribué au sens de l'article 15, ou encore d'un revenu résiduel au sens de l'article 18 (ce qui entraînerait taxation du revenu en Belgique) ?

Par son arrêt du 2 décembre 2004, la Cour de cassation a mis un terme à la jurisprudence dite « Prince de Ligne », selon laquelle les revenus provenant d'une SCI devaient être qualifiés de dividende pour l'application de la convention préventive de la double imposition conclue avec la France, la Belgique étant dès lors compétente pour lever l'impôt. La Cour de cassation suit donc actuellement la doctrine disposant que pour l'application de la convention préventive de la double imposition, le pays où le bien se situe est compétent pour lever l'impôt sur les revenus immobiliers et que la notion de "revenus immobiliers" doit être comprise en fonction de la législation de ce pays.

En réponse à la question écrite d'un parlementaire, le ministre des Finances, en date du 8 février 2006 a mentionné qu'il ne pouvait se rallier à l'allégation selon laquelle les revenus que des résidents de la Belgique retirent de leurs investissements dans des SCI constituent des revenus immobiliers, imposables à ce titre exclusivement en France sur la base de l'article 3 de la Convention franco-belge préventive de la double imposition, et non des dividendes.

Sous l'angle de la convention susvisée, le régime fiscal applicable aux revenus tirés des sociétés en cause se présente de la manière suivante, *selon le ministre*:

- En ce qui concerne les SCI d'attribution (NB : il s'agit ici d'un type particulier de SCI, ayant pour objet la construction ou l'acquisition d'immeubles en vue de leur division par fractions destinées à être attribuées aux associés) dites "transparentes": le point 2 du protocole final de la convention autorise expressément la France à considérer comme des biens immobiliers les droits sociaux que possèdent les associés ou actionnaires de telles sociétés. En outre, cette même disposition permet tout aussi expressément à la Belgique de traiter comme des dividendes les revenus provenant des

droits sociaux détenus par des résidents belges dans ces sociétés.

- En ce qui concerne les SCI dites "translucides", non visées au point 2 du protocole précité, il convient d'examiner le traitement à réserver aux revenus de la société, d'une part, et le traitement que doivent subir les revenus distribués par la société à ses associés, d'autre part. En vertu du régime de transparence organisé par la législation fiscale française, les revenus recueillis par la SCI sont imposés chez les associés en proportion de la participation de chacun dans ladite société. Il s'agit là de modalités particulières d'imposition des revenus de la SCI elle-même qui, contrairement à ce que défend la Cour de cassation dans son arrêt du 2 décembre 2004, ne remettent en cause ni la personnalité juridique de la société ni, par voie de conséquence, le fait que celle-ci est seule susceptible de bénéficier de revenus propres tirés d'immeubles dont elle est propriétaire d'un point de vue tant civil que fiscal. Il s'ensuit que les revenus qu'une telle SCI distribue à ses associés en raison de leur participation dans celle-ci ne peuvent que constituer des revenus de parts sociales. Eu égard à la définition restrictive donnée par l'article 15, (5), de la convention à la notion de dividendes, les revenus de parts sociales visés en l'occurrence sont couverts par l'article 18, disposition conventionnelle conférant à l'État de résidence du bénéficiaire un pouvoir exclusif d'imposition. Lorsqu'ils sont perçus par un associé, résident belge, les revenus provenant de parts sociales dans une SCI transparente sont dès lors imposables en Belgique, conformément aux dispositions de la législation belge, au titre de dividendes au sens de l'article 18, 1^o, du Code des impôts sur les revenus 1992.
- En ce qui concerne les SCI autres que "transparentes" ou "translucides", assujetties comme telles à l'impôt français des sociétés: il va de soi que les revenus distribués par semblables sociétés tombent dans le champ d'application de l'article 15 de la convention et constituent donc des dividendes, imposés à ce titre en Belgique s'ils sont recueillis par un associé résidant sur le sol belge.

En conclusion, selon la réponse du ministre, les revenus qu'un résident belge reçoit en rémunération d'une participation dans une SCI sont toujours imposables en Belgique en tant que dividendes, quelle que soit la manière dont la société est imposée en France.

Préalablement à la publication d'une circulaire, l'administration a finalement fait le choix de formaliser ce qui précède dans le cadre d'une procédure interprétative organisée sous le couvert de l'article 24 de la Convention franco-belge. Une commission mixte réunissant autorités belges et françaises compétentes s'est tenue dans le courant du mois de mars 2006, au cours de laquelle aura notamment été évoqué ce sujet. A ce jour, les résultats de cette concertation ne sont pas encore connus.

Il est à remarquer que selon les règles de droit fiscal international auxquelles la Belgique a souscrit, la qualification donnée à un revenu par l'État de la source doit, en cas de conflit, s'imposer à l'État de résidence, sous peine de créer une double imposition. La solution de la Cour de Cassation (à savoir : exemption en Belgique, sous réserve de la progressivité du taux de l'impôt) devrait donc prévaloir, en dépit de ce que prétend le Ministre des Finances. Il convient de garder à l'esprit, quelle que soit la qualification qui devrait prévaloir, que le fisc n'hésite pas parfois à considérer (à tort, comme l'a établi le jugement du tribunal de Bruxelles du 25 juin 2004) qu'il y aurait matière à taxation en Belgique, alors même que la SCI n'aurait pas distribué de revenus à ses associés. (JMC- 24 mai 2006)