

9^{ème} et 10^{ème} chambres réunies
Séance du 22 janvier 2020
Lecture du 12 février 2020

CONCLUSIONS

Mme Marie-Astrid de Barmon, rapporteur public

M. et Mme B... ont acquis en 2004 un bien immobilier situé dans le 10^e arrondissement de Paris, qu'ils ont mis en location. Ils louaient eux-mêmes l'appartement qu'ils occupaient à titre de résidence principale. En 2010, ils ont déménagé pour des raisons professionnelles en Suisse, dont ils devenus résidents fiscaux.

Ils l'étaient encore le 15 mai 2012, lorsqu'ils ont vendu leur bien immobilier parisien, en réalisant une plus-value de cession de 77 928 euros. Le mois suivant, M. et Mme B... ont réinvesti le produit de la cession dans l'acquisition d'une maison en Haute-Savoie afin d'y établir leur résidence principale, tout en continuant de travailler en Suisse.

M. et Mme B... ayant déclaré résider fiscalement en Suisse à la date de la cession, l'administration fiscale a soumis la plus-value immobilière au prélèvement d'un tiers, libératoire de l'impôt sur le revenu, prévu par l'article 244 bis A du CGI pour les non-résidents.

Ils ont alors invoqué l'exonération réservée, en vertu du 1^o bis du II de l'article 150 U du CGI, à la première cession d'un logement, autre que la résidence principale, lorsque le cédant n'a pas été propriétaire de sa résidence principale au cours des quatre années précédant la cession. Cette exonération est limitée à la fraction du prix de cession réemployé à l'acquisition de la résidence principale dans un délai de 24 mois. Selon les travaux préparatoires de l'article 5 de la loi du 28 décembre 2011 de finances pour 2012 dont il est issu, cet avantage fiscal, applicable au titre des cessions intervenues à compter du 1^{er} février 2012, est destiné à faciliter l'accession des ménages à la propriété de leur résidence principale en les aidant à se constituer un patrimoine par l'achat d'un premier bien immobilier, même s'il est d'une superficie insuffisante pour répondre à leurs besoins de logement.

Mais M. et Mme B... ne pouvaient en bénéficier, du moins sur le seul terrain de la loi interne. En effet, le 1^o du II de l'article 244 bis A, qui détermine les modalités de calcul de la plus-value sur laquelle est assise le prélèvement d'un tiers dans le cas des personnes

physiques non-résidentes, ne renvoie qu'aux 2° à 9° du II de l'article 150 U. Il exclut, de ce fait, les non-résidents de l'exonération prévue à son 1° bis.

Après le rejet de leur réclamation contre cette imposition, les époux Billot ont porté le litige devant le tribunal administratif de Montreuil. Par un jugement du 30 juin 2015, le tribunal a, à son tour, refusé de leur accorder le bénéfice de cette exonération, au motif qu'elle était réservée aux résidents fiscaux français. Il a en revanche estimé qu'en leur qualité de résidents fiscaux en Suisse, ils devaient se voir appliquer la clause d'égalité de traitement de l'article 15-4 de la convention franco-suisse du 9 septembre 1966, qui stipule que le prélèvement libératoire de l'impôt sur le revenu sur les gains de cession de biens immobiliers doit être calculé dans les mêmes conditions, que le bénéficiaire soit un résident fiscal suisse ou français. Le tribunal a par conséquent substitué au taux de 33,33 % initialement appliqué le taux du prélèvement libératoire de 19 % auquel sont soumises les plus-values immobilières qui relèvent, pour les résidents français, de l'article 150 U, et leur a accordé la décharge partielle correspondant au différentiel de taux.

Le ministre n'a pas contesté l'application de ce taux réduit par l'effet de la convention. S'estimant non redevables du reliquat d'impôt d'environ 14 800 euros laissé à leur charge, M. et Mme B... ont en revanche fait appel de ce jugement. Devant la cour, ils persistaient à revendiquer l'exonération du 1° bis du II de l'article 150 U du CGI, en faisant valoir qu'en réserver le bénéfice aux seuls résidents fiscaux français constituerait une entrave à la liberté de circulation des capitaux, contraire à l'article 63 du TFUE.

Par un arrêt du 12 octobre 2017, la cour a fait droit à ce moyen d'incompatibilité des dispositions fondant l'imposition des requérants avec le droit de l'Union européenne. Elle a jugé que la différence de traitement fiscal d'une même opération de cession entre résidents et non-résidents, liée à l'exclusion de ces derniers du bénéfice de l'exonération prévue au 1° bis du I de l'article 150 U, constituait une restriction injustifiée aux mouvements de capitaux entre les Etats membres et les Etats tiers prohibée par l'article 63 du TFUE. Le ministre se pourvoit en cassation contre cet arrêt.

Devant vous, le litige s'est concentré sur cette méconnaissance du droit de l'Union européenne censurée par la cour. Toutefois, comme vous en avez informé les parties, la solution nous semble plutôt à chercher dans une autre direction, celle de la convention franco-suisse qu'a commencée à explorer le tribunal, tout en restant à notre avis au milieu du gué.

La question de l'application au litige des stipulations d'une convention fiscale bilatérale est, comme on sait, d'ordre public, à la différence de la méconnaissance du droit de l'Union européenne. Selon le mode d'emploi consacré à propos de la convention franco-suisse par votre décision d'Assemblée *Min. c. Sté Schneider Electric* du 28 juin 2002, il incombe au juge de l'impôt de rapprocher la qualification d'une imposition au regard de la loi fiscale et les stipulations de la convention fiscale applicable (Ass., 28 juin 2002, *Min. c. Sté Schneider Electric*, RJF 10/02 n° 1080, cc. S. A... BDCF 10/12 n° 120, chron. L. Olléon p. 755). En effet, comme l'explique le président Fouquet dans ses conclusions sur la décision *Min. c. Sté Carboline Europe* du 19 juin 1986, les conventions fiscales s'intègrent à l'ordre juridique français, de sorte que l'exercice consistant pour le juge de l'impôt à rechercher si leurs stipulations font ou non obstacle à l'imposition contestée est indissociable de la

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

vérification par ce juge du champ d'application de la loi (n° 54101, RJF 2/87 n° 176, ccl Rev. Stés 1987 p.80). Cette recherche s'impose d'autant plus ici qu'il est expressément rappelé à l'article 244 bis A que le prélèvement qu'il prévoit ne s'applique que « sous réserve des conventions internationales ».

Le ministre objecte que les stipulations de l'article 15-4 de la convention franco-suisse ne font pas obstacle à la possibilité pour la France d'imposer les plus-values immobilières par application du prélèvement libératoire, dont elles précisent seulement les modalités de calcul en les alignant sur celles prévues pour les résidents.

Il ouvre ainsi un débat sur la portée de la clause d'égalité de traitement qui n'enlève rien au caractère d'ordre public du moyen. A supposer que cette clause se borne à fixer conventionnellement les modalités de calcul du prélèvement, sa mise en œuvre peut conduire à faire obstacle, en tout ou partie, au prélèvement imposé à M. et Mme B.... C'est en se fondant sur ces stipulations que le tribunal a définitivement réduit le quantum de l'imposition qu'ils contestent.

Plus généralement, vous avez refusé de raffiner le raisonnement relatif au caractère d'ordre public d'un moyen tiré de l'applicabilité d'une convention fiscale bilatérale, selon que l'erreur commise par les juges du fond a ou non conduit à écarter l'application de la loi nationale, à l'invitation de notre collègue Emilie Bokdam, dans votre décision *Sté Mécatronic* du 20 septembre 2017 (n° 392231, RJF 2017 n° 1231). Il faut ici, de la même manière, dissocier le caractère d'ordre public du moyen, de la question, qui ne se pose que dans un second temps, de savoir si ce moyen est ou non fondé compte tenu de l'interprétation qu'il convient de donner aux stipulations en cause.

En outre, son examen prime sur la question de la compatibilité avec le droit de l'Union européenne de la différence de traitement fiscal des plus-values de cession immobilières entre résidents et non-résidents résultant des articles 244 bis A et 150 U du CGI. Si, en effet, la clause d'égalité de traitement de l'article 15-4 de la convention franco-suisse est lue comme impliquant d'étendre aux résidents suisses le bénéfice des exonérations prévues pour les résidents français, la loi nationale ne crée, dans son application aux résidents suisses, aucune différence de traitement. Par le jeu de la convention fiscale bilatérale, la question de la méconnaissance de la liberté de circulation des capitaux deviendrait sans objet pour les résidents fiscaux suisses.

Vous avez déjà conféré une large portée à la clause d'égalité de traitement particulièrement poussée stipulée à l'article 15 de la convention franco-suisse.

Ses premiers paragraphes attribuent le droit d'imposer les gains provenant de l'aliénation des biens immobiliers et de droits sociaux portant sur de tels biens, à l'Etat contractant dans lequel les biens immobiliers sont situés. Puis le paragraphe 4 prévoit que ces gains, tels qu'ils sont retenus pour l'assiette de l'impôt sur les plus-values, sont calculés dans les mêmes conditions, que le bénéficiaire soit résident de l'un ou l'autre Etat partie à la convention. Si ces gains sont soumis à un prélèvement libératoire de l'impôt sur le revenu, ce prélèvement doit être calculé dans les mêmes conditions, que le bénéficiaire soit résident fiscal français ou suisse.

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

Votre décision *Min. c. C...* du 20 novembre 2013 juge qu'il résulte de ces stipulations que l'assiette de l'imposition frappant ces plus-values doit être déterminée de la même manière que le contribuable ait sa résidence fiscale en France ou en Suisse, et que, lorsque la plus-value est imposable en France, le taux du prélèvement libératoire de l'impôt sur le revenu ne peut excéder, pour un résident fiscal suisse, celui applicable à un résident fiscal français (n° 361167, RJF 2014 n° 149, conclusions au BDCF 2014 n° 20). Il est donc acquis que cette clause d'égalité de traitement, qui, comme l'indiquait Frédéric Aladjidi dans ses conclusions sur cette affaire, va au-delà de la clause de non-discrimination en fonction de la seule nationalité que l'on retrouve dans le modèle OCDE, implique un alignement des règles d'assiette et de taux au bénéfice, en l'occurrence, des résidents suisses propriétaires de biens ou droits immobiliers en France.

Le calcul du prélèvement libératoire « *dans les mêmes conditions, que le bénéficiaire soit résident de l'un ou l'autre Etat* », suppose-t-il en outre que l'Etat dans lequel est situé le bien immobilier accorde aux résidents de l'autre Etat le bénéfice des exonérations prévues dans son droit national dans les mêmes conditions que s'ils avaient été cédés par l'un de ses résidents ?

L'on peut hésiter mais nous sommes d'avis qu'il faut répondre par l'affirmative. La convention exige une égalité de traitement dans le « calcul » du prélèvement, qui nous semble aller au-delà du seul alignement du taux. La notion de calcul, plus large que celle de taux, nous semble englober les exonérations.

Jointe à l'uniformisation de l'assiette, qui inclut nécessairement quant à elle celle des abattements, la formule nous semble traduire l'idée que l'on doit aboutir à un prélèvement identique quel que soit l'Etat de résidence du cédant. Une exonération produit d'ailleurs le même effet qu'un abattement de 100 %. L'expression « calcul du prélèvement dans les mêmes conditions » signifie selon nous que les modalités d'impositions ne peuvent différer selon que l'Etat de résidence du redevable est la France ou la Suisse ; elles doivent être identiques non seulement quant à la base d'imposition et au taux mais aussi aux exonérations.

Cette lecture de la clause d'égalité de traitement est celle qu'a retenue la cour administrative d'appel de Marseille dans un arrêt du 21 avril 2015 à propos de l'exonération des loueurs en meublé professionnel de l'article 151 septies du CGI. Elle a jugé qu'un résident suisse qui aurait été exonéré sur ce fondement de toute imposition de la plus-value de cession d'un immeuble situé en France s'il avait été résident fiscal français ne pouvait être assujéti au prélèvement de l'article 244 bis A du CGI, l'article 15 paragraphe 4 de la convention franco-suisse y faisant obstacle (n° 13MA00737, *Min. c. M. E...*, RJF 2015 n° 1019).

Nous vous invitons à juger vous aussi que cette clause interdit de refuser le bénéfice de l'exonération prévue au 1° bis du II de l'article 150 U aux résidents suisses qui remplissent par ailleurs les conditions mises à son octroi, au seul motif qu'ils ne résident pas fiscalement en France.

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

Il en découle que l'arrêt attaqué part d'une prémisse erronée : compte tenu de l'effet neutralisant de la clause d'égalité de traitement prévue dans la convention, il n'y a pas de discrimination entre résidents suisses et résidents français dans l'imposition des plus-values de cession immobilières.

La cour nous semble donc avoir commis une erreur de droit quant au champ d'application de la loi en ne recherchant pas si les époux Billot pouvaient bénéficier de l'exonération sur le fondement de l'article 15-4 de la convention fiscale franco-suisse.

Vous renverrez l'affaire à la cour, afin que puisse avoir lieu devant elle un débat circonstancié sur le point de savoir si, abstraction faite de la condition de résidence fiscale, M. et Mme B... remplissaient l'ensemble des autres conditions d'exonération posées par le 1° bis du II de l'article 150 U à l'octroi du régime de faveur (ne pas avoir été propriétaire de leur résidence principale au cours des 4 années précédant la cession, le fait qu'il s'agissait pour eux de la première cession d'un logement, la condition de remploi du prix de cession).

Les conclusions présentées par M. et Mme B... tendant à l'octroi de frais irrépétibles ne peuvent qu'être rejetées.

Par ces motifs, nous concluons à l'annulation de l'arrêt attaqué, au renvoi de l'affaire à la cour administrative d'appel de Versailles et au rejet des conclusions présentées par M. et Mme B... en application de l'article L. 761-1 du CJA.