

N° 392997

M. et Mme B...

3^e et 8^e chambres réunies

Séance du 12 octobre 2016

Lecture du 21 octobre 2016

CONCLUSIONS

M. Vincent DAUMAS, rapporteur public

A la suite d'un examen contradictoire de leur situation fiscale personnelle, M. et Mme B... ont été assujettis à des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu et de cotisations sociales au titre de l'année 2004. L'administration a assorti ces suppléments d'impôt de la majoration de 40 % pour manquement délibéré prévue à l'article 1729 du code général des impôts (CGI). Le tribunal administratif de Toulouse a rejeté la demande en décharge de ces sommes introduite par les contribuables. La cour administrative d'appel de Bordeaux y a très partiellement fait droit, avant de rejeter le surplus de leurs conclusions. Les contribuables se pourvoient en cassation.

Devant la cour était discuté, entre autres, le principe même de l'imposition en France des requérants.

La cour, pour trancher le litige, a commencé par juger que la France était le lieu du foyer de M. et Mme B..., au sens des dispositions de l'article 4 B du CGI, et donc, par application des dispositions des articles 4 A et 4 B, qu'ils y étaient fiscalement domiciliés.

Ayant ainsi confirmé le principe de l'imposition en France des requérants sur le terrain du droit interne, la cour a examiné si les stipulations de la convention fiscale franco-allemande du 21 juillet 1959 y faisaient obstacle. Elle a fait application des stipulations de l'article 2, paragraphe 4 de cette convention, qui définissent la notion de « résident d'un Etat contractant », laquelle est ensuite utilisée par la convention pour répartir le pouvoir d'imposer entre les Etats signataires. Le a du paragraphe 4 stipule qu'on entend en principe comme « résident d'un Etat contractant » toute personne qui, en vertu de la législation de cet Etat, y est assujettie à l'impôt en raison de son domicile, de sa résidence, de son siège de direction ou de tout autre critère analogue. Le b du paragraphe 4 prévoit l'hypothèse dans laquelle, en vertu de cette définition, une personne physique est regardée comme résidente, à la fois, des deux Etats contractants. Ses stipulations énoncent une série de quatre critères, subsidiaires les uns par rapport aux autres, permettant normalement de trancher le conflit de qualification et d'aboutir à la conclusion que cette personne physique est résidente, soit de l'un, soit de l'autre Etat contractant¹. Précisons que, sur ce point, la convention franco-allemande est conforme en substance au modèle de convention fiscale de l'OCDE.

¹ Sur le maniement de ces critères permettant, dans les conventions fiscales bilatérales, de trancher la question de la résidence fiscale d'une personne physique, voir CE section, 13 mai 1983, n° 28831, RJF 7/1983 n° 848, avec chron. P.-F. Racine.

Alors qu'il n'était pas contesté, devant la cour administrative d'appel, que les contribuables devaient être regardés, au sens du a du paragraphe 4, comme résidents, à la fois, de France et d'Allemagne, la cour s'est arrêtée au premier des critères énoncés par le b de ce même paragraphe 4, celui de l'Etat où la personne dispose d'un « foyer d'habitation permanent ». La cour a jugé que M. et Mme B... disposaient en France d'un tel « foyer d'habitation permanent », mais non en Allemagne. Pour aboutir à cette conclusion, elle a relevé que M. B... ne disposait en Allemagne, outre d'un bureau, que de l'usage d'une maison d'habitation mise à sa disposition par l'un de ses fils. Elle a également relevé qu'il ne justifiait pas, par l'intérêt porté à la vie politique et sociale de Cologne, de la durée de ses séjours en Allemagne.

Dans leur pourvoi en cassation, les requérants soutiennent que ces motifs révèlent une erreur de droit de la cour sur la notion de « foyer d'habitation permanent » au sens des stipulations de l'article 2 § 4 de la convention franco-allemande.

Ce moyen nécessite d'éclairer la notion de « foyer d'habitation permanent » au sens des stipulations des conventions fiscales bilatérales, sur laquelle votre jurisprudence n'est pas extrêmement abondante.

En dépit d'une évidente proximité terminologique, la notion n'a pas forcément le même contenu que celle de foyer au sens de l'article 4 B du CGI. Le foyer au sens de ces dispositions de droit interne est en principe le lieu où une personne fixe le centre de sa vie familiale et personnelle : voyez CE section, 3 novembre 1995, M. L..., n° 126513, au Recueil et à la RJF 12/1995 n° 1332 ; et dans le cas d'un célibataire sans charges de famille, CE 17 mars 2010, Ministre c/ M. B..., n° 299770 et 300090, aux tables du Recueil et à la RJF 6/2010 n° 555.

En revanche, le contenu de la notion de « foyer d'habitation permanent » au sens des conventions fiscales bilatérales dépend étroitement des stipulations de chaque convention.

S'agissant des conventions qui suivent le modèle OCDE, votre jurisprudence est clairement en ce sens que la disposition d'une résidence de manière durable suffit pour caractériser l'existence d'un foyer d'habitation permanent. Voyez par exemple une décision du 17 décembre 2010 *M. V... et Mme G...* (n° 316144, inédite au Recueil, RJF 3/2011 n° 268), dans laquelle vous jugez que « toute résidence dont une personne dispose de manière durable est pour elle, au sens de la convention [franco-gabonaise du 21 avril 1966], un foyer d'habitation permanent » ; même solution pour la convention franco-espagnole du 8 janvier 1963 rédigée dans les mêmes termes : CE 21 décembre 1983, n° 27685, inédite au Recueil, RJF 2/1984 n° 107 ou CE 9 décembre 1988, Min. c/ M. B..., n° 59667 et 61300, aux tables du Recueil sur un autre point, RJF 2/1989 n° 215, concl. Ph. Martin à Dr. fisc. 1989 comm. 1289 ; même solution, étendue en outre à la convention franco-espagnole du 27 juin 1973, dans CE 11 mai 1987, M. C..., n° 43149, aux tables du Recueil, RJF 7/1987 n° 718 ; pour la convention du 21 juillet 1959 conclue entre la France et la République fédérale d'Allemagne – celle-là même dont la cour a fait application dans le présent litige, voyez CE 26 janvier 1990, M. R..., n° 69853, inédite au Recueil, RJF 3/1990 n° 240, concl. O. Fouquet à Dr. fisc. 1990 comm. 1121. Cette interprétation, qui bien que constante n'a semble-t-il jamais eu les honneurs du Recueil Lebon, s'appuie sur les commentaires du modèle OCDE.

D'autres conventions fiscales, qui ne suivent pas le modèle de l'OCDE, font au contraire coïncider la notion de « foyer d'habitation permanent » avec le « centre des intérêts vitaux ». Mais elles peuvent donner des définitions différentes de ce dernier : pour la convention franco-suisse du 9 septembre 1966 par exemple, c'est le lieu avec lequel les relations personnelles sont les plus étroites² ; pour la convention franco-américaine du 28 juillet 1967, qui n'est aujourd'hui plus en vigueur, il s'agit du lieu avec lequel les liens personnels et économiques sont les plus étroits. Dans ces hypothèses, vous le voyez, on s'éloigne considérablement de la définition du modèle OCDE, la disposition d'une résidence de manière durable.

Quoiqu'il en soit, en l'occurrence, il appartenait à la cour de faire application de cette dernière définition. Or deux des motifs qu'elle relève révèlent, comme le soutient le pourvoi, une erreur de droit. D'une part, la cour s'est référée à la durée des séjours en Allemagne de M. B..., qui n'a rien à voir avec le critère du « foyer d'habitation permanent » – la cour semble avoir mélangé ce critère avec celui, subsidiaire, du séjour habituel, mentionné au b du b du paragraphe 1 de l'article 4. D'autre part et surtout, la cour a expressément admis que M. B... disposait en Allemagne de l'usage d'une maison d'habitation mise à sa disposition par l'un de ses fils. Il n'était certes pas impossible, comme elle paraît l'avoir fait, de refuser de voir dans cette maison un foyer d'habitation permanent dans ce pays, mais à la condition de relever expressément que cette habitation ne pouvait être regardée comme durablement à la disposition de M. B... – par exemple eu égard au caractère précaire ou limité dans le temps de cette mise à disposition consentie par son fils. Le précédent du 9 décembre 1988, précité, fournit sur ce point une illustration intéressante puisque vous y jugez qu'une maison prêtée par un ami pendant une partie de l'année, et dont le requérant n'avait donc pas la disposition de manière durable, ne peut être regardée comme un « foyer d'habitation permanent » pour l'application de la convention franco-espagnole. Faute d'avoir poussé son analyse assez loin, la cour n'a pu sans erreur de droit, tout à la fois, relever que M. B... disposait en Allemagne de l'usage d'une maison d'habitation tout en s'abstenant d'en déduire l'existence d'un foyer d'habitation permanent dans ce pays – vous noterez que l'on se trouve dans l'une de ces hypothèses où l'erreur de droit tangente l'insuffisance de motivation, l'erreur de la cour résidant dans un développement insuffisant de son raisonnement.

Vous renverrez l'affaire à la cour – relevons qu'il y a sans doute place pour un débat, devant les juges du fond, sur le caractère probant de l'attestation dont se prévalaient les requérants pour établir qu'ils disposaient en Allemagne d'une maison d'habitation.

Par ces motifs nous concluons dans le sens qui suit :

1. Annulation de l'arrêt attaqué ;
2. Renvoi de l'affaire à la cour administrative d'appel ;
3. Mise à la charge de l'Etat d'une somme de 3 000 euros au titre des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

² Voyez, pour une illustration explicitant cette définition, CE 14 mars 1979 n° 08046, au Recueil, RJF 5/1979 n° 266.