

N° 427182 – M. et Mme G...

9^{ème} et 10^{ème} chambres réunies

Séance du 4 novembre 2020

Lecture du 23 novembre 2020

Conclusions

Mme Emilie Bokdam-Tognetti, rapporteur public

Si les conventions fiscales bilatérales conclues pour prévenir et éliminer les doubles impositions se ressemblent toutes, présentent, peu ou prou, la même architecture et reposent sur des principes communs, chacune présente toutefois ses particularités de rédaction, ses clauses spécifiques et ses exotismes étrangers au modèle de l'OCDE, qui en font un ensemble unique et appellent l'attention de son lecteur.

Dans le cabinet des curiosités conventionnelles, la convention franco-suisse du 9 septembre 1966 n'est, sur ce point, pas sans déplaire à l'esthète fiscalisant, eu égard à ses quelques originalités. Si votre jurisprudence s'est déjà intéressée à celle tenant à l'exigence de calcul des plus-values dans les mêmes conditions pour les résidents et les non-résidents, énoncée au 4 de l'article 15, la présente affaire vous conduira à vous pencher – sans toutefois pouvoir trancher toutes les questions qu'elles soulèvent – sur deux autres clauses propres à cette convention : d'une part, la clause d'exclusion de résidence énoncée au b du 6 de l'article 4, et d'autre part, la production d'une attestation de résidence mentionnée à l'article 31.

Aux termes du b du 6 de l'article 4 de cette convention : « 6. *N'est pas considérée comme résident d'un Etat contractant au sens du présent article : / (...) / b) Une personne physique qui n'est imposable dans cet Etat que sur une base forfaitaire déterminée d'après la valeur locative de la ou des résidences qu'elle possède sur le territoire de cet Etat.* »

Cette clause se distingue de celle qui figurait auparavant à l'*addendum* à l'article 2 apporté à la convention franco-suisse du 31 décembre 1953 par son protocole final. Tandis que la convention de 1953 amendée comportait un mécanisme autorisant expressément un Etat à assujettir toute personne physique habitant sur son territoire, mais domiciliée fiscalement dans l'autre Etat pour l'application de la convention, à une imposition forfaitaire – quelle que soit son mode de détermination – à la seule condition que la base forfaitaire ainsi retenue ne puisse excéder ni cinq fois la valeur locative de l'habitation dont l'intéressé dispose dans cet Etat ni la moitié de son revenu global, et que l'impôt forfaitaire soit calculé dans la mesure du séjour effectif et ne puisse être perçu que si ce séjour a duré au moins 90 jours, la convention de 1966 repose quant à elle sur un mécanisme à la logique différente: l'exclusion de la qualité de résident d'une personne imposée forfaitairement selon la valeur locative de ses résidences (article 4-6-b), et l'interdiction de soumettre les résidents de l'autre Etat à une telle imposition forfaitaire (IX du protocole additionnel).

La clause de l'article 4-6-b n'exclut donc pas de la définition de résident tous les contribuables faisant l'objet d'une imposition au forfait, mais seulement ceux qui ne sont imposables que sur une base forfaitaire déterminée d'après la valeur locative des résidences qu'ils possèdent dans l'Etat en cause.

Cette description correspondait à l'ancien mécanisme français du 2° de l'article 164 du CGI, qui fixait le revenu imposable des contribuables n'ayant pas leur domicile réel en France à cinq fois la valeur locative des résidences qu'ils y possédaient, et rappelle également l'ancien article 164 C du même code, qui instaurait une base d'imposition minimale à l'IR des personnes n'ayant par leur domicile en France mais y disposant d'une ou plusieurs habitations, égale au triple de la valeur locative de celles-ci.

Correspond-elle à un mécanisme d'imposition suisse¹ ?

La législation suisse comporte, tant au plan fédéral (art. 14 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990) que cantonal, un régime d'imposition dit « selon la dépense » ou « à forfait », applicable aux ressortissants étrangers domiciliés en Suisse et n'y exerçant pas d'activité lucrative. Alors que ces personnes sont en principe sujettes à une obligation fiscale illimitée et devraient, dans le cadre du régime d'imposition ordinaire, acquitter l'impôt en Suisse sur leur revenu mondial, le droit fiscal suisse leur ouvre la possibilité de payer un impôt calculé sur la base des frais annuels liés à leur train de vie, supportés tant en Suisse qu'à l'étranger. Cet impôt se fonde au minimum, pour les contribuables chefs de ménage, sur un montant égal, au titre des années en litige dans la présente affaire, au quintuple du loyer du contribuable locataire ou au quintuple de la valeur locative du logement qu'il occupe et dont il est propriétaire (montant porté depuis lors au septuple), et pour les autres contribuables, sur un montant égal au double (aujourd'hui au triple) du prix de la pension pour le logement et la nourriture (ordonnance 642.123 sur l'imposition d'après la dépense en matière d'impôt fédéral direct du 15 mars 1993). En d'autres termes, si les dépenses annuelles mondiales d'un contribuable chef de ménage et des personnes dont il a la charge sont inférieures à un certain multiple de la valeur locative de son logement, l'impôt sur le revenu sera établi, d'après le barème ordinaire, sur une base égale à ce multiple. En revanche, lorsque ses dépenses sont supérieures, il sera en principe imposé sur une base égale à ces dépenses. Enfin, dans le cadre d'un calcul dit de contrôle, le montant d'impôt ainsi obtenu est comparé avec celui qui serait résulté de l'application du barème ordinaire à une base constituée des revenus passifs de source suisse du contribuable et de ses revenus de source étrangère pour lesquels il requiert un dégrèvement partiel ou total d'impôts étrangers en application d'une convention fiscale d'élimination des doubles impositions conclue par la Suisse : le montant d'impôt le plus élevé des deux est retenu.

Bien que le b du 6 de l'article 4 emploie le terme « imposable » et non celui d'« imposé », la simple potentialité, dans le cadre du régime d'imposition d'après la dépense, d'un établissement de l'impôt sur une base minimale égale à un multiple de la valeur locative ou du loyer de la résidence du contribuable ne semblerait difficilement suffisante pour regarder toute personne relevant de ce régime, quel que soit le mode de calcul de la base finalement

retenue, comme n'étant imposable en Suisse que sur une base forfaitaire déterminée d'après la valeur locative de la ou des résidences qu'elle y possède. D'une part, car le principe fondamental de ce régime est d'abord l'imposition d'après la dépense, d'autre part, car la valeur locative du logement du contribuable ne constitue pas le seul plancher possible, et enfin, car vous interprétez en général littéralement les conventions fiscales. Or comme on l'a dit à l'instant, le b du 6 de l'article 4 n'a pas visé toute imposition forfaitaire, quel que soit le forfait, et il n'a exclu que les personnes qui ne sont imposables « que » sur une base déterminée selon la modalité qu'il décrit.

Aussi, lorsqu'un contribuable est assujéti à une cotisation d'impôt sur le revenu établie effectivement d'après le montant de ses dépenses annuelles, il serait à nos yeux difficile de le regarder comme n'étant imposable en Suisse que sur une base forfaitaire déterminée d'après la valeur locative de sa résidence au sens de la convention au sens de l'article 4-6-b. Or le train de vie mondial de l'intéressé n'étant conçu que comme l'indice et la mesure des facultés contributives liées à ses revenus, et l'impôt perçu étant l'impôt fédéral ou cantonal sur les revenus, il pourrait sembler délicat d'essayer de tirer parti des articles 3 et 4-1 de la convention pour exclure cette personne du champ de cette dernière, en interprétant la condition générale d'assujétissement à l'impôt énoncée au 1 de l'article 4 comme s'opposant à toute imposition qui s'éloignerait d'une assiette réelle. L'existence même du b du 6 pourrait en effet donner à penser qu'une imposition forfaitaire aurait, sans cette clause particulière, été de nature à faire relever une personne du champ des résidents. Mais en sens inverse, l'interprétation que vous avez retenue de la notion de résident dans vos décisions *Landesärztekammer Hessen Versorgungswerk (LHV)* et *Santander Pensiones* du 9 novembre 2015 (CE, n° 370054, Lebon p. 376 et, n° 371132, RJF 2016 n°s 138 et 178, Dr. fisc. 2016 n° 28 comm. 421, concl. Mme M-A Nicolazo de Barmon) ainsi que dans votre décision *Société Easyvista* du 20 mai 2016 (n° 389994, T. p. 703, RJF 2016 n° 753 et Dr. fisc. 2016 n° 20, comm. 422, concl. Mme E. Cortot-Boucher, jugeant qu'une société exonérée de l'imposition de droit commun sur ses bénéficiaires et soumise uniquement à une imposition annuelle forfaitaire d'un montant modique, n'est pas résidente si une telle imposition forfaitaire n'est pas de nature identique ou analogue aux impositions auxquelles la convention s'applique), pourrait aussi sembler mettre à mal la revendication de la qualité de résident par une personne physique soumise à l'impôt à forfait à raison de son statut. Un contribuable soumis à une imposition établie sur une base forfaitaire est certes susceptible d'être imposé dans les deux Etats contractants, mais subit-il pour autant une double imposition dès lors que l'un des Etats ne l'assujétit pas à un impôt calculé sur ses revenus de l'année, mais seulement sur ses dépenses de l'année, c'est-à-dire sur l'utilisation qu'il fait des revenus et d'une épargne qu'il a pu percevoir et constituer sur plusieurs années ? La réponse n'est pas évidente. Quoi qu'il en soit, un point nous semble clair – et c'est le seul qui nous intéresse à ce stade : ce n'est selon nous pas sur le fondement du seul 6-b de l'article 4 que l'on pourrait exclure un tel contribuable du bénéfice de la convention.

De même, lorsqu'un contribuable est, dans le cadre de l'imposition suisse au forfait, assujéti à un impôt égal, par suite du calcul de contrôle, à celui dû sur ses revenus de source suisse, il nous paraîtrait là aussi difficilement pouvoir être regardé comme imposé selon une méthode forfaitaire répondant aux conditions posées au b du 6 de l'article 4 pour exclure la résidence. Peut-être pourrait-on en revanche tenter d'exciper, en dépit de l'absence de clause expresse

sur ce point, de ce qu'une telle personne ne serait alors assujettie à l'impôt en Suisse que sur ses revenus de source située dans cet Etat et ne pourrait pour ce motif être regardé comme résident au sens du 1 de l'article 4 – encore cela supposerait-il de retenir comme sans incidence la prise en compte dans la base de l'impôt ainsi établi de tous les revenus étrangers à raison desquels le contribuable requiert un dégrèvement d'impôts étrangers, ce qui ne va pas entièrement de soi.

Lorsqu'une personne imposée au forfait sur un multiple du loyer n'est que locataire, les termes mêmes de la convention pourraient, dans ce cas également, prêter un instant matière à discussion sur le point de savoir si cette personne peut être regardée comme imposable « *sur une base forfaitaire déterminée d'après la valeur locative de la ou des résidences qu'elle possède sur le territoire de cet Etat* », alors qu'il n'en est pas propriétaire.

En revanche, lorsqu'un contribuable relevant du régime d'imposition d'après la dépense acquitte un impôt effectivement calculé, ses dépenses mondiales étant inférieures à ce plancher, sur une base fonction de la valeur locative du logement qu'il occupe et dont il est propriétaire, il nous semble devoir sans hésitation possible être regardé comme n'étant « *imposable en Suisse que sur une base forfaitaire déterminée d'après la valeur locative de la ou des résidences qu'il possède sur le territoire de cet Etat* », et comme ne pouvant par suite se prévaloir de la qualité de résident suisse pour l'application de la convention de 1966.

En tout état de cause, face aux difficultés certaines d'interprétation et d'application de cette clause, les administrations fiscales suisse et française se sont rapidement rapprochées et des échanges de vues ont eu lieu dans le cadre de l'article 27 de la convention. Le produit commun de ces échanges s'est traduit au début de l'année 1968 par l'édiction de circulaires et instructions, côté suisse (circulaire du 29 février 1968 de l'administration fédérale des contributions) comme côté français (instruction du 8 janvier 1968 publiée au BOI, intégrée en 1972 à la documentation de base sous la référence 14 B-2211 n° 7 et qui n'a été rapportée qu'au 12 septembre 2012, postérieurement à l'année d'imposition en litige).

Ainsi, selon l'interprétation de la convention franco-suisse admise par l'administration fiscale dans sa doctrine non rapportée au titre de la période en litige, une personne assujettie à l'impôt à forfait en Suisse a néanmoins la qualité de résident de Suisse au sens de l'article 4 de la convention si, d'une part, sa base d'imposition fédérale, cantonale et communale, est supérieure à cinq fois la valeur locative de l'habitation du contribuable, et, d'autre part, la base d'imposition cantonale et communale ne s'écarte pas notablement de celle qui est déterminante pour l'impôt fédéral pour la dépense nationale, la base cantonale et communale devant, en tout état de cause, être égale ou supérieure aux éléments du revenu du contribuable qui proviennent de Suisse et de France, pour les revenus de source française, lorsqu'ils sont privilégiés par la convention, notamment dividendes, intérêts, redevances de licences.

Le résultat de ces échanges de vues entre administrations n'ayant pas fait l'objet d'une publication au Journal officiel, il ne saurait être opposé au contribuable (sur l'inopposabilité en France d'un accord amiable passé entre les administrations fiscales des deux Etats signataires d'une convention fiscale, faute de publication au JORF, cf. CE, 10 juin 1992, *Helmer Frères*, n° 72704, aux Tables sur ce point, RJF 1992 n° 1232 ; v. aussi CE, 16 février

1990, *Société Scandinavian Airlines System-France*, n° 68627 68628, aux Tables sur un autre point, RJF 1990 n° 393 avec concl. Ph. Martin p. 230) et il ne fait pas corps avec la convention.

Mais si l'interprétation ainsi exprimée dans cette instruction ne peut s'imposer au contribuable, celui-ci peut en revanche l'opposer à l'administration fiscale, sur le fondement de l'article L. 80 A du LPF, si tant est qu'elle lui est plus favorable.

D'une part, vous avez en effet déjà admis de regarder l'interprétation donnée par l'administration fiscale des stipulations d'une convention d'élimination des doubles impositions comme entrant dans le champ de la garantie offerte par cet article, en voyant dans ces conventions un « texte fiscal » au sens de ces dispositions (CE, 22 décembre 1982, *Société X*, n° 26338, RJF 2/83 n° 185 ; CE, 24 juillet 1981, *Société X*, n° 17341, p. 334 et fiché sur ce point, RJF 10/81 n° 894, concl. M. Rivière, Droit fiscal, 1981, n° 45, comm. 1981). Même lorsqu'une instruction ne commente pas les stipulations d'une convention mais seulement la loi, son invocation sur le fondement de l'article L. 80 A du LPF peut tenir en échec la solution qui devrait résulter de l'application de la convention (CE, 17 janvier 1996, *SA Nike*, n° 120646, p. 2, RJF 3/96 n° 322 ; CE, 17 décembre 1984, n° 47293, RJF 2/85 n° 308, concl. O. Fouquet Dr. fisc. 11/85 comm. 553 ; CE, 11 mai 1987, n° 41558, RJF 7/87 n° 717).

D'autre part, bien qu'une telle convention ait pour objet la répartition du pouvoir d'imposer entre les Etats, une doctrine afférente à l'interprétation de la notion de résident pour l'application par la France d'une convention d'élimination des doubles impositions nous semble néanmoins pouvoir se rattacher à l'assiette, au taux et à la liquidation de l'impôt, en ce qu'elle détermine le champ d'application de la convention qui d'une part, a une incidence directe sur le champ d'application de la loi fiscale elle-même et de ses règles d'assiette, et d'autre part, régit l'octroi d'avantages conventionnels tels que des taux réduits ou l'octroi de crédits d'impôt (cf. la décision du 24 juillet 1981 déjà mentionnée).

Dans la présente affaire, la cour administrative d'appel de Lyon a d'abord relevé que le centre des intérêts économiques de M. et Mme G... se trouvait en France en 2008, les rendant ainsi, sur le terrain du droit interne, passibles de l'impôt sur le revenu en France sur une base illimitée. Puis la cour a relevé que s'il était constant que M. et Mme G..., qui avaient transféré en 2007 leur domicile fiscal en Suisse, ont été considérés comme résidents fiscaux suisses par les autorités fiscales suisses, il était tout aussi constant qu'ils avaient été imposés sur une base forfaitaire les faisant entrer dans les prévisions du b du 6 de l'article 4 de la convention (le débat sur l'assiette exacte retenue dans le cadre de cette imposition étant nouveau en cassation, vous raisonnerez à partir des faits relevés dans l'arrêt et tiendrez donc pour acquise l'imposition des requérants sur une base établie d'après la valeur locative de leur résidence suisse). La cour en a déduit que M. et Mme G... ne pouvaient, en principe, être regardés comme résidents fiscaux suisses.

Se déplaçant alors sur le terrain de la doctrine que nous venons de vous présenter relative à l'application de la convention aux contribuables imposés au forfait, dont M. et Mme G... sollicitaient le bénéfice, la cour a ensuite constaté que M. et Mme G... avaient produit des attestations des autorités fiscales suisses établies les 6 mars 2008, 7 avril 2011 et 1er mai 2012

indiquant qu'ils étaient assujettis de manière illimitée, tant pour les revenus que pour la fortune, aux impôts fédéraux, cantonaux, et communaux depuis le 18 décembre 2007, et que l'attestation établie le 1^{er} mai 2012 mentionne explicitement qu'ils remplissent les conditions prévues par l'interprétation de la convention dont ils se prévalent.

La cour a ensuite jugé que « *cependant, au cas d'espèce, M. et Mme G... revendiquent les avantages prévus par les stipulations de la convention qui prévoient l'imposition dans l'Etat de résidence des pensions et des plus-values telles que celle en cause. Ils se trouvent, dès lors, astreints à produire un formulaire conforme aux stipulations du 2. de l'article 31. Il ne résulte pas de l'instruction que les autorités compétentes telles que définies par l'article 3 de la convention en auraient disposé autrement. M. et Mme G... ne sauraient, dès lors, s'abstenir de produire, à l'appui de leurs prétentions, des attestations mentionnant la nature ainsi que le montant ou la valeur des revenus ou de la fortune concernés. Dès lors que les attestations produites ne répondent pas à ces prescriptions, ils ne sont pas fondés à prétendre au bénéfice des stipulations qu'ils invoquent.* »

Il est deux façons de lire l'arrêt : comme ayant opposé l'absence de formulaire de l'article 31 au stade de l'examen de la résidence des contribuables, ou comme l'ayant opposée en aval de celle-ci. Dans la mesure toutefois, d'une part, où la cour n'a pas formellement achevé son examen de la qualité de résidents de M. et Mme G... – alors que si elle avait admis qu'ils se prévalent de la qualité de résident suisse sur le fondement de la doctrine, elle aurait ensuite dû mettre en œuvre la grille de résolution des conflits de résidence avant, dans une étape suivante de son examen, d'appliquer les règles posées par la convention au regard de la résidence ainsi retenue – et dans la mesure d'autre part, où le ministre n'avait jamais opposé aux requérants l'article 31 en tant que formalité pour bénéficier des règles posées par la convention pour l'imposition exclusive des plus-values mobilières et des pensions dans l'Etat de résidence mais seulement à l'appui de l'exigence que les contribuables apportent des informations détaillées, chiffrées et certifiées par les autorités suisses sur leurs revenus et leur régime fiscal, nous vous invitons, comme les parties, à retenir la première lecture. C'est-à-dire à lire l'arrêt attaqué comme ayant fait application de l'article 31 au stade de l'examen de la résidence des intéressés.

Qu'énonce cet article ? Aux termes du 2 de l'article 31 de la convention, ajouté par l'article 19 de l'avenant du 22 juillet 1997 : « *Pour obtenir dans un Etat contractant les avantages prévus par la présente convention, les résidents de l'autre Etat contractant doivent, à moins que les autorités compétentes en disposent autrement, présenter un formulaire d'attestation de résidence indiquant en particulier la nature ainsi que le montant ou la valeur des revenus ou de la fortune concernés, et comportant la certification des services fiscaux de cet autre Etat.* »

M. et Mme G... soutiennent que la cour a commis une erreur de droit en ne poussant pas jusqu'à son terme sa recherche du point de savoir s'ils pouvaient se prévaloir de la qualité de résident pour l'application de la convention et qu'elle a méconnu tant les articles 4 et 31 de la convention que l'article L. 80 A du LPF en leur refusant la qualité de résident pour un motif tiré de l'absence de production d'une attestation conforme aux prévisions de l'article 31. Ils soutiennent notamment que la cour ne pouvait se fonder à ce stade du raisonnement sur

l'article 31 de la convention, d'une nature différente de l'article 4 et ne pouvant servir à déterminer la qualité de résident pour l'application de la convention.

L'arrêt de la cour nous semble effectivement entaché d'une double erreur de droit : avoir fait de l'attestation prévue par l'article 31 une condition d'octroi de la qualité de résident au sens de l'article 4 de la convention, et avoir fait de la production d'une telle attestation détaillée une condition formelle d'application de la tolérance prévue par la doctrine.

Commençons par cette seconde erreur, probablement associée dans le raisonnement de la cour à la première mais dont il nous semble qu'elle aurait été caractérisée quand bien même l'article 4 et l'article 31 de la convention auraient été liés.

Sauf pour la doctrine à en faire expressément une condition d'application de la tolérance qu'elle énonce, « reboucler » sur des exigences formelles prévues par la convention, pour apprécier si une personne entre dans les prévisions de la doctrine interprétant la convention, nous semble contestable : ces deux univers sont distincts.

Or d'une part, lorsque l'article 31 de la convention évoque le bénéfice des avantages prévus par la convention, il ne vise aucunement les avantages offerts par la doctrine française.

D'autre part, lorsque la doctrine pose des conditions aux tolérances administratives qu'elle prévoit, ces conditions se suffisent à elles-mêmes. Si une doctrine énonce qu'une personne doit être regardée comme résidente pour l'application de la convention lorsqu'elle satisfait à tel et tel critère, il incombe seulement à l'administration et au juge, pour rechercher si le contribuable peut se prévaloir de cette doctrine sur le fondement de la garantie d'opposabilité prévue par l'article L. 80 A du LPF, de rechercher si cette personne démontre entrer dans ses prévisions, c'est-à-dire si elle satisfait aux critères de fond et/ou de forme énoncés par la doctrine. En cas de réponse positive, la personne est alors selon nous en droit de se prévaloir, du fait de la tolérance administrative, de la qualité de résident pour l'application de la convention : l'on doit alors passer à l'examen des conséquences à en tirer au regard des stipulations de la convention dont la personne demande l'application, en retombant, pour l'application de ces stipulations seulement, sur les conditions posées par la convention à leur bénéfice pour les résidents.

Or la cour ne nous paraît pas avoir raisonné ainsi : en opposant aux requérants qui se prévalaient de la doctrine aux fins de se voir traiter comme des résidents l'absence de production d'une attestation satisfaisant à l'article 31, sans avoir formellement achevé son examen des prétentions des requérants à être considérés comme des résidents grâce à la tolérance administrative, la cour nous semble avoir fait de la production d'une telle attestation une condition d'application de la doctrine. Elle a ainsi suivi l'argumentation du ministre devant elle, qui citait l'article 31 de la convention à l'appui de son affirmation selon laquelle les attestations des autorités suisses produites par les requérants ne suffisaient pas à établir leur qualité de résident, faute de comporter d'indications chiffrées sur leurs revenus et leur niveau d'imposition.

Outre le mélange des terrains de la doctrine et de la convention, qui nous semble problématique dans son principe pour les motifs indiqués à l'instant, l'argumentation du ministre et le raisonnement de la cour nous paraissent encourir un autre grief : celui d'avoir à tort fait de l'attestation prévue par l'article 31 une condition d'attribution de la qualité de résident au sens et pour l'application de l'article 4 de la convention.

Sur le terrain de la convention, l'article 31 ne constitue en effet ni une stipulation venant restreindre l'article 4 ni une stipulation ayant pour objet d'imposer à un contribuable d'apporter des éléments chiffrés permettant de connaître de manière détaillée les modalités selon lesquelles il a été imposé aux fins de s'assurer qu'il ne relève pas de l'exclusion énoncée au b du 6 de l'article 4. Le 2 de l'article 31 se borne à prévoir que le résident d'un Etat contractant souhaitant obtenir, dans l'autre Etat, « les avantages » prévus par la convention, doit présenter à cet autre Etat un « *formulaire d'attestation de résidence indiquant en particulier la nature ainsi que le montant ou la valeur des revenus ou de la fortune concernés, et comportant la certification des services fiscaux de cet autre Etat* ».

Or la qualité de résident d'un Etat ne constitue pas un « avantage » prévu par la convention : c'est la clé d'entrée dans le champ d'application personnel de la convention. Si l'attestation prévue par l'article 31 permet à l'administration fiscale saisie d'une demande d'un contribuable de vérifier, avant de lui octroyer l'avantage prévu par la convention fiscale dont il sollicite le bénéfice, que celui-ci a bien la qualité de résident de l'autre Etat, l'on ne saurait donc subordonner la reconnaissance de la qualité de résident au sens et pour l'application de l'article 4 de la convention à la production d'une attestation conforme à l'article 31, celle-ci n'étant requise que pour l'obtention des avantages conventionnels.

A cet égard, lorsque l'article 31 énonce que le « *formulaire d'attestation de résidence* » présenté par le contribuable doit indiquer en particulier « *la nature ainsi que le montant ou la valeur des revenus ou de la fortune concernés* », il ne nous paraît pas prévoir la mention sur l'attestation du montant de l'ensemble des revenus du contribuable et des impôts acquittés par lui, mais seulement l'indication de la nature (par exemple : dividendes, redevances, intérêts) et du montant des seuls revenus « concernés » par l'avantage conventionnel sollicité (v., côté français, le formulaire d'attestation de résidence cerfa 5000-FR). Cette attestation n'a donc selon nous pas pour objet la fourniture d'éléments détaillés sur le revenu mondial du contribuable et sa base d'imposition aux fins d'examiner s'il est imposé sur une base établie d'après la valeur forfaitaire de ses résidences.

Par suite, il nous semble que la cour a commis une double erreur de droit, d'une part, au regard des articles 4 et 31 de la convention, en regardant la détermination du pays de résidence du contribuable comme un « avantage » prévu par la convention au sens de ce dernier article, et d'autre part, au regard de l'article L. 80 A du LPF, en jugeant que M. et Mme G... devaient produire un formulaire d'attestation de résidence dans les formes prévues au 2 de l'article 31 de la convention fiscale franco-suisse pour bénéficier, sur le fondement de cet article, de l'interprétation favorable que donne la doctrine administrative de l'article 4. Vous casserez donc son arrêt et lui renverrez l'affaire.

Soulignons pour finir que, même en lisant l'arrêt comme ayant opposé l'absence de formulaire conforme à l'article 31 de la convention en aval de la reconnaissance de la qualité de résidents aux intéressés, la solution aurait donné matière à débat.

Si le bénéficiaire d'un taux réduit ou d'une exonération de retenue à la source, de l'octroi d'un avoir fiscal, d'un remboursement ou encore d'un crédit d'impôt (v. par exemple, pour le bénéficiaire du taux réduit de 10% du prélèvement sur les intérêts subordonné à une « demande de dégrèvement attestée par les autorités compétentes » suisses – décision jugeant par ailleurs nécessairement que cette exigence n'a pas seulement cours au stade administratif mais conserve une portée devant le juge, et qu'il ne suffit donc pas à ce dernier de constater que les conditions de fond posées par la convention sont remplies pour octroyer la décharge, CE, 18 juin 1980, n° 20094, RJF 1980 n° 791) constitue indéniablement un « avantage » prévu par la convention au sens de l'article 3, l'application des règles de répartition du pouvoir d'imposer énoncées par la convention peut-elle, en tant que telle et à elle seule, constituer un tel « avantage » ?

En ce qu'il subordonne « l'obtention » d'un « avantage » dans un Etat à la présentation d'un « formulaire » par les résidents de l'autre Etat, l'article 31 pourrait sembler, par ses termes mêmes, ne viser que les configurations dans lesquelles un contribuable est conduit à solliciter de l'Etat dont il n'est pas le résident une mesure de faveur positive prévue par la convention. Or l'on peut hésiter à regarder l'application des règles de répartition du pouvoir d'imposer les plus-values mobilières et les pensions et le principe d'imposition exclusive dans l'Etat de la résidence de celles-ci, lorsqu'il s'agit simplement comme en l'espèce, non de solliciter la restitution de la retenue à la source de l'article 182 A du code, mais uniquement de tirer les conséquences de cette répartition en ne faisant pas figurer les revenus en cause sur la déclaration de revenus souscrite en France par les intéressés, comme l'obtention d'un « avantage prévu par la convention » au sens de l'article 31. Il n'existe d'ailleurs aucun formulaire-type officiel d'attestation de résidence pour les pensions et plus-values mobilières, mais uniquement pour les dividendes, intérêts et redevances, ainsi que pour les travailleurs frontaliers. Et même en y voyant un tel avantage, l'absence de formulaire officiel devrait alors conduire à faire preuve d'un moindre formalisme dans les modalités de demande de cet avantage et d'attestation de la résidence du demandeur.

Par ces motifs, nous concluons :

- à l'annulation de l'arrêt de la cour administrative d'appel de Lyon du 4 décembre 2018 ;
- au renvoi de l'affaire devant cette cour ;
- et à ce que l'Etat verse à M. et Mme G... 3 000 euros au titre de l'article L. 761-1 du CJA.