

N° 434257

M. T...

8^{ème} chambre jugeant seule

Séance du 3 décembre 2020

Lecture du 29 décembre 2020

CONCLUSIONS

M. Romain VICTOR, rapporteur public

1.- M. T..., président-directeur général de la SAS Coelis, qu'il a constituée en 2001 en vue de mettre au point un moteur de recherche sur Internet et dont le siège social était situé à Strasbourg, détenait 1 625 actions de cette société à la date du 29 juin 2006, lorsqu'il les a apportées à la société Travel Meta Search (TMS), établie à Singapour, devenue par la suite la société Sprice PTE Ltd. En contrepartie de cet apport, placé sous le régime du sursis d'imposition de l'article 150-0 B du CGI, M. T... a reçu des titres de la société TMS/SPTE.

Le 23 février 2010, M. T... a vendu l'appartement qu'il occupait avec son épouse à Strasbourg. Le 22 mars 2010, M. T... a fait connaître à l'administration fiscale qu'il transférerait sa résidence à Singapour. Et, quelques jours plus tard, le 11 mai 2010, il a cédé l'intégralité de sa participation dans la société TMS/SPTE à la société Travelport, établie aux Bermudes, pour un montant d'environ 1 M€, cette cession mettant fin au sursis d'imposition dont il avait bénéficié et entraînant l'imposition d'une plus-value à hauteur de 962 067 €.

A l'issue d'un contrôle sur pièces réalisé en 2013, l'administration fiscale a estimé que M. T... avait encore son domicile fiscal en France à la date de la cession, sans qu'y fasse obstacle la convention fiscale conclue avec Singapour. Elle a donc taxé la plus-value, les suppléments d'impôt sur le revenu et de prélèvements sociaux étant assortis de la majoration de 40% pour manquement délibéré. C'est un montant total de 447 357 € qui a été mis en recouvrement en avril et juin 2015.

Après rejet de ses réclamations, M. T... a porté le litige devant le tribunal administratif de Strasbourg qui a rejeté sa demande de décharge par un jugement du 6 février 2018. L'intéressé a interjeté appel et, par un arrêt du 4 juillet 2019, la cour administrative d'appel de Nancy lui a accordé la décharge de la majoration de 40% pour manquement délibéré mais a rejeté le surplus de sa demande.

C'est contre les dispositions de l'arrêt lui faisant grief, c'est-à-dire contre son article 3, que M. T... s'est régulièrement pourvu en cassation, étant observé que le ministre n'a pas introduit de pourvoi dirigé contre l'arrêt en tant qu'il a statué sur les pénalités.

2.- En ce qui concerne le principe de l'imposition en France, la cour s'est attachée à suivre la méthode définie par votre arrêt *Min. c/ Sté Schneider Electric* (Assemblée, 28 juin 2002, n° 232276, rec. p. 233, RJF 2002 n° 1080 chron. L. Olléon p. 755, concl. S. Austry BDCF 10/02 n° 120) en se plaçant successivement au regard du droit interne puis au regard

des stipulations de la convention fiscale conclue le 9 septembre 1974 entre la France et Singapour, qui était alors applicable (la convention désormais applicable étant celle du 15 janvier 2015).

Après avoir jugé qu'il convenait de se placer à la date à laquelle le sursis d'imposition avait pris fin, c'est-à-dire à la date de la cession des titres TMS/Sprice le 11 mai 2020, la cour a jugé que M. T... devait être regardé comme ayant eu son foyer en France à cette date, au sens des dispositions du a du 1 de l'article 4 B.

Les juges d'appel ont alors cité les stipulations de l'article 4 de la convention fiscale franco-singapourienne du 9 septembre 1974, selon lesquelles : « 1. *Au sens de la présente convention, l'expression « résident d'un Etat contractant » désigne toute personne qui est résident d'un Etat contractant pour l'application de l'impôt dudit Etat.* 2. *Lorsque, selon la disposition du paragraphe 1, une personne physique est considérée comme résident de chacun des Etats contractants, le cas est résolu d'après les règles suivantes : a) Cette personne est considérée comme résident de l'Etat contractant où elle dispose d'un foyer d'habitation permanent. Lorsqu'elle dispose d'un foyer d'habitation permanent dans chacun des Etats contractants, elle est considérée comme résident de l'Etat contractant avec lequel ses liens personnels et économiques sont les plus étroits (centre des intérêts vitaux) ; b) Si l'Etat contractant où cette personne a le centre de ses intérêts vitaux ne peut pas être déterminé ou si elle ne dispose d'un foyer d'habitation permanent dans aucun des Etats contractants, elle est considérée comme résident de l'Etat contractant où elle séjourne de façon habituelle ; c) Si cette personne séjourne de façon habituelle dans chacun des Etats contractants ou si elle ne séjourne de façon habituelle dans aucun d'eux, les autorités compétentes des Etats contractants tranchent la question d'un commun accord. (...) » ainsi que les stipulations de l'article 14 (« *Gains en capital* ») qui donnent à l'Etat de la résidence un droit exclusif d'imposer les plus-values mobilières.*

Puis, au point 10 de l'arrêt, la cour s'est fondé sur les éléments suivants :

i) elle a relevé qu'aussi bien la France que Singapour considéraient M. T... comme leur résident fiscal au sens du paragraphe 1 de l'article 4 de la convention (M. T... ayant notamment produit un avis d'impôt sur le revenu que l'administration fiscale singapourienne lui avait adressé au titre de l'année 2010) ;

ii) elle a relevé que M. T... disposait d'un « foyer d'habitation permanent » dans les deux Etats au sens de la première phrase du a) du paragraphe 2 du même article 4 au motif qu'il était « hébergé par sa sœur » en France, au 3 rue du Faubourg de Pierre à Strasbourg, où son assureur lui avait adressé un courrier le 27 avril 2010, et qu'il avait conclu à Singapour un contrat de bail d'habitation le 28 février 2010, qui avait pris effet le 4 avril 2010, et dont la réalité n'était pas contestée par le ministre ;

iii) la cour a cependant départagé la France et Singapour sur le terrain de la seconde phrase du a) du 2 de l'article 4 de la convention fiscale bilatérale relative au centre des intérêts vitaux (c'est-à-dire par référence à l'étroitesse des liens personnels et économiques avec chaque Etat contractant). Elle a jugé sur ce point que si M. T... était rémunéré à compter du mois de mars 2010 par la société Sprice PTE Ltd et si son patrimoine était géré par une banque à Singapour, le centre de ses intérêts vitaux devait être regardé comme ayant été en

France en 2010 : elle a en effet estimé que ses relations familiales se situaient en France en 2010, dès lors que la séparation effective du requérant d'avec son épouse au cours de cette année n'était pas établie et que, par ailleurs, ses parents et sa sœur vivaient en France, tout en observant que M. T... était demeuré président, non rémunéré, de la SAS Coelis et avait conservé ses comptes bancaires en France.

3.- L'un des moyens du pourvoi justifie d'annuler l'arrêt attaqué en tant que la cour s'est prononcée au regard de la convention franco-singapourienne et, plus spécifiquement, en tant qu'elle a estimé que M. T... disposait d'un foyer d'habitation permanent en France à la date de la cession, soit le 11 mai 2010.

Pour qu'il y ait « *foyer d'habitation permanent* » au sens d'une convention fiscale bilatérale, ainsi que l'indiquent les points 12 et 13 commentaires du modèle de convention OCDE, il faut que la personne physique ait « *la possession ou la jouissance d'un foyer d'habitation* » et que celui-ci « *soit permanent, c'est-à-dire que la personne l'ait aménagé et réservé à son usage d'une manière durable, par opposition au fait du séjour à un certain endroit dans des conditions telles que ce séjour apparaisse comme devant être limité à une courte durée* ». Il est encore indiqué « *Au sujet de la notion de foyer d'habitation, il faut observer que toute forme d'habitation peut être prise en considération (maison ou appartement qui est la propriété de l'intéressé ou pris en location, chambre meublée louée). Mais la permanence de l'habitation est essentielle, ce qui signifie que l'intéressé fait le nécessaire pour avoir le logement à sa disposition en tout temps, d'une manière continue et pas occasionnellement pour effectuer un séjour qui, compte tenu des raisons qui le motivaient, est nécessairement lié à une courte durée (voyage d'agrément, voyage d'affaire, voyage d'études, stage...)* ».

En l'espèce, il résultait du dossier, d'une part, que M. T... avait vendu l'immeuble dans lequel il habitait avec son épouse trois mois avant la date du 11 mai 2010 et, d'autre part, que l'intéressé était hébergé par sa sœur dans les jours précédant son départ pour Singapour, ce simple « hébergement » ne présentant pas le caractère de permanence requis.

Ces éléments ne suffisaient donc pas à établir un foyer d'habitation permanent en France à la date du 11 mai 2010, étant observé qu'était inopérante la circonstance que l'assureur de M. T... lui ait envoyé une lettre à l'adresse de sa sœur en avril 2010, de même qu'étaient impropres à établir l'existence d'un foyer d'habitation permanent en France la souscription d'une déclaration d'impôt sur le revenu au titre de l'année 2010 et la mention de l'adresse de l'appartement vendu le 23 février 2010 dans la requête aux fins de divorce introduite en 2011.

Dans ces conditions, et sans qu'il soit besoin d'examiner les autres moyens, nous vous invitons à accueillir le pourvoi.

PCMNC à l'annulation de l'article 3 de l'arrêt attaqué, au renvoi dans cette mesure de l'affaire à la cour administrative d'appel et à ce que l'Etat verse la somme de 3 000 € à M. T... au titre des frais irrépétibles.

- *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.*