

N° 439354
Ministre de l'action et des comptes
publics c/ Epoux C...

3^{ème} et 8^{ème} chambres réunies

Séance du 26 mai 2021
Décision du 21 juin 2021

CONCLUSIONS

M. Laurent Cytermann, Rapporteur public

En l'état de votre jurisprudence, la question de l'assujettissement aux prélèvements sociaux des Français ayant transporté leur résidence à Monaco reçoit une réponse assez simple : les prélèvements sociaux ne leur sont applicables que s'ils sont fiscalement domiciliés en France. Si vous nous suivez, la présente affaire vous conduira à reconnaître une exception concernant les plus-values immobilières.

Les faits sont simples : M. et Mme C..., de nationalité française et demeurant à Monaco, ont procédé par acte notarié du 29 novembre 2013 à la cession de deux appartements situés à l'Alpe-d'Huez. Ils ont acquitté les prélèvements sociaux sur la plus-value de cession au taux de 15,5 %, pour un montant total de 51 788 euros, mais ils se sont ensuite ravisés et ont tenté d'obtenir la restitution de ces prélèvements par une réclamation du 30 octobre 2015, qui a été rejetée. Par un arrêt du 14 janvier 2020, contre lequel le ministre se pourvoit en cassation, la cour administrative d'appel de Lyon a annulé le jugement de première instance et leur a accordé la décharge totale des impositions.

1. Nous commencerons par rappeler brièvement le cadre juridique de l'imposition des résidents monégasques et votre jurisprudence concernant leur soumission aux prélèvements sociaux.

Issue d'un contexte marqué par le rapport de force, la France ayant temporairement institué une forme de « blocus douanier » à la frontière pour amener la principauté à davantage de concessions¹, la convention franco-monégasque comporte une clause singulière dans les relations fiscales bilatérales de notre pays, fondée sur la nationalité. Selon l'article 7 de la convention du 18 mai 1963, « *les personnes physiques de nationalité française qui*

¹ J.-R. Bézias, « Les Alpes-Maritimes et la crise franco-monégasque de 1962 », Cahiers de la Méditerranée, 74/2007.

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.

transporteront à Monaco leur domicile ou leur résidence - ou qui ne peuvent pas justifier de cinq ans de résidence habituelle à Monaco à la date du 13 octobre 1962 - seront assujetties en France à l'impôt sur le revenu des personnes physiques et à la taxe complémentaire dans les mêmes conditions que si elles avaient leur domicile ou leur résidence en France ». Il en résulte que les personnes concernées, alors même qu'elles ne remplissent pas les conditions de domiciliation fiscale en France prévues par l'article 4 B du code général des impôts (CGI), sont passibles de l'impôt sur le revenu en raison de l'ensemble de leurs revenus comme si elles étaient domiciliées en France (CE, 1^{er} février 2012, *Mme A... et autres*, n° 340886, Tab. ; Plen., 11 avril 2014, *M. G...*, n° 362237, Rec.). Par dérogation au principe habituel de subsidiarité des conventions fiscales, la convention franco-monégasque fonde elle-même une imposition qui n'est pas prévue par la loi. Rompant avec votre jurisprudence antérieure, vous avez cependant précisé dans la décision *G...* que les citoyens français nés à Monaco et y ayant constamment résidé n'entraient pas dans le champ d'application de ces dispositions.

L'article 7 de la convention ne traite que de l'impôt sur le revenu, et les prélèvements sociaux, à savoir la contribution sociale généralisée (CSG), la contribution au remboursement de la dette sociale (CRDS) et les autres prélèvements à l'assiette similaire et affectés au financement des dépenses sociales, sont des impositions distinctes. Dès lors, l'article 7 ne peut fonder l'imposition des personnes qu'il désigné aux prélèvements sociaux (CE, 10 novembre 2004, *Mme C-E... et autres*, n° 268852, Rec.). Cette imposition existe néanmoins lorsque ces personnes remplissent par ailleurs les conditions prévues par l'article 4 B qui, outre la résidence, fonde la domiciliation fiscale en France sur l'exercice de l'activité professionnelle salariée ou sur la notion de centre des intérêts économiques (CE, 11 juin 2014, *M. D...*, n° 358301, Tab. ; 19 septembre 2016, *Mme L-H...*, n° 388899, Tab.). La plupart des composantes de la CSG et, par jeu de renvoi des dispositions législatives, celles des autres prélèvements sociaux, définissent en effet comme assujettis les « *personnes physiques fiscalement domiciliées en France au sens de l'article 4 B du code général des impôts* » (article L. 136-1 du code de la sécurité sociale (CSS) pour les revenus d'activité et de remplacement ; article L. 136-6 pour les revenus du patrimoine ; article L. 136-7 pour les produits de placement).

2. En l'espèce, la thèse de l'administration fiscale devant les juges du fond était que l'imposition avait été établie conformément aux dispositions de l'article 29 de la LFR du 16 août 2012². Celui-ci a étendu l'assiette des prélèvements sociaux sur les revenus du patrimoine et les produits de placement à certains revenus de source française des non-résidents. S'agissant des plus-values immobilières, qui relèvent de l'article L. 136-7 du CSS, la LFR 2012 a ajouté à cet article un I bis qui dispose : « *Sont également soumises à la contribution les plus-values imposées au prélèvement mentionné à l'article 244 bis A du code général des impôts lorsqu'elles sont réalisées, directement ou indirectement, par des personnes physiques.* ». L'article 244 bis A auquel il est renvoyé instaure un prélèvement proportionnel distinct de l'impôt sur le revenu, s'appliquant à diverses plus-values de cession réalisées par des non-résidents, dont les plus-values immobilières.

² Loi n° 2012-958 du 16 août 2012 de finances rectificative pour 2012.

La cour a jugé que par application des stipulations de l'article 7 de la convention, les plus-values résultant de la cession de biens situés en France réalisées par des ressortissants français ayant établi leur résidence à Monaco non fiscalement domiciliés en France étaient soumises à l'impôt sur le revenu (article 150 U du CGI relatif aux plus-values immobilières) et non au prélèvement de l'article 244 *bis* A. Elle en a déduit qu'elles ne pouvaient, par conséquent, être soumises aux contributions sociales sur le fondement de l'article L. 136-7 du code de la sécurité sociale qui subordonne l'assujettissement des plus-values aux contributions sociales à leur imposition au prélèvement mentionné à l'article 244 *bis* A du code général des impôts.

En d'autres termes, les Français résidant à Monaco et se trouvant dans la situation des époux C... se logeraient opportunément dans un trou de la raquette fiscale : n'étant pas fiscalement domiciliés en France, ils ne pourraient être soumis en tant que tels aux prélèvements sociaux ; à la différence des autres non-résidents, ils ne relèveraient pas non plus du prélèvement propre à ces derniers et du pont avec les prélèvements sociaux opéré par le I *bis* de l'article L. 136-7. Le ministre soutient que ce faisant, la cour a insuffisamment motivé son arrêt et commis une erreur de droit, dès lors qu'elle a omis de prendre en compte les dispositions du I-2° du même article L. 136-7.

Le I de l'article L. 136-7 liste un certain nombre de revenus soumis à la CSG sur les produits de placement. Après un premier alinéa énumérant un certain nombre de produits financiers (produits attachés aux bons ou contrats de capitalisation, produits de placement à revenu fixe tels que les obligations, etc), le deuxième alinéa dispose que « *sont également assujettis à cette contribution* » deux catégories de revenus : les revenus de capitaux mobiliers (1°) et « *les plus-values mentionnées aux articles 150 U à 150 UC du code général des impôts* » (2°), c'est-à-dire notamment les plus-values immobilières³. Outre la CSG, les prélèvements sociaux applicables à la date de la cession litigieuse étaient le prélèvement social additionnel sur les produits de placement (article L. 245-15 du CSS), la CRDS (article 16 de l'ordonnance du 24 janvier 1996⁴ relative au remboursement de la dette sociale), le prélèvement de solidarité (article 1600-0 S du CGI) et la contribution additionnelle affectée à la Caisse nationale de solidarité pour l'autonomie (article L. 14-10-4 du code de l'action sociale et des familles). L'assiette de tous ces prélèvements est définie par renvoi à l'article L. 136-7.

Il faut faire un léger effort pour admettre l'opérance de ce moyen de cassation. En effet, devant la cour, l'administration fiscale n'avait invoqué que le I *bis* de l'article L. 136-7, sans jamais évoquer le I-2°. Toutefois, c'est bien l'applicabilité de la CSG sur les produits de placement dans son ensemble à la plus-value litigieuse qui était en débat et les époux C... avaient d'ailleurs eux-mêmes mentionnés le I-2° dans leur mémoire en réplique et dans leur note en délibéré, en soutenant qu'il n'était applicable qu'aux personnes fiscalement domiciliées en France. Pour réfuter la thèse de l'administration, la cour aurait pu se contenter de relever que les plus-values en litige n'ayant pas été soumises au prélèvement proportionnel prévu par l'article 244 *bis* A du CGI mais à l'impôt sur le revenu, les dispositions du I *bis* de

³ Qui les définit comme les plus-values réalisées « *lors de la cession à titre onéreux de biens immobiliers bâtis ou non bâtis ou de droits relatifs à ces biens* ».

⁴ Ordonnance n° 96-50.

l'article L. 136-7 du CSS ne leur étaient pas applicables, ce qui était exact. Mais elle est allée plus loin en affirmant qu'elles ne pouvaient être soumises à l'article L. 136-7 dans sa totalité, s'exposant ainsi au moyen d'erreur de droit du pourvoi.

Si vous admettez l'opérance du moyen, reste à déterminer s'il est fondé, c'est-à-dire si la CSG sur les plus-values immobilières telle que prévue par le I-2° de l'article L. 136-7 est applicable à des plus-values soumises à l'impôt sur le revenu mais réalisées par des personnes non domiciliées en France. Nous pensons que la réponse est positive car ceci résulte clairement de la lettre du texte. A la différence de la CSG sur les revenus d'activité et de remplacement et de la CSG sur les revenus du patrimoine, pour lesquelles la condition de domiciliation fiscale en France au sens de l'article 4 B du CGI est mise en facteur commun, pour la CSG sur les produits de placement, cette condition figure pour certaines catégories de revenus mais pas pour toutes, et notamment pas pour les plus-values immobilières. Pour celles-ci, il est entièrement et uniquement renvoyé à la définition donnée par l'article 150 U du CGI⁵. L'application de l'article 150 U découlant de l'article 7 de la convention franco-monégasque, il en résulte par voie de conséquence l'assujettissement à la CSG.

Les conditions dans lesquelles le législateur a supprimé la condition de domiciliation fiscale en France pour cette catégorie de revenus ne sont pas des plus claires. Depuis la création de la CSG par la loi de finances pour 1991 et jusqu'à la loi du 13 août 2004 relative à l'assurance maladie, les plus-values d'immobilières étaient soumises à la CSG sur les revenus du patrimoine et celle-ci ne concernait que les personnes domiciliées en France. La loi du 13 août 2004 a transféré cette catégorie vers la CSG sur les produits de placement, avec la rédaction que l'on connaît aujourd'hui. Cette modification est issue d'un amendement du sénateur Alain Vasselle en commission mixte paritaire et le rapport pour la CMP, fort succinct, indique qu'il s'agit de « sécuriser juridiquement » la CSG sur les plus-values immobilières, et ainsi « de préserver les particuliers d'une application rétroactive de ces dispositions ». Il n'en reste pas moins que ce faisant, le législateur a étendu la CSG sur ces plus-values à des personnes non domiciliées en France.

Il nous paraît exclu que l'omission de la condition de domiciliation en France soit regardée comme une simple malfaçon législative que vous devriez combler par une interprétation neutralisante. Cette condition est également absente pour d'autres catégories de revenus soumis à la CSG sur les produits de placement, par exemple les intérêts de diverses catégories d'épargne réglementée (plans d'épargne-logement, plans d'épargne populaire), l'épargne salariale ou l'assurance-vie. Cette variation du champ d'application selon les catégories de revenus paraît inhérente à la construction de la CSG sur les produits de placement.

La cour a donc commis une erreur de droit et vous annulerez son arrêt. La cour retrouvera après cassation la question de la compatibilité de l'imposition avec la jurisprudence *de Ruyter* de la CJUE, qui avait motivé initialement la réclamation des époux C... car ils sont affiliés au régime de sécurité sociale monégasque ; vous avez déjà eu l'occasion de vous prononcer sur

⁵ Loi n° 2004-810.

l'application de cette jurisprudence aux personnes relevant d'un tel régime par une décision V... (CE, 5 mars 2018, n° 400329, Inéd.).

PCMNC :

- **à l'annulation de l'arrêt attaqué ;**
- **au renvoi de l'affaire à la cour administrative d'appel de Lyon.**

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.