

N° 442790
M. et Mme B...

8^{ème} et 3^{ème} chambres réunies

Séance du 16 juin 2021
Lecture du 25 juin 2021

CONCLUSIONS

M. Romain VICTOR, rapporteur public

1.- L'affaire qui vient d'être appelée conduit à lire une doctrine fiscale dont l'originalité tient à ce qu'elle complète les stipulations de la convention fiscale franco-suisse relatives à la qualité de résident fiscal en se référant doublement au droit suisse et à une doctrine suisse.

2.- En toile de fond, il y a l'itinéraire classique de contribuables fortunés qui se sont expatriés en Suisse, sept mois seulement avant le rétablissement de l'*exit tax* sur les plus-values latentes¹. C'est en effet le 27 juillet 2010 que M. B..., qui détenait l'intégralité du capital de la SA Financière PB, holding d'un groupe familial contrôlant notamment les Laboratoires dermatologiques d'Uriage (Isère), et Mme son épouse, ont transféré leur domicile à Coinsins, village vaudois situé entre Genève et Lausanne, alors que la participation dans la Financière PB était grosse d'une grosse plus-value latente.

A dater de leur installation en Suisse, les intéressés ont été assujettis à l'impôt fédéral et à l'impôt cantonal et communal sur la dépense, sur une base annuelle fixée forfaitairement à 1 500 000 CHF, la valeur locative de leur habitation ayant été estimée à environ 50 000 CHF. Ils ont acquitté à ce titre environ 500 000 € d'impôt². Le 27 juin 2011, soit moins d'un an plus tard, M. B... a cédé les titres de la SA Financière PB pour un prix de 150 700 262 €³.

Par avis du 5 juin 2014, les contribuables ont été informés de l'engagement d'un examen contradictoire de leur situation fiscale personnelle au regard de l'impôt sur le revenu, au cours duquel ils ont été mis en demeure de souscrire une déclaration de plus-value de cession de valeurs mobilières⁴ au titre de l'année 2011 qu'ils ont retournée avec la mention « néant », ce qui leur a valu la mise en œuvre de la procédure de taxation d'office⁵. A l'issue

¹ Article 167 *bis* du CGI rétabli à compter du 3 mars 2011 par l'article 48 de la loi n° 2011-900 du 29 juillet 2011 de finances rectificative pour 2011.

² 582 626 CHF.

³ A la SAS Aubelia.

⁴ Déclaration modèle n° 2074.

⁵ Sur le fondement des articles L. 66, 1° et L. 67 du LPF.

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.

du contrôle, le service a considéré, d'une part, que les époux étaient, au sens de l'article 4 B du CGI, fiscalement domiciliés en France, où ils avaient eu le centre de leurs intérêts économiques au moins jusqu'à la cession du 27 juin 2011, d'autre part, qu'ils ne pouvaient être regardés comme résidents de Suisse au regard des stipulations de l'article 4, paragraphe 6, de la convention conclue le 9 septembre 1966 entre la République française et la Confédération helvétique en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune.

Cette analyse a entraîné la taxation au taux forfaitaire de 19% du gain net de cession des titres de la SA Financière PB (150 516 414 €), et accessoirement la soumission au barème de revenus fonciers précédemment taxés au taux de 20% prévu en faveur des non-résidents⁶. Il en résulte une cotisation supplémentaire d'impôt sur le revenu, assortie d'intérêts de retard et⁷ des deux majorations de 10% prévues au a du 1 de l'article 1728 et à l'article 1758 A du CGI, pour un montant de 37 742 785 €, à laquelle s'est ajoutée une cotisation supplémentaire de contribution exceptionnelle sur les hauts revenus (CEHR), également assortie d'intérêts et de majorations, pour un montant de 7 916 397 €, soit un total de 45 659 182 €.

Après rejet implicite de leur réclamation qui portait sur l'ensemble des impositions mises en recouvrement, les contribuables ont saisi le tribunal administratif de Paris d'une demande de décharge. En cours d'instance, l'administration a dégrévé la majoration prévue par l'article 1758 A pour tirer les conséquences de vos arrêts ayant jugé que ce texte d'interprétation stricte ne trouvait à s'appliquer qu'à des droits supplémentaires, non à des impositions initiales⁸.

Dans son mémoire en défense devant le tribunal administratif, la DNVSF a reconnu que le quantum des impositions en litige s'établissait, après dégrèvement partiel, à 42 200 154 €, incluant donc l'impôt sur le revenu et la CEHR, qui – nous soulignons ce point – sont deux impositions juridiquement distinctes. C'est ce qu'avait soutenu Benoît Bohnert dans ses conclusions sur la décision de renvoi de la QPC *Verny* (8^{ème} et 3^{ème} ssr, 2 oct. 2014, n° 382284), c'est ce qu'a retenu le Conseil constitutionnel dans sa décision n° 2014-435 QPC du 5 décembre 2014 (RJF 2015 n° 145) et c'est ce que vient de redire une décision de la 9^{ème} chambre (8 mars 2021, *M. T...*, n° 434803, RJF 2021 n° 447 concl. C. Guibé C447). Eu égard à la définition de leur assiette, la CEHR et l'impôt sur le revenu sont en effet aussi distinctes que le sont l'impôt sur les sociétés et les contributions additionnelles à cet impôt.

Par un jugement en C+ du 27 juin 2019 (RJF 2020 n° 295), le tribunal, qui n'a pas formellement prononcé un non-lieu à statuer à concurrence des majorations dégrévées, a prononcé la décharge des « cotisations à l'impôt sur le revenu » « restées à la charge » des

⁶ Par l'article 197 A du CGI.

⁷ Après renonciation de l'administration à appliquer la majoration de 40% pour non-dépôt de la déclaration n° 2074 malgré mise en demeure.

⁸ 9^{ème} et 10^{ème} ssr, 20 janv. 2016, *Ministre des finances et des comptes publics c/ M. R...*, n° 377902, *Ministre des finances et des comptes publics c/ M. TR...*, n° 377952, *Ministre des finances et des comptes publics c/ Mme W-P...*, n° 377907, RJF 2016 n°356, concl. E. Bokdam-Tognetti C356

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.

époux B... au titre de l'année 2011 en droits et pénalités (article 1^{er}) et rejeté le surplus des conclusions (article 2). Ce rejet du surplus correspond, à la lumière des motifs, au rejet d'une demande d'allocation de la somme de 85 585 € au titre de l'article L. 761-1. Mais dans la mesure où l'article 1^{er} ne prononce pas expressément la décharge de la CEHR, force est de considérer que le tribunal a rejeté la demande de première instance en tant qu'elle portait sur cette contribution, même si le jugement ne comporte pas de motifs sur ce point.

Le ministre a formé un recours devant la cour administrative d'appel de Paris contre l'article 1^{er} qui seul lui faisait grief, tout en demandant que M. et Mme B... soient rétablis au rôle de l'impôt sur le revenu et de la CEHR à hauteur de 42 M€ – ce qui donne à penser qu'il avait, de son côté, lu le jugement comme prononçant une décharge des deux impositions (impôt sur le revenu et CEHR). Par une autre requête du même jour, il a demandé qu'il soit sursis à l'exécution du jugement. Par un arrêt du 17 octobre 2019, il a été fait droit à cette demande et, par l'arrêt attaqué du 24 juin 2020, la cour, qui a bien visé une demande d'annulation de l'article 1^{er} du jugement, a (article 1^{er}) annulé le jugement dans son intégralité, (article 2) remis à la charge des contribuables la cotisation supplémentaire d'impôt sur le revenu au titre de l'année 2011 en droits et pénalités, (article 3) rejeté le surplus des conclusions du recours du ministre et (article 4) rejeté une demande au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative. Le rejet du surplus du recours est motivé au point 8 par le fait qu'il n'y avait pas lieu de remettre à la charge des contribuables la CEHR car les premiers juges n'en avaient pas prononcé la décharge, ce qui est exact.

Vous l'aurez compris, le jugement est devenu définitif en tant qu'il a rejeté la demande de décharge de la CEHR, étant observé que le conseil des époux B... n'a pas formé d'appel principal contre le jugement dans cette mesure et qu'un appel incident aurait été irrecevable s'agissant d'impositions distinctes (13 janv. 1967, *Min. du budget c/ Sté X*, n° 68139, rec. p. 14, DU... 1967 p. 205 ; 8^{ème} et 9^{ème} sssr, 20 mars 1996, *Min. du budget c/ BE...*, n° 139844, T. pp. 827-1129, RJF 1996 n° 587).

La cour ne peut se voir reprocher d'avoir statué *infra petita*. Outre que ce moyen n'est pas soulevé et ne se soulève pas d'office en cassation (9^{ème} et 10^{ème} sssr, 17 juin 2005, *Ministre de la Défense c/ M...*, n° 263681, T. p. 1059), son analyse est rigoureuse, en tant qu'elle retient que le jugement ne décharge que l'impôt sur le revenu et pas la CEHR. On pourrait en revanche penser qu'elle a statué *ultra petita* car elle a annulé l'entier jugement, en ce compris le rejet du surplus des conclusions des contribuables, alors que seul l'article 1^{er} était contesté par le recours du ministre. Mais l'*ultra petita* ne se soulève pas davantage d'office en cassation (1^{ère} et 4^{ème} sssr, 2 mars 1990, *D...*, n° 79932, rec. p. 54) et c'est en réalité une erreur de plume qu'elle a commise car elle a visé une demande d'annulation de l'article 1^{er} du jugement et, eu égard aux motifs qu'elle a retenus et au reste du dispositif, elle ne s'est prononcée que dans cette mesure.

Nous parvenons donc à la conclusion que, si vous deviez annuler l'arrêt, dans la limite des conclusions du pourvoi, et étant rappelé qu'ayant obtenu le sursis à exécution, l'administration n'a pour l'instant rien dégrèvé, votre décision n'aurait de conséquence qu'au

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.

regard de l'impôt sur le revenu, compte tenu du périmètre des conclusions de l'appel du ministre qui ne concernait que l'article 1^{er} du jugement. Si nous avons pris le temps de ces rappels, c'est que l'erreur ou la négligence des contribuables leur coûte 7 M€.

3.- Nous en venons à la question intéressante que soulève ce litige de fiscalité internationale et qui tend à déterminer si les époux B... avaient la qualité de résidents fiscaux suisses en 2011, l'enjeu de cette question étant simple à résumer : la Suisse, à la différence du voisin français, n'impose pas les plus-values mobilières de ses résidents.

La discussion en cassation porte sur l'étape aval du raisonnement qui consiste, pour le juge de l'impôt, conformément au mode d'emploi défini par l'arrêt *Min. c/ Sté Schneider Electric*⁹, après s'être placé au regard du droit interne pour rechercher si, à ce titre, l'imposition contestée a été valablement établie, à déterminer si la convention fiscale applicable fait ou non obstacle à l'application de la loi interne. Et, pour être précis, nous sommes ici en aval de l'aval car la question n'est pas même celle de l'application de la convention mais celle qui a trait à l'invocation, sur le fondement de l'article L. 80 A du livre des procédures fiscales, des précisions administratives apportées sur la notion de résident au sens de celle-ci.

3.1.- L'article 4 de la convention franco-suisse de 1966 a pour objet de résoudre les conflits de résidence fiscale et s'ouvre par le traditionnel paragraphe 1 selon lequel « l'expression 'résident d'un Etat contractant' désigne toute personne qui, en vertu de la législation dudit Etat, est assujettie à l'impôt dans cet Etat en raison de son domicile, de sa résidence, de son siège de direction ou de tout autre critère de nature analogue ». Cette clause, même si elle ne le dit pas explicitement, doit être interprétée comme signifiant que l'expression « résident d'un Etat contractant » ne comprend pas les personnes qui ne sont assujetties à l'impôt dans cet Etat qu'à raison de revenus dont la source est située dans cet Etat ou d'une fortune qui y est située ; voyez, à propos de la convention franco-allemande, votre arrêt *Moghadam* (10^{ème} et 9^{ème} ssr, 24 janv. 2011, n° 316457, RJF 2011 n° 490) et, à propos de la convention franco-chinoise, votre arrêt *Bich* (8^{ème} et 3^{ème} chr, 9 juin 2020, n° 434972, T. p. 673, RJF 2020 n° 723, concl. K. Ciavaldini C723)

Le paragraphe 2 précise ensuite que les conflits de résidence sont arbitrés, avant le cas échéant que les Etats contractants ne se rapprochent en vue de trancher la question de la résidence d'un commun accord, à partir de trois critères qui sont, comme toujours au plan conventionnel, subsidiaires ou successifs et non alternatifs : foyer d'habitation permanent, entendu comme le centre des intérêts vitaux, c'est-à-dire le lieu avec lequel les relations personnelles sont les plus étroites (cf. 8^{ème} et 9^{ème} ssr, 14 mars 1979, *Mme X*, n° 8046, rec. p. 115, RJF 1979 n° 266), puis, à défaut le lieu de séjour habituel, puis, à défaut la nationalité.

⁹ Assemblée, 28 juin 2002, n° 232276, rec. p. 233, RJF 2002 n° 1080 chron. L. Olléon p. 755, concl. S. Austray BDCF 10/02 n° 120.

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.

Le paragraphe 6 stipule par ailleurs que « 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* ».

Ce paragraphe traite d'un cas à part qui est celui des contribuables soumis dans un Etat contractant à un certain type d'impôt à forfait et leur dénie la qualité de résident fiscal de cet Etat, alors même qu'ils répondraient à la définition de résident donnée au paragraphe 1, ce qui dispense par suite de mettre en œuvre les critères du paragraphe 2 qui ne sont applicables qu'en cas de conflit de résidence.

La Suisse dispose, de longue date, d'un régime d'imposition d'après la dépense qui existe, avec quelques nuances, tant au niveau fédéral (pour l'impôt sur le revenu perçu par la Confédération) qu'au niveau cantonal et communal (pour l'impôt sur le revenu et l'impôt sur la fortune des personnes physiques).

Cette imposition assise sur une base forfaitaire est régie par deux lois fédérales du 14 décembre 1990 : la loi sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID) et la loi sur l'impôt fédéral direct (LIFD). L'article 201 de la LIFD a abrogé un « *arrêté du conseil fédéral concernant la perception d'un impôt fédéral direct* » du 9 décembre 1940 (AIFD), qui avait créé un premier impôt à forfait. Ces textes sont à lire en combinaison avec des textes d'application, notamment l'ordonnance sur l'imposition en matière d'impôt fédéral direct du 15 mars 1993¹⁰.

L'article 6 de la LHID, dans sa version applicable en 2011, prévoit que les personnes physiques qui, pour la première fois ou après une absence d'au moins dix ans, élisent domicile en Suisse au regard du droit fiscal, sans y exercer d'activité lucrative, ont le droit de payer un impôt calculé sur la dépense, en lieu et place des impôts sur le revenu et sur la fortune, et ce pour une durée illimitée lorsque ces personnes ne sont pas des ressortissants suisses.

L'impôt est alors calculé sur la base de la dépense du foyer fiscal, à partir des éléments du train de vie, mais sans pouvoir être inférieur à deux bornes.

¹⁰ Entré en vigueur le 1^{er} janvier 1995. RS 642.123. Ce texte est important car son article 1^{er}, intitulé « *Base de calcul* », énonce que l'impôt sur la dépense, calculé en fonction des frais annuels occasionnés, pendant la période de calcul, par le train de vie du contribuable et des personnes à sa charge vivant en Suisse, se fonde au minimum : « *pour les contribuables chefs de ménage : sur un montant égal au quintuple du loyer du contribuable locataire ou au quintuple de la valeur locative du logement qu'il occupe et dont il est propriétaire* » et « *pour les autres contribuables: sur un montant égal au double du prix de la pension pour le logement et la nourriture* ». On trouvait antérieurement ce plancher calcul en fonction du loyer ou de la valeur locative à l'article 1^{er} de l'ordonnance du 12 octobre 1949 du département fédéral des finances et des douanes concernant la perception d'un impôt pour la défense nationale et dans plusieurs ordonnances qui l'ont suivie.

Il ne peut d'une part être inférieur à un montant égal au quintuple du loyer pour le contribuable locataire ou au quintuple de la valeur locative du logement pour les propriétaires. Tel est ce que prévoit l'ordonnance du 15 mars 1993.

D'autre part, il ne peut être inférieur aux impôts qui seraient assis sur les éléments de patrimoine situés en Suisse (immeubles, meubles, capitaux, droits incorporels) et les revenus qui en proviennent ainsi que les pensions de source suisse et les revenus pour lesquels le contribuable requiert un dégrèvement d'impôts étrangers en application d'une convention conclue par la Suisse en vue d'éviter les doubles impositions¹¹.

Il existe, autrement dit, ce que les spécialistes appellent un « mécanisme de contrôle », qui consiste à vérifier que l'impôt à forfait n'est jamais inférieur à un certain niveau exprimé en proportion du loyer ou de la valeur locative ni inférieur au montant que le contribuable devrait acquitter au titre des impôts sur le revenu et la fortune frappant les éléments situés en Suisse et les revenus en provenant ainsi que certains revenus de source étrangère imposables en Suisse.

Des dispositions analogues figurent à l'article 14 de la LIFD¹².

3.2.- Très vite, les stipulations du b) du paragraphe 6 de l'article 4 de la convention fiscale ont donné lieu à des difficultés d'interprétation. La procédure amiable prévue à son article 27 a été mise en œuvre et a abouti, six mois seulement après la publication au Journal officiel du décret de publication de la convention ratifiée¹³, non à la négociation d'un avenant qui s'intégrerait à la convention, mais à un échange de lettres du 29 février 1968 dont la publication a été assurée, côté suisse, par une circulaire du même jour de l'administration fédérale des contributions et, côté français, par la documentation de base référencée 14 B-2211 n° 7 de 1972, encore en vigueur en 2011¹⁴ et opposable à l'administration.

En vertu de cet accord, il a été considéré qu'indépendamment des personnes qui se trouvent soumises à l'impôt sur une base forfaitaire déterminée à partir du montant du loyer ou de la valeur locative de leur habitation (ce qui est la lettre du texte), une personne assujettie à l'impôt à forfait en Suisse (référence étant faite, entre parenthèses, à « *l'article 18 bis AIN* » et aux « *dispositions semblables du droit cantonal* »), a également la qualité de résident de Suisse au sens de l'article 4 de la convention lorsque deux conditions sont remplies.

La qualité de résident suisse est reconnue :

¹¹ Cette précision figure dans le texte de la LHID et de la LIFD.

¹² Avec une différence qui tient à ce que le montant de l'impôt d'après la dépense est comparé aux seuls revenus de source suisse pour l'impôt fédéral alors qu'il est comparé aux revenus et au patrimoine situé en Suisse pour l'impôt cantonal et communal.

¹³ Décret du 13 septembre 1967.

¹⁴ L'instruction n'a pas été reprise dans la base Bofip.

« a. Si la base d'imposition fédérale, cantonale et communale, est supérieure à cinq fois la valeur locative de l'habitation du contribuable ou à une fois et demie le prix de pension qu'il paie, et /

« b. Si la base d'imposition cantonale et communale ne s'écarte pas notablement de celle qui est déterminante pour l'IDN (Impôt fédéral pour la défense nationale), ladite 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 (voir circulaire de l'administration fédérale suisse des contributions du 29 février 1968, annexe n° 13) ».

La circulaire suisse du 29 février 1968 expose très clairement les termes de la controverse entre les deux administrations fiscales et la manière dont elle a été réglée.

Dans l'optique française, aucun contribuable soumis en Suisse à un impôt à forfait prenant en compte d'une manière ou d'une autre le montant du loyer ou la valeur locative du logement ou le prix de pension – c'est-à-dire la quasi-totalité des contribuables soumis en Suisse à une imposition sur la dépense – ne devait pouvoir prétendre à la qualité de résident fiscal de Suisse.

Dans l'optique suisse, seuls devaient être privés du bénéfice de la convention les contribuables soumis à l'impôt à forfait sur la base d'un multiple de la valeur locative de leur habitation ou de leur loyer, c'est-à-dire les contribuables imposés à un niveau plancher.

La résolution (qui a donc pris la forme d'une doctrine opposable et non d'un *addendum* à la convention) s'est faite en faveur de la lecture suisse en ce sens que l'assujettissement à l'impôt à forfait n'a pas été regardé comme faisant systématiquement obstacle à la reconnaissance de la qualité de résident suisse, au prix de la définition d'un nouveau mécanisme de contrôle dont nos voisins helvètes sont familiers, reposant sur les deux conditions a. et b que nous avons rappelées.

Les époux B..., qui n'ont jamais cherché à se battre sur le terrain de la convention, soutenaient en revanche qu'ils pouvaient bénéficier de la doctrine de 1972.

De toute évidence, ils remplissaient la condition du a., la base forfaitaire (1 500 000 CHF) étant de très loin supérieure à la valeur locative de leur habitation (50 000 CHF).

Le débat se concentrait donc autour du b. qui implique :

- d'une part, de constater l'absence d'écart notable entre la base d'imposition cantonale et communale et la base de l'impôt fédéral pour la défense nationale ;
- d'autre part, de vérifier que la base cantonale et communale est au moins égale aux revenus du contribuable qui proviennent de Suisse et de France, pour les revenus de source française, *« lorsqu'ils sont privilégiés par la convention ».*

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.

La question était donc de savoir si le gain en capital que constitue la plus-value de cession des titres de la SA Financière PB, et qui a le caractère d'un revenu imposable à l'impôt sur le revenu au plan interne, devait être regardé comme un « *revenu de source française privilégié par la convention* » au sens de l'instruction, devant être pris en compte dans le calcul de contrôle.

Car pour bien comprendre, si – comme l'administration l'a fait dans la proposition de rectification du 23 décembre 2014 – on qualifie la plus-value de cession de 150 M€ de source française de revenu privilégié et si on l'intègre au total des revenus de source suisse (69 000 €) et des autres revenus de source française (128 000 €), alors la base cantonale et communale (1 500 000 CHF, soit environ 1 250 000 € en 2011) est inférieure (de beaucoup) à ces revenus et les contribuables ne peuvent revendiquer la qualité de résidents suisses. Au contraire, si – comme le soutiennent les intéressés – l'on écarte la plus-value du calcul annuel de contrôle, le cumul des revenus de source suisse et de source française susceptibles d'être pris en considération est alors de 197 000 € (128 000 € + 69 000 €), ce dont il résulte que la base définie forfaitairement (1 500 000 CHF) est très supérieure et emporte la reconnaissance de la qualité de résident fiscal de Suisse.

3.3.- Statuant, après s'être prononcé au regard du droit fiscal interne, sur le terrain de la convention, la cour a relevé que les époux B... avaient été imposés en Suisse sur une base forfaitaire, avant de souligner, au moyen d'une double négation, qu'il n'était ni établi ni allégué que l'imposition sur la dépense n'aurait pas été calculée à partir de la valeur locative de leur habitation – bref, elle a jugé qu'à s'en tenir aux stipulations de la convention fiscale, ils ne pouvaient être regardés comme des résidents de Suisse.

Puis, pour écarter leur moyen tiré de l'invocation sur le fondement de l'article L. 80 A du LPF de l'instruction de 1972, la cour a jugé que cette doctrine, qu'il convenait d'appliquer littéralement, « *sans se livrer à son interprétation au regard du droit suisse ou des principes en vigueur pour l'interprétation des conventions internationales* », ne « *[faisait] pas mention des plus-values et ne [définissait] pas la notion de revenus privilégiés* », ce dont elle a déduit qu'elle ne contenait aucune interprétation formelle du texte fiscal différente de celle qu'elle avait retenue au regard de la convention.

3.4.- En cassation, les époux B... ne contestent l'arrêt qu'ils attaquent, au titre du bien-fondé, qu'en tant qu'il a statué sur le fondement de l'interprétation administrative de la loi fiscale.

Vous contrôlez sous l'angle de l'erreur de droit l'erreur commise par le juge du fond sur la portée d'une interprétation administrative invoquée sur le fondement de l'article L. 80 A (9^{ème} et 8^{ème} ssr, 13 févr. 1995, *Min. c/ SA Solving*, n° 139060, rec. p. 72, RJF 1995 n° 461 ; 8^{ème} et 3^{ème} ssr, 22 janv. 2014, *Syndicat interdépartemental d'assainissement de l'agglomération parisienne*, n° 360906, RJF 2014 n° 362 ; 8^{ème} et 3^{ème} chr, 24 oct. 2018, *Sté Simcorp A/S e.a.*, n° 413935, RJF 2019 n° 77 à nos concl. C77).

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.

Avant de prendre position sur les motifs de l'arrêt, il faut s'entendre au préalable sur la portée du b) du paragraphe 6 de son article 4 excluant de l'expression « *résident de Suisse* » toute personne imposée « *sur une base forfaitaire déterminée d'après la valeur locative de la ou des résidences qu'elle possède sur le territoire de cet Etat* ».

L'interprétation de cette stipulation n'est pas évidente, ce qui explique d'ailleurs que les parties contractantes se soient opposés à ce sujet. Mais c'est justement leur dispute qui nous éclaire. Nous avons dit en effet que la Suisse avait obtenu gain de cause mais que cette victoire diplomatique n'avait pas été gravée dans le marbre de la convention fiscale. Elle a été gravée dans le matériau moins noble de la doctrine administrative suisse et française.

Il en résulte que l'interprétation qu'il faut retenir est que :

- la convention, conformément à la lecture française, exclut que la qualité de résident fiscal de Suisse soit reconnue aux contribuables soumis à un impôt sur la dépense dans cet Etat prenant en considération d'une manière ou d'une autre, via la valeur plancher égale au quintuple du loyer ou au quintuple de la valeur locative ou via la prise en compte du loyer ou de la valeur locative dans les éléments du train de vie du contribuable ;
- et que l'instruction de 1972, conformément à la lecture suisse, a bien entendu ajouter à cette « loi » en prévoyant que la qualité de résident suisse peut néanmoins être reconnue à certaines personnes soumises à un impôt sur la dépense d'après la valeur locative, sous réserve du mécanisme de contrôle.

Ce qui complique la lecture, c'est que la convention est écrite en négatif (elle exclut de conférer la qualité de résident à certaines personnes soumises à un impôt à forfait), là où la doctrine est écrite en positif (elle reconnaît « *néanmoins* » la qualité de résident aux personnes qui, étant affectées par les dispositions du b) du paragraphe 6 de l'article 4, entrent dans le champ de la tolérance qu'elle définit).

Ainsi, nous avons une doctrine qui est plus favorable, et donc « ajoute », en tant qu'elle vient resserrer le champ des contribuables soumis à un impôt à forfait d'après la valeur locative, auxquels la convention dénie la qualité de résident. Pour schématiser, la convention dit : « tous ceux-là sont exclus » de la catégorie des résidents suisses et la doctrine vient dire : « oui mais, parmi eux, quand même pas ceux-là ».

Enfin l'idée que la doctrine ajoute à la convention paraît assez engagée par votre décision *M. et Mme G...* (9^{ème} et 10^{ème} chr, 23 nov. 2020, n° 427182, inédite, RJF 2021 n° 197, concl. E. Bokdam-Tognetti C197) qui a censuré une cour à avoir jugé que le bénéfice de la doctrine était subordonné à la condition, non prévue, que le contribuable produise un formulaire d'attestation de résidence, sans quoi vous auriez neutralisé cette erreur au prix d'une substitution de motif.

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 s'agit donc d'une doctrine favorable, par suite invocable.

Toutefois, le fait que la doctrine puisse être invoquée ne dit rien de la manière dont elle fonctionne et ce sera l'apport de votre décision. La double originalité de cette instruction française tient à ce qu'elle renvoie :

- d'une part, au droit suisse, puisqu'elle énonce que les personnes assujetties à l'impôt à forfait en Suisse qu'elle vise sont celles qui relèvent de l'article 18 *bis* AIN et des dispositions semblables du droit cantonal ;
- d'autre part, à une doctrine suisse, puisque dans sa version publiée en 1972, elle indiquait *in fine* « (voir circulaire de l'administration fédérale suisse des contributions du 29 février 1968, annexe n° 13) ».

Cette construction n'interdisait pas, à notre avis, qu'il soit fait application de la doctrine, laquelle doit jouer son rôle de garantie pour la sécurité juridique des contribuables.

Les motifs de l'arrêt tendent à montrer que la cour a buté sur un obstacle qui lui a paru insurmontable tenant à ce que la doctrine ne définissait pas elle-même, en toutes lettres, directement, la notion de « *revenus privilégiés* ».

Bien qu'elle se soit placée, à juste titre d'ailleurs, sous la bannière de l'interprétation littérale, la cour a toutefois refusé, en pratique, d'aller jusqu'au bout de sa lecture littérale en se rendant à la conclusion que la doctrine française incorporait un bout de la doctrine et du droit suisses. Sa position confine donc à un refus d'application qui n'est pas justifié.

Si toute interprétation de la doctrine administrative par analogie ou par extension est à proscrire, vous n'avez jamais renoncé à faire une application non pas constructive mais intelligente de la doctrine, en lui restituant sa portée exacte à la lumière, le cas échéant, de son environnement ou de son contexte, notamment de sa structure (9^{ème} et 8^{ème} ssr, 20 octobre 1995, *SARL Fruit Port*, n° 140239, RJF 1995 n° 1360) et de la partie dans laquelle des commentaires litigieux s'insèrent (8^{ème} et 3^{ème} ssr, 27 oct. 2010, *M. S...*, n° 315056, T. pp. 704-751, RJF 2011 n° 67).

La cour ne pouvait donc s'arrêter au constat, quand bien même il n'est pas faux, que la notion de « *revenus privilégiés* » n'était pas claire ou pleinement signifiante ou compréhensible à la lecture, sans rechercher si la notion n'était pas éclairée par d'autres parties de la doctrine invoquée, notamment le renvoi au droit suisse et à la circulaire suisse de 1968 qui, nous y venons, permettaient pourtant d'en déterminer le sens et la portée.

Pour ce motif, la cassation pour erreur de droit est encourue.

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.

Compte tenu de l'intérêt de la question posée, il est justifié que vous régliez l'affaire au fond en application de l'article L. 821-2 du code de justice administrative pour prendre parti sur l'interprétation de l'instruction de 1972 qu'invoquent les contribuables sur le fondement de l'article L. 80 A du LPF – les questions amont de la résidence fiscale au regard tant du droit interne que de la convention ne soulevant aucune difficulté.

On peut en effet considérer, sur le plan conventionnel, que les éléments du train de vie des époux B... (1 500 000 CHF) intégraient leurs dépenses de logement à Coinsins (50 000 CHF) et qu'ainsi, l'imposition fédérale et l'imposition cantonale et communale sur la dépense auxquelles ils ont été soumis tenaient compte du loyer ou de la valeur locative de leur habitation.

L'article « 18 bis AIN » auquel il est fait référence dans l'instruction de 1972 a été introduit dans l'arrêté du conseil fédéral du 9 décembre 1940 concernant la perception d'un impôt pour la défense nationale par un arrêté du conseil fédéral du 11 octobre 1949¹⁵.

Cet article dispose, comme à sa suite la LHID et la LIFD, que l'impôt à forfait est fixé sur la base de la dépense du contribuable mais qu'il doit – c'est la procédure de contrôle – être au moins égal aux impôts calculés sur le montant d'un ensemble d'éléments de fortune immobilière et mobilière et de revenus de source suisse mais aussi, ainsi que le prévoit le f. de son paragraphe 2, « *sur les éléments de la fortune et du revenu pour lesquels le contribuable, en vertu d'une convention conclue avec la Suisse en vue d'éviter les doubles impositions, prétend, en tout ou partie, l'exonération ou le remboursement des impôts étrangers perçus à la source* ».

L'objectif de ce mécanisme, tel qu'il est décrit notamment dans une note de 2003 du Bureau d'information fiscale suisse versée au dossier de la procédure, est de ne pas conférer un « avantage démesuré » aux contribuables soumis à l'impôt à forfait, et par la même occasion ne pas donner au reste du monde l'impression que la Suisse serait un petit paradis fiscal. La Confédération souhaite en effet garantir aux autres Etats que leurs ressortissants venus s'installer sur son territoire ne pourront pas obtenir le bénéfice de la convention pour ce qui concerne les revenus trouvant leur source dans ces Etats, tout en étant soumis en Suisse à un régime trop favorable d'imposition sur la dépense dont la construction forfaitaire s'écarte par nature des revenus effectivement perçus par les contribuables intéressés.

Le moyen mis en œuvre, au service de cet objectif, est de prendre en compte, dans le cadre du mécanisme de contrôle, c'est-à-dire dans le cadre de la comparaison entre la quotité d'impôt forfaitaire effectivement acquitté en Suisse et la quotité d'impôt qui serait payée en Suisse sur une base réelle, non seulement les revenus et éléments de patrimoine de source suisse ou situés en Suisse, mais aussi certains revenus de source étrangère (de source française en l'occurrence) que la Suisse est en droit de taxer : ce sont les « revenus privilégiés ».

¹⁵ Au recueil des lois fédérales du 13 octobre 1949.

C'est cette mécanique que décrit clairement la note du Bureau d'information fiscale suisse : « Afin que les contribuables imposés d'après la dépense ne puissent pas (...) obtenir un avantage démesuré, tous les revenus pour lesquels ils requièrent un dégrèvement partiel ou total d'impôts étrangers en application d'une [convention fiscale bilatérale] sont additionnés à leurs revenus de source suisse et servent ainsi également au contrôle ».

De ceci, il résulte que, du point de vue suisse, un revenu privilégié doit répondre à quatre conditions cumulatives :

1. il doit s'agir d'un revenu de source française,
2. ce revenu de source française doit être taxable selon le droit interne français,
3. le contribuable doit avoir présenté une demande tendant au bénéfice des clauses de la convention ayant pour effet de faire échec en tout ou partie à l'établissement de cet impôt par la France,
4. ce revenu doit être aussi taxable en Suisse.

Peuvent être privilégiés, au sens de ce dispositif, les dividendes, intérêts et redevances de licence pour lesquels le pouvoir d'imposer est partagé entre les deux Etats, ainsi que ceci résulte respectivement des articles 11, 12 et 13 de la convention. Cela peut aussi être un revenu pour lequel le pouvoir de taxer est exclusivement conféré à la Suisse par la convention, tel que les pensions de source française perçues par un résident Suisse, en vertu de l'article 20. Dans une circulaire des autorités fiscales fédérales suisses de 2018, on lit ainsi : « Pour les revenus de source étrangère à prendre en compte, il suffit que des impôts de l'Etat d'origine (aussi bien ceux qui ont été prélevés à la source que ceux qui sont prélevés en procédure ordinaire) tombent totalement ou partiellement en vertu de la convention » et « A côté des dividendes, des intérêts et des redevances de licences, les revenus pour lesquels le contribuable peut obtenir le dégrèvement, l'imputation ou le remboursement total ou partiel des impôts étrangers sont les revenus du travail, les pensions et les rentes ayant leur source dans tous les Etats avec lesquels la Suisse a conclu une convention en vue d'éviter les doubles impositions »¹⁶.

La clé du mystère, ou à tout le moins la clé de notre compréhension, réside en définitive dans quelques passages de la consultation du professeur Danon, que les époux B... ont sollicitée et versée au dossier, et dans laquelle on lit que « le mécanisme de contrôle ne permet pas de fiscaliser un élément qui n'est pas imposable en droit suisse ».

Le calcul de contrôle, qui consiste à rechercher si le contribuable soumis à l'impôt à forfait en Suisse paye suffisamment d'impôts par rapport à ce qu'il paierait s'il était imposé « au réel » en Suisse ne peut en effet porter, par construction, que sur, d'une part, des éléments de revenu de source suisse ou des éléments de patrimoine situés en Suisse et, d'autre part, des revenus de source étrangère, mais dans ce cas à la double condition que la Suisse soit

¹⁶ Circulaire n° 44 du 24 juillet 2018 de l'administration fédérale des contributions (« Imposition d'après la dépense en matière d'impôt fédéral direct »).

conventionnellement en droit d'imposer et que les revenus considérés soient imposables en droit suisse... car il ne s'agit jamais de comparer l'imposition forfaitaire avec une imposition en Suisse sur un revenu mondial.

Or, il résulte des dispositions pertinentes du droit suisse¹⁷ que les plus-values de cession de valeur mobilières qui revêtent un caractère patrimonial ne sont pas taxées. Seules le sont les plus-values mobilières ayant un caractère spéculatif. La plus-value réalisée par M. B..., qui est une plus-value patrimoniale même si la société de capitaux dont il détenait les titres est celle au sein de laquelle il exerçait son activité professionnelle, ne constitue ainsi pas un « revenu privilégié par la convention ».

La plus-value étant écartée du calcul de contrôle, et les autres conditions prévues par la doctrine invoquée étant remplies, vous pourrez reconnaître aux époux B... la qualité de résidents de Suisse, la règle de conflit jouant en leur faveur puisque l'administration n'a jamais contesté – elle le dit même très expressément dans la proposition de rectification – qu'ils avaient en Suisse, en 2011, leur foyer d'habitation permanent au sens des stipulations du a) du paragraphe 2 de l'article 4 de la convention, c'est-à-dire le centre de leurs intérêts vitaux selon l'acception personnelle retenue par cet accord.

Le droit d'imposer une plus-value mobilière étant accordé exclusivement à l'Etat de résidence en application des stipulations du paragraphe 5 de l'article 15 de la convention, la France n'était donc pas fondée à assujettir M. et Mme B... à une cotisation supplémentaire d'impôt sur le revenu à raison de la plus-value réalisée en 2011. Le ministre n'est donc pas fondé à se plaindre de ce que le jugement qu'il attaque a prononcé la décharge.

PCMNC à l'annulation des articles 1^{er} et 2 de l'arrêt, au rejet des conclusions de l'appel du ministre et, dans les circonstances de l'espèce, au rejet des conclusions présentées par M. et Mme B... au titre des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

¹⁷ Article 16 al.3 de la LIFD pour ce qui concerne l'impôt fédéral et b l'article 7 al. 4 de la LHID pour ce qui concerne l'impôt cantonal.

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.