

**TRIBUNAL ADMINISTRATIF
DE MONTREUIL**

N° 0904837

Mme Johanne T.

M. Noël
Rapporteur

Mme Peton-Philippot
Rapporteur public

Audience du 4 février 2011
Lecture du 25 février 2011

15-05-01-03
19-04-02-08-02
R

RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

AU NOM DU PEUPLE FRANÇAIS

Le Tribunal administratif de Montreuil,

(10^{ème} chambre)

Vu, en date du 15 septembre 2009, l'ordonnance par laquelle le président du Tribunal administratif de Cergy-Pontoise a transféré la requête n° 0904837 au Tribunal administratif de Montreuil ;

Vu la requête, enregistrée le 27 avril 2009, présentée pour Mme Johanne T., par Me Ciaudo ; Mme T. demande au tribunal :

1°) la restitution de la différence entre la cotisation acquittée sur la plus-value de cession de bien réalisée le 1^{er} avril 2008 au titre du prélèvement de 33,1/3 % prévu à l'article 244 bis A du code général des impôts et la cotisation résultant de l'application du taux de 16 % à la même base ;

2°) qu'il soit mis à la charge de l'Etat la somme de 2 500 euros en application de l'article L. 761-1 du code de justice administrative ;

Elle soutient que le prélèvement d'un tiers prévu à l'article 244 bis A du code général des impôts est incompatible avec les articles 1^{er} et 24 de la convention franco-canadienne en date du 2 mai 1975 et les articles 1^{er} et 23 de l'entente franco-québécoise en date du 1^{er} septembre 1987, dès lors qu'un Français résidant en France et un Français résidant au Canada seraient assujettis au prélèvement de 16 % prévu à l'article 244 bis A du code général des impôts ; que le prélèvement d'un tiers est contraire au principe de libre circulation des capitaux de l'article 56 du traité instituant la Communauté européenne,

Vu la décision par laquelle le directeur des résidents à l'étranger et des services généraux a statué sur la réclamation préalable ;

Vu le mémoire, enregistré le 29 décembre 2009, présenté par le directeur des résidents à l'étranger et des services généraux, qui conclut au rejet de la requête ;

Il fait valoir qu'il résulte des articles 4 et 6 de la convention fiscale franco-canadienne que les bénéfices résultant de l'aliénation d'un bien immobilier situé en France sont imposés en France ; que l'imposition prévue n'est pas incompatible avec l'article 24 de la convention franco-canadienne et le 1 de l'article 23 de l'entente franco-québécoise, qui n'interdisent pas les discriminations selon la résidence ; qu'à supposer que l'article 56 du traité instituant la Communauté européenne soit applicable, la clause de gel prévue par l'article 57 de ce traité fait obstacle à ce que les modalités d'imposition des plus-values sur les cessions immobilières de l'article 244 bis A du code général des impôts puissent être considérées comme contraires à ses stipulations ;

Vu le mémoire, enregistré le 11 janvier 2010, présenté pour Mme T., qui conclut aux mêmes fins que la requête et par les mêmes moyens ;

Elle ajoute que la clause de gel prévue à l'article 57 du traité instituant la Communauté européenne ne s'applique pas à des cessions de biens immobiliers ; que le prélèvement de 33, 1/3 % n'est pas compatible avec les stipulations combinées de l'article 14 de la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales et de l'article 1^{er} du Premier protocole additionnel à la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales, dès lors que la discrimination selon la nationalité n'est pas justifiée par un motif impérieux d'intérêt général ;

Vu le mémoire, enregistré le 21 janvier 2010, présenté pour Mme T., qui conclut aux mêmes fins que la requête et par les mêmes moyens ;

Vu le mémoire, enregistré le 9 juillet 2010, présenté par le directeur des résidents à l'étranger et des services généraux qui conclut aux mêmes fins et par les mêmes moyens ;

Il fait valoir en outre que l'article 58 traité instituant la Communauté européenne rend possible des mesures indispensables pour faire échec aux infractions aux lois et règlements, notamment en matière fiscale ;

Vu le mémoire, enregistré le 12 août 2010, présenté pour Mme T., qui conclut aux mêmes fins que la requête et par les mêmes moyens ;

Vu le mémoire, enregistré le 30 septembre 2010, présenté par le directeur des résidents à l'étranger et des services généraux, qui conclut aux mêmes fins ;

Vu les autres pièces du dossier ;

Vu le traité instituant la Communauté européenne ;

Vu la directive 88/361/CEE du Conseil du 24 juin 1988 sur la mise en œuvre de l'article 67 du traité ;

Vu le code général des impôts et le livre des procédures fiscales ;

Vu le code de justice administrative ;

Les parties ayant été régulièrement averties du jour de l'audience ;

Après avoir entendu au cours de l'audience publique du 4 février 2011 :

- le rapport de M. Noël, rapporteur ;

- et les conclusions de Mme Peton-Philippot, rapporteur public ;

Sur les conclusions à fin de restitution et sans qu'il soit besoin d'examiner les autres moyens de la requête :

Sur le terrain de la loi :

Considérant, d'une part, qu'aux termes de l'article 150 U du code général des impôts, dans sa rédaction alors en vigueur : I. - Sous réserve des dispositions propres aux bénéficiaires industriels et commerciaux, aux bénéficiaires agricoles et aux bénéficiaires non commerciaux, les plus-values réalisées par les personnes physiques ou les sociétés ou groupements qui relèvent des articles 8 à 8 ter, lors de la cession à titre onéreux de biens immobiliers bâtis ou non bâtis ou de droits relatifs à ces biens, sont passibles de l'impôt sur le revenu dans les conditions prévues aux articles 150 V à 150 VH. (...) » ; qu'aux termes de l'article 200 B de ce code, alors en vigueur : « Les plus-values réalisées dans les conditions prévues aux articles 150 U à 150 UC sont imposées au taux forfaitaire de 16 % (...) » ;

Considérant, d'autre part, qu'aux termes de l'article 244 bis A du code général des impôts, dans sa rédaction alors en vigueur : « I.-1. Sous réserve des conventions internationales, les plus-values, telles que définies aux e bis et e ter du I de l'article 164 B, réalisées par les personnes et organismes mentionnés au 2 du I lors de la cession des biens ou droits mentionnés au 3 sont soumises à un prélèvement selon le taux fixé au deuxième alinéa du I de l'article 219. / (...) Par dérogation au premier alinéa, les personnes physiques, les associés personnes physiques de sociétés ou groupements dont les bénéficiaires sont imposés au nom des associés et les porteurs de parts, personnes physiques, de fonds de placement immobilier mentionnés à l'article 239 nonies, résidents d'un Etat membre de la Communauté européenne ou d'un autre Etat partie à l'accord sur l'Espace économique européen ayant conclu avec la France une convention fiscale qui contient une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale, sont soumis au prélèvement selon le taux fixé au premier alinéa de l'article 200 B. / 2. Sont soumis au prélèvement mentionné au 1 : / a) Les personnes physiques qui ne sont pas fiscalement domiciliées en France au sens de l'article 4 B (...) / 3. Le prélèvement mentionné au 1 s'applique aux plus-values résultant de la cession : / a) De biens immobiliers ou de droits portant sur ces biens (...) / IV. L'impôt dû en application du présent article est acquitté lors de l'enregistrement de l'acte ou, à défaut d'enregistrement, dans le mois suivant la cession, sous la responsabilité d'un représentant désigné comme en matière de taxes sur le chiffre d'affaires (...) » ; qu'aux termes de l'article 219 du même code, alors en vigueur : « (...) Le taux normal de l'impôt est fixé à 33, 1/3 % (...) » ;

Considérant qu'il résulte de l'instruction que Mme Johanne T., résidant au Québec (Canada), a cédé le 1^{er} avril 2008 un bien immobilier sis à Nice, en France ; qu'au titre de cette cession, elle s'est acquittée du prélèvement sur les plus values au taux de 33,1/3 % conformément au I de l'article 244 bis A du code général des impôts ;

Sur le terrain du droit communautaire :

Sur le caractère discriminatoire de l'imposition prévue à l'article 244 bis A du code général des impôts :

Considérant qu'aux termes de l'article 56 du traité instituant la Communauté européenne : « 1. Dans le cadre des dispositions du présent chapitre, toutes les restrictions aux mouvements de capitaux entre les Etats membres et entre les Etats membres et les pays tiers sont interdites (...) » ; qu'aux termes de l'article 58 de ce traité : « 1. L'article 56 ne porte pas atteinte au droit qu'ont les États membres : a) d'appliquer les dispositions pertinentes de leur législation fiscale qui établissent une distinction entre les contribuables qui ne se trouvent pas dans la même situation en ce qui concerne leur résidence ou le lieu où leurs capitaux sont investis / b) de prendre toutes les mesures indispensables pour faire échec aux infractions à leurs lois et règlements, notamment en matière fiscale ou en matière de contrôle prudentiel des établissements financiers, de prévoir des procédures de déclaration des mouvements de capitaux à des fins d'information administrative ou statistique ou de prendre des mesures justifiées par des motifs liés à l'ordre public ou à la sécurité publique. (...) / 3. Les mesures et procédures visées aux paragraphes 1 et 2 ne doivent constituer ni un moyen de discrimination arbitraire ni une restriction déguisée à la libre circulation des capitaux et des paiements telle que définie à l'article 56 » ;

Considérant que les résidents d'Etats tiers et les résidents d'Etats membres de l'Union européenne, qu'ils soient résidents français ou non, se voient appliquer un taux d'imposition respectivement de 33,1/3 % et de 16 % sur les plus-values immobilières réalisées en France, en application des dispositions précitées du code général des impôts ; que, cependant, la circonstance que les contribuables soient résidents d'un Etat membre ou d'un Etat tiers n'a pas de conséquence sur la détermination de la base imposable, qu'il s'agit de la même imposition, qu'elle ne porte que sur une seule catégorie de revenus et, enfin, que l'Etat membre source du revenu imposable est, dans les deux cas, la France ; qu'ainsi, un résident d'un Etat tiers et un résident d'un Etat membre se trouvent dans une situation objectivement comparable au regard de l'imposition en litige ; que l'administration ne peut utilement soutenir que les résidents français sont soumis à la contribution sociale généralisée et à la contribution au remboursement de la dette sociale sur la même base de sorte qu'il seraient placés dans une situation objectivement différente de celle des résidents d'Etats tiers, dès lors que ces contributions sociales ne concernent que les contribuables affiliés à la sécurité sociale et constituent une imposition différente qui obéit à une finalité spécifique ; que, dès lors, la différence de traitement, qui conduit à imposer différemment les plus-values de cession de bien immobilier réalisées en France selon qu'elles ont été obtenues par des résidents d'Etats tiers ou par des résidents d'Etats membres, ne peut être regardée comme correspondant à une simple technique d'imposition différente ; qu'elle présente ainsi un caractère discriminatoire et constitue, par là-même, une restriction aux mouvements de capitaux entre les Etats membres et les Etats tiers prohibée par l'article 56 du traité instituant la Communauté européenne ;

Considérant qu'ainsi que cela a été dit, un résident d'un Etat tiers et un résident d'un Etat membre de l'Union européenne se trouvent dans une situation objectivement comparable au regard de l'imposition en litige ; que, par suite, le a) du 1 de l'article 58 précité ne permet pas d'écarter le caractère discriminatoire de cette imposition ; qu'en outre la différence de taux d'imposition en litige ne peut être regardée comme une mesure indispensable à la lutte contre les infractions en matière fiscale, ce que d'ailleurs l'administration n'allègue pas ; que, par suite, le b) du 1 de l'article 58 précité ne permet pas davantage d'écarter le caractère discriminatoire de l'imposition ;

Sur l'applicabilité de la clause de gel prévue à l'article 57 du traité instituant la Communauté européenne :

Considérant qu'aux termes de l'article 57 du traité instituant la Communauté européenne : « 1. L'article 56 ne porte pas atteinte à l'application, aux pays tiers, des restrictions existant le 31 décembre 1993 en vertu du droit national ou du droit communautaire en ce qui concerne les mouvements de capitaux à destination ou en provenance de pays tiers lorsqu'ils impliquent des investissements directs, y compris les investissements immobiliers, l'établissement, la prestation de services financiers ou l'admission de titres sur les marchés des capitaux (...) » ;

Considérant qu'il résulte de ces stipulations que la clause de gel qu'elles prévoient n'est applicable qu'aux mouvements de capitaux impliquant des investissements directs ; qu'il ressort de la nomenclature des mouvements de capitaux figurant à l'annexe I de la directive 88/361/CE du Conseil du 24 juin 1988 sur la mise en œuvre de l'article 67 du traité instituant la Communauté européenne que les investissements immobiliers effectués sur le territoire national par des non résidents ne sont pas des investissements directs au sens de l'article 57 précité ; qu'ainsi la restriction aux mouvements de capitaux résultant de la taxation de la plus-value intervenue à la suite d'un investissement immobilier réalisé par un résident d'un Etat tiers n'affecte pas des mouvements de capitaux en provenance de pays tiers impliquant un investissement direct au sens de l'article 57 du traité instituant la Communauté européenne ; que, par suite et contrairement à ce que fait valoir l'administration, la clause de gel prévue par ces stipulations ne fait pas obstacle à l'application de l'article 56 du traité instituant la Communauté européenne à l'imposition des plus-values immobilières prévue par les dispositions de l'article 244 bis A du code général des impôts ;

Considérant qu'il résulte de tout ce qui précède que l'imposition en litige constitue une restriction aux mouvements de capitaux entre les Etats membres de l'Union européenne et les Etats tiers prohibée par l'article 56 du traité instituant la Communauté européenne ; que Mme T. est ainsi fondée à demander la restitution de la différence entre la cotisation acquittée sur la plus-value de cession de bien réalisée le 1^{er} avril 2008 au titre du prélèvement de 33,1/3 % prévu à l'article 244 bis A du code général des impôts et la cotisation résultant de l'application du taux de 16 % à la même base ;

Sur les conclusions tendant à l'application de l'article L. 761-1 du code de justice administrative :

Considérant qu'il y a lieu, dans les circonstances de l'espèce, de mettre à la charge de l'Etat, sur le fondement des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative, la somme de 1 500 euros que Mme T. demande au titre des frais exposés par elle et non compris dans les dépens ;

D E C I D E :

Article 1^{er} : Il est restitué à Mme T. la différence entre la cotisation qu'il a acquittée sur la plus-value de cession de bien réalisée le 1^{er} avril 2008 au titre du prélèvement de 33,1/3 % prévu à l'article 244 bis A du code général des impôts et la cotisation résultant de l'application du taux de 16 % à la même base.

Article 2 : L'Etat versera à Mme T. la somme de 1 500 euros en application de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Article 3 : Le présent jugement sera notifié à Mme Johanne T. et au directeur des résidents à l'étranger et des services généraux.

Copie en sera adressée au ministre du budget, des comptes publics, de la fonction publique et de la réforme de l'Etat.

Délibéré après l'audience du 4 février 2011, à laquelle siégeaient :

M. Le Goff, président,
Mme Arrivabene, premier conseiller,
M. Noël, conseiller,

Lu en audience publique le 25 février 2011.

Le rapporteur,

Signé

C. Noël

Le président,

Signé

R. Le Goff

Le greffier,

Signé

H. Herber

La République mande et ordonne au ministre du budget, des comptes publics, de la fonction publique et de la réforme de l'Etat, en ce qui le concerne, et à tous huissiers de justice à ce requis, en ce qui concerne les voies de droit commun contre les parties privées, de pourvoir à l'exécution de la présente décision.