

N° 434972

M. Bich

8^e et 3^e chambres réunies

Séance du 27 mai 2020

Lecture du 9 juin 2020

CONCLUSIONS

Mme Karin CIAVALDINI, rapporteure publique

Cette affaire apporte une nouvelle illustration de la démarche à mettre en œuvre pour rechercher si, pour l'application d'une convention fiscale visant à éliminer les doubles impositions, une personne peut ou non être regardée comme « résident » de l'un des Etats contractants.

1. Le groupe BIC a ouvert une usine à Shanghai en 2005 et M. Geoffroy Bich en était le dirigeant au cours des années 2013 et 2014. Pendant cette période, il a perçu des dividendes en sa qualité d'actionnaire de sociétés françaises. En application du 2 de l'article 119 *bis* et de l'article 187 du CGI, une retenue à la source a été prélevée par l'établissement payeur au taux de 30 %, pour un montant total, sur les deux années, de 811 206 euros. M. Bich a demandé la restitution d'une fraction de cette retenue à la source, en se prévalant des dispositions de l'article 9 de la convention fiscale entre la France et la Chine du 30 mai 1984. Celles-ci prévoient, dans le cas de dividendes payés par une société française à un résident fiscal de Chine, l'imposition des dividendes en Chine (§ 1), avec une possibilité concurrente pour la France de les imposer (§ 2). Toutefois, si la personne qui reçoit les dividendes en est le bénéficiaire effectif, l'impôt établi par la France ne peut excéder 10 % de leur montant brut. L'administration fiscale a rejeté la demande de réduction à 10 % du taux d'imposition, au motif que M. Bich ne pouvait, selon elle, être regardé comme un résident fiscal chinois, au sens et pour l'application de l'accord du 30 mai 1984. Le tribunal administratif de Montreuil, puis la cour administrative d'appel de Versailles, ont confirmé la position de l'administration. M. Bich se pourvoit en cassation¹.

2. Comme le rappellent les commentaires du modèle de convention fiscale de l'OCDE, la notion de « résident d'un Etat contractant » a diverses fonctions et revêt de l'importance dans trois cas :

1° lorsqu'il s'agit de déterminer le champ d'application d'une convention quant aux personnes² ;

¹ L'arrêt de la cour de Versailles n° 17VE03385 du 29 mai 2019 a été publié à la RJF 12/19 n° 1186, avec les conclusions d'Isabelle Danielan au C 1186 (voir aussi BF 12/19 n° 1065).

² Vous avez jugé qu'il n'existe pas de principe général selon lequel une convention bilatérale fiscale est réputée, sauf clause expresse contraire, ne s'appliquer qu'aux personnes résidant dans l'un des Etats contractants (30 décembre 1996, n° 128611, *Min. c/ Benmiloud*, au Recueil p. 519 et à la RJF 2/97 n° 158, cl. G. Bachelier p. 74). Mais la plupart des conventions précisent qu'elles s'appliquent aux personnes qui sont résidentes de l'un des Etats contractants ou des deux (cf. article 1^{er} du modèle OCDE).

suffisait pas à démontrer que le contribuable serait assujéti dans cet Etat en raison de son domicile, de sa résidence ou d'un lien personnel analogue et non en raison de la seule existence de revenus trouvant leur source dans cet Etat⁶.

La cour a commencé par rappeler les motifs de cette décision et en a déduit que la circonstance que M. Bich, qui produisait des certificats d'acquiesement de l'impôt payé au titre des seuls salaires qu'il avait perçus en raison de son activité salariée à Shanghai, avait été soumis à l'impôt sur le revenu en Chine au titre des années en litige en raison de la disposition de revenus de source chinoise ne suffisait pas, par elle-même, à lui conférer la qualité de résident de Chine au sens de l'accord de 1984.

Contrairement à ce qui est soutenu, ces motifs ne nous paraissent pas entachés d'erreur de droit. La cour ne s'est pas fondée sur la circonstance que M. Bich ne serait assujéti à l'impôt en Chine que pour les revenus de sources situées dans cet Etat, ce qui aurait effectivement été une application par anticipation de la phrase restrictive introduite dans la convention de 2013. Elle a seulement appliqué votre jurisprudence dégagée en présence de stipulations comparables, selon laquelle le fait d'être assujéti à un impôt dans un Etat ne suffit pas à démontrer qu'on a, avec cet Etat, le lien personnel caractérisant la qualité de résident.

Les motifs suivants de l'arrêt nous paraissent en revanche contestables. La cour a rappelé que M. Bich soutenait qu'il était soumis à une obligation fiscale illimitée en Chine et que les dividendes en provenance de sociétés françaises étaient imposables dans ce pays, même s'ils étaient exonérés en vertu de la législation chinoise alors applicable, en faveur des étrangers présents sur le territoire chinois depuis plus d'un an mais moins de cinq ans. Elle a poursuivi en estimant que les seules attestations de résidence produites par M. Bich sur la durée de son séjour en Chine le rendant éligible au régime fiscal dérogatoire prévu pour les dividendes perçus de l'étranger, faute de tout élément sur l'information effective des autorités fiscales chinoises, étaient insuffisantes pour établir que les dividendes de source française qu'il avait perçus au titre des années en litige bénéficiaient de ce régime de faveur.

En statuant ainsi, la cour n'a pas recherché si M. Bich, comme il le soutenait, satisfaisait les conditions prévues au paragraphe 1 de l'article 4 de l'accord, c'est-à-dire s'il était assujéti à l'impôt en Chine à raison de son domicile, de sa résidence ou de tout autre critère de nature analogue. Or, le sujet était celui-là, et non celui de savoir si ses revenus de source française, tels les dividendes en litige, bénéficiaient de règles d'assiette conduisant à ce qu'au titre des années en litige, ils soient exonérés d'impôt. À supposer même que tel n'ait pas été le cas, comme le soutient le ministre - dès lors que M. Bich se prévalait de ce que l'ensemble de son foyer était situé en Chine depuis l'année 2005 et qu'il est par ailleurs indiqué que l'exonération ne concerne que les étrangers résidant en Chine depuis moins de cinq ans -, cette circonstance aurait été sans incidence : pour l'application de l'article 9 de l'accord de 1984, la question n'était pas de savoir si les dividendes en cause avaient été effectivement imposés en Chine. Les conclusions de la rapporteure publique nous semblent témoigner du glissement commis par la cour. Elle indique, à tort selon nous, peut-être en gommant la distinction entre les notions d'assujétissement à l'impôt et d'imposition effective, que « la notion même de résident implique que la personne soit imposée⁷ sur l'ensemble de ses

⁶ Voir aussi, sur cette même question : 24 mai 2006 n° 280942, *Ministre c/ Martinelli*, RJF 8-9/06 n° 1080, conclusions E. Glaser au BDCF 8-9/06 n° 108, ainsi que 27 juillet 2012, n°s 337656, 337810, *Regazzacci* (point 3), au Recueil p. 293 et à la RJF 11/12 n° 1012, cl. F. Aladjidi au BDCF 11/12 n° 126.

⁷ C'est nous qui soulignons.

2° pour résoudre les cas où la double imposition résulte du fait qu'il y a double résidence ;

3° pour résoudre les cas où la double imposition provient d'un conflit de l'imposition dans l'Etat de la résidence et dans l'Etat de la source ou du situs.

L'accord fiscal de 1984 entre la France et la Chine prévoyait son application aux résidents d'un Etat contractant ou des deux Etats contractants et définissait le « résident d'un Etat contractant » comme « toute personne qui, en vertu de la législation de cet Etat, est assujettie à l'impôt dans cet Etat, en raison de son domicile, de sa résidence, de son siège de direction générale ou de tout autre critère de nature analogue » (article 4 § 1). Ce n'est qu'à l'occasion de la convention fiscale du 26 novembre 2013, applicable à compter du 1^{er} janvier 2015, qu'a été ajoutée au § 1 de l'article 4 la phrase, issue du modèle de l'OCDE, selon laquelle l'expression « résident d'un Etat contractant » « ne comprend pas les personnes qui ne sont assujetties à l'impôt dans cet Etat que pour les revenus de sources situées dans cet Etat ». Les commentaires du modèle précisent qu'il s'agit d'exclure les personnes qui ne sont pas soumises à un assujettissement intégral à l'impôt dans un Etat (critère de territorialité), mais non les résidents de pays qui appliquent un « principe de territorialité en matière fiscale » (c'est-à-dire les pays qui ne taxent leurs résidents qu'à raison de leurs revenus de source interne et non sur leurs revenus mondiaux - règles d'assiette concernant la base taxable). Comme le rappelait Julien Boucher dans les conclusions sur la décision du 24 janvier 2011, n° 316457, *Moghadam*³, ce commentaire souligne, par *a contrario*, que ce qui importe prioritairement pour déterminer la qualité de résident, ce n'est pas l'étendue de l'obligation fiscale, mais les raisons de l'assujettissement à l'impôt. Il ajoutait qu'en d'autres termes, lorsque l'assujettissement sur les seuls revenus de source nationale est la règle générale dans l'Etat considéré, cette taxation limitée ne fait pas obstacle à la reconnaissance de la qualité de résident : il faut alors rechercher, pour séparer les résidents des non-résidents, si la raison de leur imposition est l'existence d'un lien personnel avec l'Etat ou simplement la perception de revenus ayant leur source dans cet Etat, indépendamment d'un tel lien.

Dans le présent litige, la cour a commencé par juger que M. ... n'était pas résident fiscal français, au sens de l'article 4 B du CGI. Cette démarche est correcte, dès lors que les principes dégagés par la décision d'Assemblée du 28 juin 2002, n° 232276, *Ministre c/ Société Schneider Electric*⁴ s'appliquent également pour la notion de résidence fiscale, même lorsque la convention fiscale définit directement et de manière autonome les critères de détermination de la résidence fiscale, sans renvoi au droit interne (11 avril 2008, n° 285583, *M. Cheynet*⁵).

La question qui se posait ensuite était de savoir si M. ... pouvait être regardé, ainsi qu'il le soutenait, comme résident fiscal de Chine, au sens et pour l'application de la convention de 1984.

À propos de la convention fiscale entre la France et l'Allemagne signée le 21 juillet 1959, qui ne comprenait pas la seconde phrase précitée du § 1 de l'article 4 du modèle OCDE, vous avez jugé, dans la décision *Moghadam* déjà mentionnée, qu'il résultait de la définition du résident comme « toute personne qui, en vertu de la législation de cet 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 » que l'assujettissement à un impôt dans un Etat ne

³ R.J.F. 4/11 n° 490.

⁴ Au Recueil p. 233, R.J.F. 10/02 n° 1080, chron. L. Olléon p. 755, cl. S. Austray au BDCF 4/10 n° 52.

⁵ Aux T. et à la R.J.F. 7/08 n° 769, cl. Cl. Landais au BDCF 7/08 n° 83.

revenus et non pas sur ses seuls revenus de source domestique» et elle déduit le fait que M. *Esch* ne serait pas résident de Chine de ce qu'il n'a pas subi de double imposition des dividendes en litige. Mais la question posée n'était pas celle de l'élimination d'une double imposition, l'article 9 de l'accord de 1984 ne subordonnant pas le bénéfice du taux d'imposition de 10 % en France à la condition que les dividendes aient été effectivement imposés en Chine⁸. En s'intéressant à une question qui était sans incidence, la cour nous paraît avoir commis une erreur de droit et, au surplus, mais cela n'est pas soulevé, insuffisamment motivé son arrêt, en ne répondant pas à l'argumentation opérante du requérant.

Vous annulerez donc l'arrêt attaqué et renverrez l'affaire à la cour administrative d'appel de Versailles. Vous pourrez mettre à la charge de l'Etat le versement à M. *Esch* de la somme de 3 500 euros au titre des frais d'instance.

Tel est le sens de nos conclusions.

⁸ Sur la distinction entre « imposable » et « effectivement imposé », voir, notamment : *19 novembre 2014, n° 362800, Sté Thollon Diffusion*, aux T. et à la R.J.F. 2/15 n° 151, cl. B. Bohnert au B.D.C.F. 2/15 n° 25.