

Conclusions du rapporteur public (Pierre MONNIER)

Audience du 22 septembre 2011 : rôle de 10 h 15

03) N° 1001157 M. BXX Jean-Yves

Requête de Monsieur Jean-Yves BXX dirigée contre le jugement numéro 0802862 en date du 16 mars 2010 du TRIBUNAL ADMINISTRATIF DE DIJON.

RAPPORTEUR : Mme CHEVALIER-AUBERT

I) PRESENTATION DU LITIGE

M. BXX a déposé, au titre des années 1993 à 2003, ses déclarations de revenus à Nevers, ville où il était domicilié. Au titre de l'année 2004, n'ayant pas souscrit de déclaration de revenus malgré une mise en demeure, l'administration l'a taxé d'office d'après un revenu portant sur les pensions de retraite perçues au titre de cette année pour un montant de 40 805 euros.

Il interjette régulièrement appel du jugement par lequel le Tribunal administratif de Dijon a rejeté sa demande tendant, à titre principal, à la décharge de la cotisation d'impôt sur le revenu à laquelle il a été assujéti au titre de l'année 2004 et, à titre subsidiaire, à la réduction de ladite cotisation d'impôt sur le revenu, ainsi que sa demande de décharge des pénalités et intérêts de retard y afférents.

Reprenant en appel ses moyens de première instance, M. BXX conteste tant la régularité de la procédure que le bien-fondé de la taxation d'office de l'imposition en France de ses retraites d'origine française perçues au titre de l'année 2004. Il réitère sa demande de déduction de la pension alimentaire versée à son ex-épouse à hauteur de 4 024 €, dans l'hypothèse où la Cour considérerait qu'il est imposable en France. L'administration ayant fait droit à sa demande sur ce point, vous constaterez le non-lieu à statuer à hauteur de dégrèvement de 1518 euros en droits et 681 euros en pénalités intervenu en cours d'instance.

II) SUR L'APPLICATION DES DISPOSITIONS DU CODE GENERAL DES IMPOTS

Avant toute chose, il vous appartient de vérifier, comme l'a fait du reste le Tribunal administratif de Dijon, si l'imposition a été valablement établie selon le droit interne et vous devez terminer sur le fondement de quelle qualification ainsi que l'a rappelé avec une vigueur particulière l'arrêt d'Assemblée *Min c/ Schneider* du 28 juin 2002 (*CE, ass., 28 juin 2002, n° 232276, Sté Schneider electric* :

JurisData n° 2002-080182 ; Rec. CE 2002, p. 233 ; Dr. fisc. 2002, n° 36, comm. 657 ; Dr. fisc. 2002, n° 36, étude 28, P. Dibout, l'inapplicabilité de l'article 209 B du CGI face à la convention franco-suisse du 9 septembre 1966 (à propos de l'arrêt CE, ass., 28 juin 2002, Schneider Electric) ; Dr. sociétés 2002, comm. 184, note J.-L. Pierre ; RJF 10/2002, n° 1080, chron. L. Olléon, p. 755 ; BDCF 10/2002, n° 120, concl. S. Austray ; Rev. sociétés 2002, p. 538 et s., obs. O. Fouquet ; LPA 17 août 2002, p. 4 et s., note B. Boutemy, E. Meier et Th. Perrot ; Bull. Joly Sociétés 2002, n° 200, note C. Nouel et S. Reeb ; BGFE 2002, n° 4, p. 3 et s., obs. E. Davoudet ; FR Lefebvre 34/2002, p. 14, obs. N. Chahid-Nourai et P. Couturier ; GAJF 5e éd. n° 4.). Comme le précisent les auteurs des Grands arrêts de la jurisprudence fiscale, « Le juge doit examiner d'abord sur le terrain de la loi interne les prétentions du contribuable, ce dernier n'invoquerait-il qu'une convention bilatérale pour soutenir qu'il n'est pas imposable en France ». Par conséquent, le fait que le requérant ne critique pas la partie du jugement ayant conclu qu'il était imposable en France sur le fondement de l'application combinée des articles 4 A et 4 B du code général des impôts ne vous dispense pas d'examiner le bien-fondé de ce constat.

a) Application des dispositions de l'article 4 A du code général des impôts.

La motivation du Tribunal administratif de Dijon sur ce point nous semble insuffisante.

Le jugement commence par citer les dispositions de l'article 4 A en vertu desquelles « *Les personnes qui ont en France leur domicile fiscal sont passibles de l'impôt sur le revenu en raison de l'ensemble de leurs revenus. Celles dont le domicile fiscal est situé hors de France sont passibles de cet impôt en raison de leurs seuls revenus de source française* »

On ne voit pas trop pourquoi le jugement passe directement aux dispositions de l'article 4 B car les pensions versés par les caisses de retraites pour l'activité de médecin exercée en France relèvent des revenus de source française, pour lesquels il résulte des dispositions de l'article 4 A qu'un contribuable est passible de l'impôt sur le revenu que son domicile fiscal soit en France ou non. En effet, il résulte du a) du II de l'article 164 B du code général des impôts que les pensions sont considérées comme revenus de source française lorsque le débiteur des revenus a son domicile fiscal ou est établi en France, ce qui est le cas en l'espèce.

III) SUR LES MOYENS DE LA REQUÊTE

La question de la régularité de la taxation d'office est en tout état de cause sans incidence en l'espèce sur la charge de la preuve. Il appartient en effet au juge

d'apprécier, au vu du dossier, si les dispositions d'une convention fiscale bilatérale susceptible de faire échec à l'application des dispositions du CGI sont applicables au cas d'espèce. (CE 13 octobre 1999 n° 191191, 8^e et 9^e s.-s., SA Diebold Courtage : *JurisData* n° 1999-051277 ; *Dr. fisc.* 1999, n° 52, *comm.* 948, *concl.* G. Bachelier, *note* C. Acard ; *RJF* 12/99 n° 1492.). Il ressort des conclusions de Gilles Bachelier qu'était précisément en débat la question de savoir si une personne est résident d'un pays au sens d'une convention fiscale.

Rappelons qu'aux termes de l'article 3 de la convention franco-britannique du 22 mai 1968, désormais repris au 4 de la nouvelle Convention du 19 juin 2008, : « 1. « *Au sens de la présente Convention, l'expression " résident d'un Etat contractant " désigne toute personne qui, en vertu de la législation de cet Etat, y est assujettie à l'impôt en raison de son domicile, de sa résidence, de son siège de direction ou de tout autre critère de nature analogue. Toutefois, cette expression 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 (...)* » ; qu'aux termes de l'article 18 de la convention susmentionnée : « 1. *Sous réserve des dispositions des paragraphes 1 et 2 de l'article 19, toute pension ou autre rémunération similaire versée au titre d'un emploi antérieur à un résident d'un Etat contractant et toute rente versée à un tel résident sont imposables seulement dans cet Etat (...)* » ;

Il résulte d'un document des autorités fiscales britanniques que M. BXX a commencé son activité le 16 mai 2003, date à compter de laquelle il a été employé en tant que docteur par le DR Bhatti de Londres, activité au titre de laquelle il a perçu 34 627 livres entre le 13 mai et 5 avril 2004, date de la fin de l'année fiscale au Royaume-Uni et 54 458 livres pour la période du 6 avril 2004 au 5 avril 2005. Ces revenus ont été imposés à la source par les autorités fiscales britanniques.

Cela suffit-il à le regarder comme résident britannique ? Nous n'avons trouvé aucun arrêt de la juridiction administrative qui ait donné raison à un contribuable revendiquant la qualité de résident britannique au sens de l'article 3-1 de la convention de 1968.

Dans un arrêt de 1979, le CE a jugé que si le contribuable percevait durant cette période en qualité d'officier supérieur en retraite une pension de la Couronne Britannique, et était imposé à ce titre en Grande-Bretagne, cette circonstance ne permet pas, à défaut de tout document probant fourni par l'intéressé quant à sa situation de résident au regard de *l'income tax* », de tenir pour établi que M. X fût résident du Royaume-Uni pour l'application de l'impôt du Royaume-Uni (CE, 7^e et 8^e sous-sect., 14 févr. 1979, req. n° 6961 : *Dr. fisc.* 1979, n° 20, *comm.* 984 ; *RJF* 1979, n° 184).

Le pied d'arrêt de la RJF indique que « *Le contribuable soutenait en l'espèce qu'il était résident britannique au regard de l'income-tax et il invoquait pour cela le fait qu'il était imposé en Grande-Bretagne sur la pension militaire de retraite qu'il percevait de la Couronne. Mais cette circonstance n'était pas à elle seule suffisante pour qu'il fût regardé comme résident, la jurisprudence britannique tenant compte de nombreux critères « impressionnistes » tels que la nationalité, la possession d'une habitation, la durée et la fréquence des séjours, le lieu où s'exerce une activité à temps plein... C'est donc en fonction de la charge de la preuve, attribuée au contribuable qui sollicitait le bénéfice d'une exonération, que s'est déterminé le Conseil d'Etat.* »

La Cour administrative d'appel de Paris a eu à plusieurs reprises l'occasion d'appliquer cette jurisprudence du CE.

Elle a par exemple jugé que *Le fait qu'un citoyen britannique justifie avoir été soumis en Grande-Bretagne, par voie de retenue à la source, à un impôt calculé sur des rémunérations de directeur de société ne suffit pas à établir sa qualité de résident du Royaume-Uni au sens de l'article 3 paragraphe 1 de la convention franco-britannique du 22 mai 1968.* (CAA Paris 15 juin 1993 n° 92-56, 3^e ch., Chuter : RJF 1/94 n° 74)

Ou encore, que *n'apportait pas la preuve de sa résidence au Royaume-Uni, le citoyen britannique soumis en Grande-Bretagne, par voie de retenue à la source, à un impôt calculé sur des rémunérations de directeur de société, et produisant le bail d'une résidence à Londres et des documents relatifs à la scolarité d'une de ses filles, dans la mesure où lui-même et son épouse ont indiqué, à plusieurs reprises, avoir leur résidence à Hong-Kong* (CAA Paris, 2^e ch., 28 févr. 1995, rec. n° 93-1296, Épx Howard : Dr. fisc. 1995, n° 40, comm. 1879).

Cependant, ces arrêts, bien que défavorables à la thèse du contribuable, ne nous semblent pas transposables pour au moins deux raisons.

- a) Le changement intervenu dans la charge de la preuve qui ne pèse plus désormais sur le contribuable.
- b) Surtout le fait que dans les intéressés possédaient des résidence en France (M. X et Chuter) ou n'habitaient pas au Royaume-Uni (M. X, Howard) ou avaient déclaré être domicilié en Andorre (M. Chuter)

Dans notre cas, nul ne conteste que M. Bxx habitait au Royaume-Uni. Sa qualité de médecin-salarié ne lui permettait pas, comme celle de directeur de Société de MM. Chuter et Howard ou de pensionné de M. X, de se borner à venir de temps

à autre travailler en Angleterre. L'administration ne se prévaut d'aucune résidence en France. Du reste, il n'est pas contesté qu'il est revenu vivre à Paris chez sa fille après son séjour à Londres.

L'administration fait valoir qu'il ne justifie pas avoir été imposé au Royaume-Uni au titre des pensions en litige. Il est en effet ennuyeux qu'il ne justifie pas d'une telle imposition. De deux choses l'une, soit il n'était pas imposable sur ces revenus auquel car il ne saurait être regardé comme résident britannique au sens de l'article 3-1 de la Convention franco-britannique qui précise que *l'expression de « résident » 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*, soit il a fraudé le fisc britannique.

Il semblerait du reste curieux de faire bénéficier de la convention franco-britannique, qui selon son intitulé, « tend à éviter les doubles impositions et à prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur les revenus » quelqu'un qui n'établit pas avoir fait l'objet d'une double imposition peut-être à cause du fait qu'il n'a pas respecté ses obligations fiscales.

Toutefois, tous les éléments du dossier, et notamment le courrier des autorités fiscales britanniques, tendent à démontrer que M. BXX doit être regardé comme résident fiscal au Royaume-Uni. M. BXX est, au sens de la convention bilatérale, soit résident en France, soit résident au Royaume-Uni. Or, ne figure au dossier aucune pièce dont il résulterait qu'il aurait sa résidence en France. Le ministre ne le soutient même pas. Dans ces circonstances, il nous semble que dans le cadre de la preuve objective dans lequel vous vous trouvez, le seul fait que le requérant ne démontre pas que sa pension ait été effectivement imposée en Grande-Bretagne ne suffit pas à inverser cette présomption.

C'est pourquoi, après beaucoup d'hésitations, nous vous proposons de faire droit à sa demande en application de la convention franco-britannique.

PCMNC au non-lieu à statuer à hauteur du dégrèvement de 1518 euros en droits et 681 euros en pénalités intervenu en cours d'instance et à la décharge, en application de la convention franco-britannique, du restant des cotisations d'impôt sur le revenu, en droits, intérêts de retard et pénalités, auxquelles M. BXX a été assujetti au titre de l'année 2004 et à l'annulation du jugement du Tribunal administratif de Dijon en tant qu'il est contraire.

Telles sont nos conclusions dans cette affaire, M le président