

Impôt sur le revenu

590 Domicile fiscal. Critère du centre des intérêts économiques (CGI, art. 4 B, 1, c) : comparaison des revenus provenant de France et des revenus provenant de l'étranger

1 – Un contribuable, qui perçoit des revenus exclusivement de source française, a le centre de ses intérêts économiques en France, peu important le fait :

- que le versement de sa pension de retraite sur un compte bancaire en France ne constituait qu'une modalité de versement réalisée à sa demande ;
- que l'intéressé en faisait d'ailleurs virer une partie à l'étranger pour ses besoins et ceux de sa famille ;
- qu'il administrait ses différents comptes depuis l'étranger ;
- que cette pension ne présentait pas le caractère d'une rémunération résultant de l'exploitation d'une activité économique en France.

2 – Le juge de cassation exerce un contrôle de qualification juridique sur la notion de « centre des intérêts économiques » figurant au c) du 1 de l'article 4 B du CGI.

CE, 9^e et 10^e ss-sect., 17 juin 2015, n° 371412, M. Boissier, concl. F. Aladjidi : JurisData n° 2015-014929

Mentionné aux tables du recueil Lebon

1. Considérant qu'aux termes de l'article 4 A du Code général des impôts : « 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 » ; qu'aux termes de l'article 4 B du même code : « 1. Sont considérées comme ayant leur domicile fiscal en France au sens de l'article 4 A : a) Les personnes qui ont en France leur foyer ou le lieu de leur séjour principal ; b) Celles qui exercent en France une activité professionnelle, salariée ou non, à moins qu'elles ne justifient que cette activité y est exercée à titre accessoire ; c) Celles qui ont en France le centre de leurs intérêts économiques » ;
2. Considérant qu'il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond que M. Boissier, retraité, a vécu de 1996 à 2007 au Cambodge où il exerçait des activités bénévoles auprès d'organisations non gouvernementales ; que, pendant ces années, il a perçu une pension de retraite versée par un organisme français sur un compte bancaire ouvert en France ; que ces pensions ont donné lieu à l'application d'une retenue à la source en application de l'article 182 A du Code général des impôts ; que M. Boissier, qui ne conteste que les motifs de l'arrêt par lesquels la cour administrative d'appel de Lyon a confirmé le jugement du tribunal administratif en tant qu'il rejette sa demande tendant à la restitution de ces retenues à la source, doit être regardé comme demandant l'annulation de l'arrêt attaqué dans cette seule mesure ;
3. Considérant qu'après avoir relevé qu'au cours des années d'imposition en litige, M. Boissier n'avait en France ni son foyer ni le lieu de son séjour principal, qu'il n'exerçait pas en France d'activité professionnelle et qu'il n'y avait pas le centre de ses intérêts économiques, la cour administrative d'appel a jugé qu'il ne pouvait être regardé comme ayant son domicile fiscal en France selon aucun des critères alternatifs mentionnés à l'article 4 B du Code général des impôts cité au point 1 ; que, pour juger qu'il n'y avait pas le centre de ses intérêts économiques, la cour a relevé que le versement de sa pension de

retraite sur un compte bancaire en France ne constituait qu'une modalité de versement réalisée à sa demande, que le requérant en faisait d'ailleurs virer une partie au Cambodge pour ses besoins et ceux de sa famille, qu'il administrait ses différents comptes depuis le Cambodge et que cette pension ne présentait pas le caractère d'une rémunération résultant de l'exploitation d'une activité économique en France ; qu'en se fondant sur ces éléments, qui n'étaient pas de nature à établir que le requérant avait cessé d'avoir en France le centre de ses intérêts économiques, alors qu'il n'était pas contesté que les revenus qu'il percevait étaient exclusivement de source française, la cour a inexactement qualifié les faits qui lui étaient soumis ; que, par suite, l'arrêt attaqué doit être annulé en tant qu'il rejette les conclusions de M. Boissier tendant à la restitution des retenues à la source opérées sur ses pensions de retraite au titre des années 1996 à 2007 ;

(...)

Article 2 : L'affaire est renvoyée, dans la limite de la cassation ainsi prononcée, à la cour administrative d'appel de Lyon.

CONCLUSIONS

1 – Alors qu'il approchait de soixante-dix ans et était retraité de la fonction publique, le requérant s'est installé au Cambodge en 1996 où il s'est marié, en 2001, a eu un enfant, en 2003, et a vécu avec sa femme et quatre autres enfants, jusqu'en 2007, en étant bénévole au sein d'une organisation non gouvernementale.

Pendant ces onze années, sa pension a été soumise à la retenue à la source, prévue par l'article 182 A du CGI :

– qui s'applique à tous les « traitements, salaires, pensions et rentes viagères, de source française, servis à des personnes qui ne sont pas fiscalement domiciliées en France » ;

– dont le taux est, selon les tranches de revenus, de 0, 15 puis 25 % ;

– et qui s'impute sur le montant de l'impôt sur le revenu établi dans les conditions prévues par l'article 197 A, lequel n'est toutefois applicable que lorsque le contribuable dispose, en France, d'au moins une habitation, ce qui n'était pas le cas en l'espèce.

En 2009, l'intéressé s'est rendu compte que son imposition aurait été moindre s'il avait été regardé comme ayant son « domicile fiscal en France », au sens de l'article 4 B, et avait été soumis au barème, prévu par le 1 du I de l'article 197 du CGI. Il a donc demandé la restitution de l'excédent des sommes versées au titre des retenues à la source, ainsi, par ailleurs, que des précomptes de cotisations de sécurité sociale, qui avaient aussi été prélevées sur sa pension.

Après rejet de ses deux réclamations par l'Administration, sa demande de restitution des retenues à la source qui est seule en litige devant vous, a été rejetée par un jugement du tribunal administratif de Clermont-Ferrand du 5 juin 2012. L'intéressé se pourvoit régulièrement contre l'article 2 de l'arrêt du 18 juin 2013 en tant que la cour administrative d'appel de Lyon a rejeté les conclusions de son appel sur ce point.

2 – La cour a, d'abord, cité, entre autres dispositions, le I de l'article 4 B du CGI, aux termes duquel sont considérées comme ayant leur domicile fiscal en France :

– « a) les personnes qui ont en France leur foyer ou le lieu de leur séjour principal » ;

– « b) celles qui exercent en France une activité professionnelle, salariée ou non, à moins qu'elles ne justifient que cette activité y est exercée à titre accessoire » ;

– « c) celles qui ont en France le centre de leurs intérêts économiques ».

Puis elle a estimé, sans que ce point ne soit contesté ou contestable, au regard des faits, que :

– durant la période litigieuse, le requérant avait séjourné, en continu, au Cambodge sans avoir, en France, de « foyer » au sens du a ;

– et qu'il n'avait pas exercé, dans notre pays, une « activité professionnelle » au sens du b.

Enfin, la cour a estimé que le requérant ne devait pas être regardé comme ayant eu durant cette période, toujours en France, le « centre de ses intérêts économiques », au sens du c :

– en rappelant, en premier lieu, que l'intéressé mettait en avant le fait que « ses seuls revenus étaient constitués de sa pension de retraite » et « que cette pension de retraite était versée sur un compte bancaire ouvert auprès d'une agence d'une banque située en France où il avait aussi un plan d'épargne logement et deux comptes d'épargne » ;

– mais en indiquant, que « cette pension pouvait être versée directement dans le pays de résidence », que son versement en France ne constituait « qu'une modalité de versement réalisée à la demande du pensionnaire », « que l'intéressé faisait d'ailleurs virer pour partie cette pension au Cambodge pour ses besoins et ceux de sa famille » et « qu'il administrait ses différents comptes depuis le Cambodge » ;

– puis en ajoutant « que la pension ainsi versée ne présentait pas le caractère d'une rémunération résultant de l'exploitation d'une activité économique en France ».

3 – Parmi ces motifs, on voit que le dernier, qui s'attache à la nature des revenus en cause, a été déterminant, car le lieu du versement de la pension est, sinon, sans grande portée. Il est donc logique qu'il soit critiqué, devant vous, sur le terrain de l'erreur de droit.

Le requérant reproche, en parallèle, à la cour, sur le terrain de la qualification juridique, sa conclusion qui relève, effectivement d'un tel contrôle en cassation, si on transpose la solution retenue par votre décision *M. Di Domenico* (CE, 10^e et 9^e ss-sect., 18 juill. 2011, n° 336257, *M. Di Domenico* : *JurisData* n° 2011-018691 ; *Rec. CE* 2011, tables p. 864 ; *Dr. fisc.* 2011, n° 41, *comm.* 563, *concl. D. Hedary*, note A. Bonnet ; *RJF* 11/2011, n° 1124) sur les notions de « foyer » et de « domicile fiscal », au sens de l'article 4 B.

C'est sur ce second terrain, plus décisif, que nous vous proposons de vous placer pour faire droit au pourvoi qui présente à juger une question qui n'est pas des plus délicates mais qui est inédite, au moins dans sa pureté, car dans le seul précédent où vous vous soyez prononcés sur une domiciliation fiscale au regard de revenus constitués par une pension française (CE, 10^e et 9^e ss-sect., 5 juill. 2010, n° 303676, *M. Monniot* ; *Dr. fisc.* 2010, n° 37, *comm.* 479 ; *RJF* 11/2010, n° 982), il y avait aussi d'autres éléments allant dans le sens de la reconnaissance de la France comme « centre des intérêts économiques », à savoir une résidence permanente et des revenus fonciers, dans notre pays.

4 – L'Administration a raison, en défense, de rappeler qu'il suffit « qu'un seul des trois critères prévus par l'article 4 B soit démontré pour entraîner la domiciliation en France », pour peu que l'on précise que, dans la majorité des cas, il faudra, dans un second temps (V. CE, 8^e et 9^e ss-sect., 17 mars 1993, n° 85894, *M. Memmi* : *JurisData* n° 1993-041497 ; *Dr. fisc.* 1993, n° 25, *comm.* 1093, *concl. J. Arrighi de Casanova* ; *RJF* 5/1993, n° 612, *concl. J. Arrighi de Casanova*, p. 359)

tenir compte des stipulations d'une éventuelle convention bilatérale d'élimination des doubles impositions, ce qui était le cas dans l'affaire précitée *M. Monniot*, mais ne le serait pas dans la nôtre, car il n'y a pas de telle convention entre la France et le Cambodge.

En revanche, elle tire des conséquences, à notre sens, inappropriées de l'arrêt *M^{me} Vital-Behard* (Cass. com., 15 oct. 1996, n° 94-19.120, *Vital-Behard* : *JurisData* n° 1996-003779 ; *Dr. fisc.* 1996, n° 47, *comm.* 1420 ; *JCP G* 1996, IV, 2384 ; *JCP N* 1997, n° 7, II, p. 276 ; *JCP N* 1997, n° 8, *jurispr.* p. 320 ; *JCP N* 1998, n° 42, p. 1539 ; *RJF* 2/1997, n° 180) par lequel la Cour de cassation a incidemment approuvé une cour qui avait qualifié de « dominant » le premier de ces critères, en en déduisant, par un faux *a contrario*, qu'« un contribuable dont le foyer se trouve dans un autre État doit y être regardé comme domicilié quand bien même ses ressources et le centre de ses intérêts économiques seraient localisés en France ».

Un tel raisonnement ne peut nullement se prévaloir de la décision *min. c/ M^{me} Dejonghe-Labarche* (CE, 8^e et 3^e ss-sect., 3 févr. 2011, n° 327804, *min. c/ Dejonghe-Labarche* : *RJF* 2011, n° 399), invoquée à tort par le ministre :

– puisqu'elle se contente de rappeler au titre du a) que, conformément à votre décision de section *M. Larcher* (CE, sect., 3 nov. 1995, n° 126513, *M. Larcher* : *JurisData* n° 1995-048815 ; *Rec. CE* 1995, p. 406 ; *Dr. fisc.* 1996, n° 5, *comm.* 121, *concl. J. Arrighi de Casanova* ; *RJF* 12/1995, n° 1332, *chron. G. Goulard*, p. 787), « le critère du séjour principal a un caractère subsidiaire par rapport à celui du foyer » ;

– et puisqu'après, en avoir déduit que l'intéressée, ayant un foyer dans son pays d'origine, elle ne pouvait être regardée comme domiciliée en France en dépit des séjours qu'elle y a effectués, cette décision a néanmoins recherché si la contribuable avait une activité professionnelle en France, au regard du b), qui était le seul autre critère invoqué, en défense.

On ne peut donc rien déduire du fait que les deux premiers critères de l'article 4 B ne soient pas remplis pour déterminer ce qu'il en est du troisième qui nous intéresse.

5 – Dans le fichage aux tables de votre décision *M. Caporal* (CE, 8^e et 3^e ss-sect., 27 janv. 2010, n° 294784, *M. Caporal* : *JurisData* n° 2010-081610 ; *Dr. fisc.* 2010, n° 23, *comm.* 365, note Th. Lamulle, *concl. L. Olléon* ; *RJF* 4/2010, n° 311), vous avez précisé, pour ce c), que « lorsqu'une personne dispose d'un patrimoine en France, il y a lieu, pour déterminer le centre de ses intérêts économiques (...) de rechercher si ce patrimoine est productif de revenus et de comparer ceux-ci aux revenus perçus dans les autres pays avec lesquels elle présente des liens ».

Cette décision est importante car elle précise, conformément aux conclusions de Laurent Olléon, que « ce qui doit être comparé, c'est le niveau des revenus tirés par le contribuable dans chaque pays, qu'il s'agisse des revenus de son travail ou de sa propriété » et que ce n'est qu'à titre subsidiaire, notamment lorsqu'il n'y a aucun revenu, que le juge de l'impôt procède à la comparaison des patrimoines, à la condition qu'ils soient productifs de revenus.

Et on peut relever que l'Administration, dans le rôle à contre-emploi qui est le sien dans la présente affaire, serait d'autant plus mal placée pour critiquer cette interprétation qu'elle rejoint, largement, celle qu'elle a développée dans sa doctrine (V. *Instr.* 26 juill. 1977, 5 B-24-77, § 6 ; *Dr. fisc.* 1977, n° 31, *instr.* 5470 ; *Dr. fisc.* 1977, n° 44, *instr.* 5511. – *Doc. adm.* 5 B-1121, 1^{er} sept. 1999, § 17 et 19 ; *BOI-PAT-ISF-20-10-20*, 14 juin 2013, § 50), lorsqu'elle définit le centre des intérêts économiques :

– non seulement comme le lieu où le contribuable a effectué ses principaux investissements, où il possède le siège de ses affaires, d'où il administre ses biens et où il a le centre de ses activités professionnelles ;

– mais aussi celui d'où il tire la majeure partie de ses revenus.

6 – La priorité des revenus sur le patrimoine et le fait que les premiers ne soient pas limités à ceux qui pourraient être générés par le second sont illustrés par l'affaire *min. c/ M. Blanc* (CE, 8^e et 3^e ss-sect., 17 mars 2010, n° 299770, *min. c/ M. Blanc* et n° 300090, *M. Blanc* : *JurisData* n° 2010-002269 ; *Rec. CE* 2010, tables p. 736 ; *RJF* 6/2010, n° 555 ; *FR Lefebvre* 24/2010, p. 4, *concl. N. Escaut*. – V. également F. Dieu, *Des nouvelles du domicile fiscal. À propos de quelques décisions récentes du Conseil d'État relatives aux notions de foyer et de centre des intérêts économiques* : *Dr. fisc.* 2010, n° 23, 358) où, à propos de l'actuel entraîneur du Paris Saint-Germain, il a été jugé, à l'époque où il jouait au club de Naples : qu'alors qu'il disposait en France d'un patrimoine immobilier, composé de plusieurs immeubles, détenait des participations dans diverses sociétés et avait perçu divers revenus, il n'y avait, néanmoins, pas le centre de ses intérêts économiques dès lors qu'il disposait, en Italie, d'importants revenus tirés de son activité professionnelle sans commune mesure avec les revenus obtenus en France à raison de ce patrimoine ou de ses autres activités.

Et nous ne voyons pas de raison d'exclure, dans la comparaison des revenus provenant de France et de l'étranger, ceux qui correspondraient à une retraite, même s'il ne résulte pas de « l'exploitation d'une activité économique », comme l'a relevé la cour de manière inopérante.

Vous avez déjà pris en compte une pension de retraite, dans la décision *M. Monniot* précitée, et un tel revenu doit, en application du II de l'article 164 B, être regardé « de source française », lorsque son « débiteur », ici l'État, « a son domicile fiscal ou est établi en France ».

Comme, pour le reste, le seul patrimoine de l'intéressé, qui ait été révélé au cours de l'instruction, correspond à des produits d'épargne français, il est clair que, contrairement à ce que la cour a jugé, le « centre de ses intérêts économique » est la France, même s'il est exact que le requérant gère ses biens, notamment sur le plan bancaire, depuis le Cambodge, ce qui est un élément à prendre en compte (V. CE, 3^e et 8^e ss-sect., 2 juill. 2007, n° 280687, *Lagier* : *JurisData* n° 2007-081221 ; *Dr. fisc.* 2007, n° 49, *comm.* 1031, *concl. E. Glaser* ; *RJF* 11/2007, n° 1292) mais qui ne suffit pas à justifier la solution inverse, d'autant que, comme l'a relevé la cour, c'est bien en France que le contribuable a choisi de faire verser sa pension.

7 – Si vous nous suivez pour annuler l'article 2 de l'arrêt attaqué, nous ne vous proposerons pas de régler l'affaire au fond car se posera, dans ce cadre, la question de savoir si la réclamation n'était pas tardive, eu égard à la date à laquelle elle a été présentée.

À titre préventif, le requérant a, à cet égard, soutenu qu'aucun délai ne lui était opposable, faute d'avoir été mentionné, comme l'exige l'article R. 421-5 du Code de justice administrative, avec les voies de recours, lorsque les retenues à la source ont été pratiquées.

Mais l'Administration n'a pas pu prendre position sur cette question, en fait et en droit, puisque le mémoire en réplique où elle était évoquée, ne lui a pas été communiqué.

Si vous nous suivez, vous pourrez mettre à la charge de l'État le versement de 3 500 € au requérant au titre de l'article L. 761-1 du Code de justice administrative.

Et, pour ces motifs, nous concluons : 1° à l'annulation de l'article 2 de l'arrêt attaqué en tant qu'il porte sur les retenues à la source litigieuses ; 2° au renvoi, dans cette mesure, de l'affaire devant la cour administrative d'appel de Lyon ; 3° et à l'octroi des frais irrépétibles au défendeur.

Frédéric ALADJIDI,
rapporteur public

NOTE

1 – a) Le contribuable, installé au Cambodge avec sa famille et bénévole au sein d'une organisation non gouvernementale, avait été soumis à la retenue à la source prévue à l'article 182 A du CGI qui s'applique à tous les « traitements, salaires, pensions et rentes viagères, de source française, servis à des personnes qui ne sont pas fiscalement domiciliées en France ».

Il s'était aperçu que son imposition aurait été moindre s'il avait été regardé comme ayant son domicile fiscal en France au sens de l'article 4 B du CGI et avait été soumis au barème prévu au I du I de l'article 197 du CGI.

Le litige se présentait donc dans une configuration inhabituelle puisque c'est le contribuable qui revendiquait une domiciliation fiscale en France.

b) S'agissant des trois critères figurant à l'article 4 B du CGI, il suffit qu'un seul soit démontré pour entraîner la domiciliation fiscale en France sauf stipulations d'une éventuelle convention bilatérale (V. CE, 8^e et 9^e ss-sect., 17 mars 1993, n° 85894, *M. Memmi* : *JurisData* n° 1993-041497 ; *Dr. fisc.* 1993, n° 25, *comm.* 1093, *concl. J. Arrighi de Casanova* ; *RJF* 5/1993, n° 612) mais aucune convention de ce genre n'ayant été passée entre la France et le Cambodge, le second moment de l'analyse se révélait inutile dans le cadre du litige.

c) C'est sur la notion de « centre des intérêts économiques » (CGI, art. 4 B, I, c) que se concentrait en l'espèce le litige. Et ce « centre des intérêts économiques » se détermine en comparant le niveau des revenus retirés par le contribuable dans chaque pays, de son travail ou de sa propriété (V. pour des revenus du patrimoine, CE, 8^e et 3^e ss-sect., 27 janv. 2010, n° 294784, *M. Caporal* : *JurisData* n° 2010-081610 ; *Dr. fisc.* 2010, n° 23, *comm.* 365, *concl. L. Olléon*, *note Th. Lamulle* ; *RJF* 4/2010, n° 311. – et pour la comparaison des revenus en général, CE, 8^e et 3^e ss-sect., 17 mars 2010, n° 299770, *min. c/ M. Blanc* et n° 300090, *M. Blanc* : *JurisData* n° 2010-002269 ; *Rec. CE* 2010, tables p. 736 ; *RJF* 6/2010, n° 555 ; *FR Lefebvre* 24/2010, p. 4, *concl. N. Escaut*. – V. également F. Dieu, *Des nouvelles du domicile fiscal. À propos de quelques décisions récentes du Conseil d'État relatives aux notions de foyer et de centre des intérêts économiques* : *Dr. fisc.* 2010, n° 23, 358). La doctrine administrative est fixée dans le même sens (V. *Instr.* 26 juill. 1977, 5 B-24-77, § 6 ; *Dr. fisc.* 1977, n° 31, *instr.* 5470 ; *Dr. fisc.* 1977, n° 44, *instr.* 5511. – *Doc. adm.* 5 B-1121, 1^{er} sept. 1999, § 17 et 19 ; *BOI-PAT-ISF-20-10-20*, 14 juin 2013, § 50).

Au vu de ce critère, le contribuable était en situation d'obtenir satisfaction mais le Conseil d'État, en présence d'une question de recevabilité non débattue en appel, ne règle pas l'affaire au fond et renvoie l'affaire à la cour administrative d'appel.

2 – Le juge de cassation exerce également un contrôle de la qualification juridique sur les notions de foyer et de domicile fiscal (CE, 10^e et 9^e ss-sect., 18 juill. 2011, n° 336257, *M. Di Domenico* : *JurisData* n° 2011-018691 ; *Rec. CE* 2011, tables p. 864 ; *Dr. fisc.* 2011, n° 41, *comm.* 563, *concl. D. Hedary*, *note A. Bonnet* ; *RJF* 11/2011, n° 1124).

MOTS-CLÉS : Domicile fiscal - Critères - Centre des intérêts économiques (CGI, art. 4 B, I, c) - Comparaison des revenus provenant de France et des revenus provenant de l'étranger - Retraite versée sur un compte bancaire en France

JURISCLASSEUR : Fiscal ID, Fasc. 3240, G. Gest