

Conseil d'État

N° 299770

Mentionné au tables du recueil Lebon

Section du Contentieux

M. Vigouroux, président

M. Jérôme Michel, rapporteur

Mme Escaut Nathalie, rapporteur public

Lecture du mercredi 17 mars 2010

REPUBLIQUE FRANCAISE

AU NOM DU PEUPLE FRANCAIS

Vu, 1°) sous le n° 299770, le pourvoi, enregistré le 15 décembre 2006 au secrétariat du contentieux du Conseil d'Etat présenté par le MINISTRE DE L'ECONOMIE, DES FINANCES ET DE L'INDUSTRIE ; le MINISTRE DE L'ECONOMIE, DES FINANCES ET DE L'INDUSTRIE demande au Conseil d'Etat :

1°) d'annuler l'arrêt du 26 octobre 2006 en tant que la cour administrative d'appel de Lyon a partiellement fait droit à la requête présentée par M. Laurent A tendant à l'annulation du jugement en date du 6 novembre 2001 du tribunal administratif de Lyon ayant rejeté sa demande tendant à la décharge des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu auxquels il avait été assujéti au titre des années 1991 et 1992 ainsi que des intérêts de retard correspondants et, réduisant les bases d'imposition de l'impôt sur le revenu au titre des années 1991 et 1992 respectivement d'un montant de 1 686 022 F (257 032,40 euros) et 890 054 F (13 5687,86 euros), a prononcé la décharge de la différence d'imposition résultant de cette réduction ;

2°) réglant l'affaire au fond, de rejeter dans cette mesure la requête d'appel de M. A ;

Vu, 2°) sous le n° 300090, le pourvoi et le mémoire complémentaire, enregistrés les 26 décembre 2006 et 26 mars 2007 au secrétariat de la section du contentieux du Conseil d'Etat, présentés pour M. Laurent B, demeurant ... ; M. B demande au Conseil d'Etat :

1°) d'annuler l'article 5 de l'arrêt du 26 octobre 2006 par lequel la cour administrative d'appel de Lyon a rejeté le surplus des conclusions de sa requête tendant à l'annulation du jugement du 6 novembre 2001 du tribunal administratif de Lyon ayant rejeté sa demande tendant à la décharge des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu auxquels il avait été assujéti au titre des années 1991 et 1992 ainsi que des intérêts de retard correspondants ;

2°) réglant l'affaire au fond, de faire intégralement droit à sa requête d'appel ;

3°) de mettre à la charge de l'Etat une somme de 4 000 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative ;

.....
Vu les autres pièces des dossiers ;

Vu la convention signée le 22 octobre 1958 entre la France et l'Italie ;

Vu la convention signée le 5 octobre 1989 entre la France et l'Italie en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune et de prévenir l'évasion et la fraude fiscales ;

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

Vu le code de justice administrative ;

Après avoir entendu en séance publique :

- le rapport de M. Jérôme Michel, Maître des Requêtes,
- les observations de la SCP Ortscheidt, avocat de M. B,
- les conclusions de Mme Nathalie Escaut, rapporteur public ;

La parole ayant été à nouveau donnée à la SCP Ortscheidt, avocat de M. B ;

Considérant qu'il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond, d'une part, qu'au cours des années 1990, 1991 et 1992, M. B, footballeur professionnel, a été salarié du club de Montpellier (Hérault) du 1er janvier 1990 au 30 juin 1991, du club de Naples (Italie) du 1er juillet 1991 au 21 septembre 1992 et enfin du club de Nîmes Olympique (Gard) du 22 septembre 1992 au 31 décembre 1992 ; qu'il a déclaré les rémunérations versées par les clubs de football situés en France et par la fédération française de football dans la catégorie des traitements et salaires, les revenus tirés de la promotion publicitaire dans la catégorie des bénéfiques non commerciaux, diverses sommes dans la catégorie des revenus fonciers ainsi que des déficits industriels et commerciaux ; qu'à l'issue d'un examen de sa situation fiscale personnelle ayant porté sur ces années, l'administration a, en application des conventions fiscales en date des 29 octobre 1958 et 5 octobre 1989 susvisées conclues entre la France et l'Italie, retenu les salaires perçus par le contribuable en Italie pour le calcul de l'impôt sur le revenu selon la méthode du taux effectif au titre de l'année 1991 et de la période allant du 1er janvier au 30 avril 1992 et selon la méthode du crédit d'impôt pour la période allant du 1er mai 1992 au 31 décembre 1992 et a par ailleurs partiellement remis en cause le montant des

déficits fonciers reportables au titre de l'année 1992 ; que, d'autre part, M. B détenait 56 % des parts de la société en nom collectif Outre-Mer Sailing (SNC OMS), créée en 1991, dont le siège social est situé à Pointe-à-Pitre (Guadeloupe) et qui a pour objet l'acquisition et l'exploitation de navires de plaisance destinés à la location touristique ; que cette société a acquis, par crédit-bail consenti le 29 octobre 1991, un bateau de type Feeling 446 dénommé Le Napolitain pour un montant de 1 792 047 F ; que, par contrat de commercialisation de location, en date du 12 novembre 1991, la SNC OMS a confié l'exploitation de ce navire de plaisance à la société Yachting Caraïbes devenue ultérieurement la société Jet Sea ; qu'à l'issue de la vérification de comptabilité dont la SNC OMS a fait l'objet au titre des exercices clos en 1991 et 1992, l'administration a remis en cause au titre de l'année 1991 la déduction du montant total de l'investissement ainsi réalisé et opéré sur le fondement des dispositions de l'article 238 bis HA du code général des impôts et, au titre des années 1991 et 1992, la déduction des charges d'exploitation de ce navire que la société avait déclarées au titre des mêmes années ; que les redressements résultant de ces rectifications ont été notifiés à M. B à hauteur des parts qu'il détenait dans le capital de cette société et se sont traduits par une réduction du montant des déficits que l'intéressé avait déclarés dans la catégorie des bénéficiaires industriels et commerciaux ; que, par jugement en date du 6 novembre 2001, le tribunal administratif de Lyon a rejeté la demande de M. B tendant à la décharge des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu auxquels il a été assujéti au titre des années 1991 et 1992 ainsi que des intérêts de retard correspondants ; que, sous le n° 299770, le MINISTRE DE L'ECONOMIE, DES FINANCES ET DE L'INDUSTRIE se pourvoit en cassation contre l'arrêt en date du 26 octobre 2006 en tant que, faisant partiellement droit à la requête présentée par M. B, la cour administrative d'appel de Lyon a réduit les bases d'imposition à l'impôt sur le revenu du contribuable au titre des années 1991 et 1992 respectivement d'un montant de 1 686 022 F (257 032,40 euros) et 890 054 F (135 687,86 euros) et a prononcé la décharge de la somme correspondant à la différence entre le montant auquel il a été assujéti au titre de ces mêmes années et celui résultant de la réduction de ces bases d'imposition ; que, sous le n° 300090, M. B se pourvoit en cassation contre l'article 5 de cet arrêt par lequel la cour a rejeté le surplus des conclusions de sa requête d'appel ; que ces pourvois sont dirigés contre le même arrêt ; qu'il y a lieu de les joindre pour statuer par une seule décision ;

Sur le pourvoi de M. B :

Sur les motifs de l'arrêt relatifs à la prise en compte pour le calcul de l'impôt sur le revenu des salaires versés en 1991 et 1992 à M. B par le club de football de Naples :

Sans qu'il soit besoin d'examiner les autres moyens du pourvoi ;

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 du 1 de l'article 4 B du même code : 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'ils ne justifient que cette activité y est exercée à titre accessoire ; - c) Celles qui ont en France le centre de leurs intérêts économiques ; que, pour l'application des dispositions du a du 1 de l'article 4 B précité, telles qu'éclairées par les travaux préparatoires de la loi n° 76-1234 du 29 décembre 1976 d'où elles sont issues, le foyer d'un contribuable célibataire, sans charge de famille, s'entend du lieu où il habite normalement et a le centre de sa vie personnelle, sans qu'il soit tenu compte des séjours effectués temporairement ailleurs en raison des nécessités de la profession ou de circonstances

exceptionnelles ; que le lieu du séjour principal de ce contribuable ne peut déterminer son domicile fiscal que dans l'hypothèse où il ne dispose pas de foyer en France ;

Considérant que la cour s'est fondée sur le fait que M. B avait, dans les déclarations de revenus souscrites au titre de chacune des années 1991 et 1992, indiqué résider successivement à Saint-Clément-sur-Rivière (Loire), puis à Salindres (Gard) chez un membre de sa famille ainsi que sur la circonstance qu'il n'avait pas informé l'administration fiscale de sa volonté de transférer, même temporairement, son domicile fiscal en Italie, pour juger qu'au cours de ces années, le requérant devait être regardé comme ayant entendu conserver son foyer en France où réside sa famille la plus proche et par suite comme ayant eu son domicile fiscal en France au sens des dispositions précitées du a du 1 de l'article 4 B du code général des impôts ; qu'en se fondant sur ces éléments qui ne sont pas suffisants à eux seuls pour établir où le contribuable, célibataire et sans charge de famille, habitait normalement et avait le centre de sa vie personnelle, la cour a commis une erreur de droit ;

Sur les motifs de l'arrêt relatifs au montant des déficits fonciers reportables en 1992 :

Considérant qu'aux termes de l'article 31 du code général des impôts : I. Les charges de la propriété déductibles pour la détermination du revenu net comprennent : 1° Pour les propriétés urbaines : (...) d. Les intérêts des dettes contractées pour la conservation, l'acquisition, la construction, la réparation ou l'amélioration des propriétés (...);

Considérant qu'en relevant par une appréciation souveraine des faits non arguée de dénaturation que M. B avait produit l'engagement pris, le 23 octobre 1990, par une société immobilière de lui garantir un loyer annuel et une lettre d'une agence immobilière l'informant de la location au 15 juin 1993 de l'appartement dont il est propriétaire et en en déduisant qu'il n'apportait pas la preuve lui incombant que cet appartement aurait été offert à la location pendant l'année 1992, la cour, qui contrairement à ce qu'il soutient, n'a pas exigé que cet immeuble ait effectivement procuré des revenus fonciers en 1992 mais a seulement relevé qu'il n'avait produit durant cette année aucun revenu foncier, n'a pas commis d'erreur de droit ;

Considérant qu'il résulte de tout ce qui précède que M. B est seulement fondé à demander l'annulation de l'article 5 de l'arrêt attaqué en tant qu'il se prononce sur la prise en compte pour le calcul de son impôt sur le revenu en France des salaires que le club de football de Naples lui a versés en 1991 et 1992 ;

Sur le pourvoi du MINISTRE DE L'ECONOMIE, DES FINANCES ET DE L'INDUSTRIE :

Considérant, en premier lieu, qu'il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond que les redressements résultant de la remise en cause par l'administration, d'une part, de la déduction de l'investissement pratiqué en 1991 par la SNC OMS sur le fondement de l'article 238 bis HA du code général des impôts, et d'autre part, des charges d'exploitation des années 1991 et 1992 du navire Le Napolitain ont eu pour effet de ramener la quote-part de déficit industriel et commercial provenant de cette société et imputée par le contribuable sur son revenu global de 1 686 022 F à 636 700 F en 1991 et de 890 054 F à 627 985 F pour 1992 ; que le redressement pour l'année 1991 porte ainsi sur une somme de 1 049 322 F correspondant à hauteur de 1 003 546 F à la déduction pour investissement et de 45 766 F à celle pour charges d'exploitation ; que le redressement pour 1992 s'élève à 262 069 F correspondant à la déduction pour charges d'exploitation ; qu'ayant admis le bien-fondé de la contestation du contribuable portant sur le montant des sommes réintégrées par

l'administration, la cour a statué au-delà des conclusions dont elle était saisie en prononçant une réduction des bases des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu des années 1991 et 1992 respectivement de 1 686 022 F et 890 054 F ; que, par suite, le MINISTRE DE L'ECONOMIE, DES FINANCES ET DE L'INDUSTRIE est fondé à demander dans cette mesure l'annulation de l'arrêt attaqué ;

Considérant, en deuxième lieu, qu'aux termes du I de l'article 238 bis HA du code général des impôts dans sa rédaction applicable aux années d'imposition en litige : Les entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés ou assujetties à un régime réel d'imposition peuvent déduire de leurs résultats imposables une somme égale au montant total des investissements productifs réalisés dans les départements de la Guadeloupe, de la Guyane, de la Martinique, et de La Réunion à l'occasion de la création ou de l'extension d'exploitations appartenant aux secteurs d'activité de l'industrie, de la pêche, de l'hôtellerie, du tourisme, des énergies nouvelles, de l'agriculture, du bâtiment et des travaux publics, des transports et de l'artisanat. La déduction est opérée sur le résultat de l'exercice au cours duquel l'investissement est réalisé, le déficit éventuel de l'exercice étant reporté dans les conditions prévues aux articles 156-I et 209-I ; qu'aux termes de l'article 46 quaterdecies A de l'annexe III au même code également applicable : Les investissements productifs que les entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés ou assujetties à un régime réel d'imposition peuvent déduire de leurs résultats imposables en vertu du I de l'article 238 bis HA du code général des impôts s'entendent des acquisitions ou créations d'immobilisations neuves, amortissables, affectées aux opérations professionnelles des établissements exploités dans les départements d'outre-mer et appartenant aux secteurs d'activité de l'industrie, de la pêche, de l'hôtellerie, du tourisme, des énergies nouvelles, de l'agriculture, du bâtiment et des travaux publics, des transports et de l'artisanat ; qu'enfin, aux termes de l'article 46 quaterdecies D de la même annexe également applicable : La déduction est pratiquée par l'entreprise propriétaire. Elle est opérée sur les résultats imposables... de l'exercice au cours duquel l'immobilisation a été livrée à l'entreprise ou créée par elle... ; qu'il résulte de la combinaison de ces dispositions que le fait générateur du droit à déduction du montant total des investissements que peut exercer l'entreprise est constitué, soit par la création de l'immobilisation au titre de laquelle l'investissement productif a été réalisé, soit par la livraison effective de l'immobilisation dans les départements de la Guadeloupe, de la Guyane, de la Martinique, et de La Réunion ;

Considérant qu'en décidant que la circonstance que le navire Le Napolitain n'avait été mis à la disposition effective de la société Jet Sea qu'en 1992, et n'était parvenu qu'au cours de cette année sur son lieu d'exploitation en Guadeloupe, était sans incidence sur le droit pour la SNC OMS, de pratiquer au titre de l'année 1991, année de l'acquisition du navire, la déduction du montant total de l'investissement réalisé en 1991, sans rechercher si le droit à déduction ne pouvait naître qu'à la date de la livraison du navire en Guadeloupe, la cour a commis une erreur de droit au regard des dispositions précitées du code général des impôts ;

Considérant, en troisième lieu, que le ministre est également fondé à soutenir que la cour n'a donné aucun motif dans son arrêt en ce qu'il a admis le bien fondé de la contestation du contribuable en tant qu'elle portait sur la remise en cause par l'administration des charges d'exploitation du navire pour les années 1991 et 1992 ;

Considérant qu'il résulte de ce qui précède que le MINISTRE DE L'ECONOMIE, DES FINANCES ET DE L'INDUSTRIE est fondé à demander l'annulation des articles 1er , 2, 3 et 4 de l'arrêt attaqué ;

Considérant qu'aux termes de l'article L. 821-2 du code de justice administrative, le Conseil d'Etat, s'il prononce l'annulation d'une décision d'une juridiction administrative statuant en dernier ressort, peut régler l'affaire au fond si l'intérêt d'une bonne administration de la justice le justifie ; que, dans les circonstances de l'espèce, il y a lieu de régler l'affaire au fond dans la mesure de la cassation prononcée ci-dessus ;

Sur la prise en compte pour le calcul de l'impôt sur le revenu des salaires versés en 1991 et 1992 à M. B par le club de football de Naples :

Considérant, en premier lieu, qu'il résulte de l'instruction que M. B, célibataire et sans charge de famille au cours des années en litige, a exercé son activité de footballeur professionnel au club italien de Naples du 1er juillet 1991 au 21 septembre 1992 ; que, compte tenu des contraintes liées notamment aux entraînements réguliers qu'exige cette activité et à la participation aux compétitions dans lesquelles son club était engagé, son recrutement impliquait qu'il habitât normalement en Italie ; que si l'administration se prévaut du fait que le contribuable a indiqué dans ses déclarations de revenus qu'il résidait en France et qu'il n'avait pas informé l'administration fiscale qu'il avait transféré son domicile en Italie, ces seules circonstances ne sont pas suffisantes pour établir qu'il avait conservé en France son foyer ; qu'il n'est pas contesté que l'intéressé a eu le centre de sa vie personnelle en Italie au cours de cette période ; que l'administration ne soutient pas que le contribuable a eu son séjour principal en France pendant cette même période ; que, par suite, M. B ne peut être regardé comme ayant eu son domicile fiscal en France en application du a du 1 de l'article 4 B précité du code général des impôts entre le 1er juillet 1991 et le 21 septembre 1992 ;

Considérant, en second lieu, qu'il résulte de l'instruction que si, au cours des années 1991 et 1992, M. B disposait en France d'un patrimoine immobilier, composé de plusieurs immeubles, détenait des participations dans diverses sociétés et a perçu divers revenus, l'importance de ses revenus de source italienne tirés de son activité professionnelle, sans commune mesure avec les revenus obtenus en France à raison de ce patrimoine ou de ses autres activités, conduit à regarder le contribuable comme ayant eu en Italie le centre de ses intérêts économiques au sens du c) du 1 de l'article 4 B précité pendant la période comprise entre le 1er juillet 1991 et le 21 septembre 1992 ;

Considérant que, par suite, l'administration ne pouvait, afin de maintenir la progressivité de l'impôt, prendre en compte les salaires versés par le club de football de Naples, selon les méthodes du taux effectif et du crédit d'impôt, pour déterminer le montant des droits simples dus par le requérant ; que, par suite, M. B est fondé à soutenir que c'est à tort que, par le jugement attaqué, le tribunal administratif de Lyon a rejeté sa demande sur ce point ;

Sur le déficit industriel et commercial :

En ce qui concerne la déduction de l'investissement :

Considérant qu'il résulte de l'instruction que le navire Le Napolitain n'a quitté les Sables d'Olonnes, son lieu de construction que le 22 janvier 1992 pour arriver à Pointe-à-Pitre le 25 février 1992 ; qu'il a été francisé le 14 avril 1992 ; qu'ainsi ce navire n'a pas été effectivement livré dans le département de la Guadeloupe à la société Jet Sea en 1991 ; que, dans ces conditions, la SNC OMS n'était pas en droit de pratiquer la déduction du montant total de l'investissement réalisé en 1991 au titre de cette même année ; que la demande de M. B ne peut, par suite, qu'être écartée sur ce point ;

En ce qui concerne la déduction des charges d'exploitation :

Considérant, en premier lieu, qu'il résulte de ce qui vient d'être dit que, faute d'avoir fait l'objet d'une exploitation commerciale en 1991, la SNC OMS n'était pas fondée à déduire au titre de l'année 1991 les charges d'exploitation dudit navire ;

Considérant, en second lieu, qu'au titre de l'année 1992, M. B produit le contrat de commercialisation du navire conclu avec la société Yachting Caraïbes ainsi que la copie de deux chèques d'un montant de 22 772 F émis par cette société au bénéfice de la SNC OMS en 1992 ; qu'il n'est pas sérieusement contesté par l'administration qu'ils correspondent à des revenus tirés de locations consenties à des tiers par la société Yachting Caraïbes au cours de l'année 1992 ; que dans ces conditions M. B, contrairement à ce que soutient le ministre de l'économie, des finances et de l'industrie, était en droit de déduire, au titre de l'année 1992 la somme de 262 069 F correspondant à sa quote-part des charges d'exploitation de ce navire ; que M. B est fondé dans cette mesure à soutenir que c'est à tort que, par le jugement attaqué, le tribunal administratif de Lyon a rejeté sa demande sur ce chef de redressement ;

Sur l'application des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative :

Considérant que ces dispositions font obstacle à ce que soit mis à la charge de l'Etat, qui ne peut être regardé comme la partie perdante dans la présente instance, le versement de la somme demandée par M. B, au titre des frais exposés par lui et non compris dans les dépens ;

D E C I D E :

Article 1er : Les articles 1er, 2, 3 et 4 de l'arrêt de la cour administrative de Lyon du 26 octobre 2006 ainsi que l'article 5 en tant qu'il a rejeté les conclusions de M. B tendant à la décharge des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu auxquelles il a été assujéti au titre des années 1991 et 1992 à raison de la prise en compte pour le calcul de l'impôt sur le revenu des salaires versés par le club de football de Naples sont annulés.

Article 2 : Les cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu auxquelles M. B doit être assujéti au titre des années 1991 et 1992 sont calculées en ne prenant pas en compte les salaires versés par le club de football de Naples du 1er juillet 1991 au 21 septembre 1992 et en réduisant au titre de l'année 1992 la base d'imposition d'un montant de 262 069 F.

Article 3 : M. B est rétabli au rôle de l'impôt sur le revenu dans la limite de la différence entre le montant dont il avait été déchargé par l'arrêt de la cour administrative d'appel de Lyon et le montant résultant de l'article 2.

Article 4 : Le jugement du tribunal administratif de Lyon en date du 6 novembre 2001 est réformé en ce qu'il a de contraire à la présente décision.

Article 5 : Le surplus des conclusions du pourvoi de M. B et le surplus de ses conclusions d'appel sont rejetés.

Article 6 : La présente décision sera notifiée au MINISTRE DU BUDGET, DES COMPTES PUBLICS, DE LA FONCTION PUBLIQUE ET DE LA REFORME DE L'ETAT et à M. Laurent B.
