

CONVENTIONS INTERNATIONALES

13 Convention fiscale franco-monégasque et Français nés à Monaco : « C'est avoir tort que d'avoir raison trop tôt »



CHRISTIAN LAROCHE

*maitre de conférences de droit public à l'université de Nice – Sophia Antipolis
codirecteur du Master 2 Stratégie fiscale de l'entreprise
avocat au Barreau de Nice, spécialiste en droit fiscal 1*

Par une décision du 11 avril 2014 aussi inattendue qu'inespérée, le Conseil d'État a abandonné l'interprétation qu'il avait retenue naguère dans sa décision du 2 décembre 2011 et juge désormais que les Français nés à Monaco qui, ayant constamment résidé en Principauté depuis leur naissance, n'y ont jamais « transféré » leur domicile, n'entrent pas dans le champ d'application de l'article 7-1 de la Convention fiscale franco-monégasque du 18 mai 1963 et ne peuvent donc pas être considérés comme ayant conservé « virtuellement » leur domicile fiscal en France. Il s'agit donc là d'un arrêt capital qui reprend l'interprétation qu'avait retenue la cour administrative d'appel de Marseille dans son arrêt « Boffa » du 1^{er} septembre 2009... quatre ans et demi plus tôt !

CE, plén. fisc., 11 avr. 2014, n° 362237, Giorgis, concl. É. Crépey, note
Ch. Louit : JurisData n° 2014-008635

1 – L'article 7-1 de la Convention fiscale franco-monégasque du 18 mai 1963 dispose :

« Les personnes physiques de nationalité française qui transporteront à Monaco leur domicile ou leur résidence – ou qui ne peuvent pas justifier de cinq ans de résidence habituelle à Monaco à la date du 13 octobre 1962 – seront assujetties en France à l'impôt sur le revenu des personnes physiques (...) dans les mêmes conditions que si elles avaient leur domicile ou leur résidence en France ».

À première vue, le contexte historique qui a présidé à la rédaction de cet article autorise à distinguer deux catégories de Français :

Ndlr : L'auteur remercie Cassandra ROSSI (master 1 de droit public, parcours fiscalité, à l'université de Nice - Sophia Antipolis) pour sa collaboration.

– les personnes physiques qui transporteront à Monaco leur domicile après le 13 octobre 1962 (solution pour l'avenir) ;

– les personnes physiques qui ne peuvent pas justifier de cinq ans de résidence habituelle à Monaco à la date du 13 octobre 1962 (solution pour la transition entre la nouvelle convention et la précédente).

Pourquoi le 13 octobre 1962 ?

L'article 14 de la convention de voisinage et d'assistance administrative mutuelle du 23 décembre 1951 reprenant l'article 6 de la convention du 14 avril 1945 concernant la répression des fraudes fiscales et le renforcement de l'assistance administrative mutuelle dispose :

« Les personnes de nationalité française qui sont passibles en France des impôts directs à raison de leur domicile ou de leur résidence et qui transporteront à Monaco ce domicile ou cette résidence demeurent soumises en France auxdits impôts tant qu'elles n'ont pu produire un certificat délivré par le ministre d'État de la Principauté après avis du

consul général de France et constatant qu'elles ont eu en fait leur résidence habituelle à Monaco depuis cinq ans au moins ».

Ce régime de « purgatoire » de cinq années (appelé aussi « stage probatoire ») s'est perpétué jusqu'à la convention du 18 mai 1963.

Or, à la suite de la crise survenue au début de l'année 1962 dans les rapports franco-monégasques, le Gouvernement français a dénoncé la convention en vigueur le 11 avril 1962, faisant application de l'article 54 qui prévoyait un préavis de six mois. La convention a donc été caduque le 12 octobre 1962 (compte tenu d'une prorogation de vingt-quatre heures) et en conséquence, aucun « certificat de domicile » n'a pu être délivré à des Français qui n'avaient pas cinq ans au moins de résidence à Monaco à cette date, c'est-à-dire à ceux qui n'avaient pas transporté leur résidence habituelle à Monaco avant le 13 octobre 1957.

Le certificat de domicile était donc la sanction juridique de la résidence habituelle. Comme on vient de le voir, il n'était normalement possible d'obtenir un certificat domicile que dans le cadre de la convention du 23 décembre 1951 et rien n'était prévu par la convention de 1963 pour la délivrance de nouveaux certificats : en principe le 13 octobre 1962 était donc la date limite pour la constatation de la résidence en Principauté « depuis cinq ans au moins ». Toutefois, le Conseil d'État a décidé ultérieurement que le certificat de domicile n'était pas le seul moyen de preuve et que la preuve de la résidence habituelle à Monaco pouvait être apportée par tous moyens (*CE, sect., 5 oct. 2007, n° 292388, Section, Mori-Bodin : JurisData n° 2007-081176 ; Dr. fisc. 2007, n° 44-45, comm. 947 ; concl. Laurent Olléon ; BDCF 12/2007, n° 133 ; RJF 12/2007, n° 1371*).

C'est dans ce contexte que s'est posée la question du sort à réserver aux enfants nés à Monaco.

2 – La situation des enfants mineurs avait été évoquée lors des travaux préparatoires de la loi de ratification et dans la première instruction ayant commenté la nouvelle convention.

À l'occasion des débats parlementaires en 1963 (*AN, Débats parlementaires : JO 25 juill. 1963 ; Compte rendu intégral des séances, 1^{re} séance, 24 juill. 1963, p. 4451*) le secrétaire d'État aux affaires étrangères n'a-t-il pas déclaré :

« La deuxième innovation est l'assujettissement en France à l'impôt sur le revenu des personnes physiques des Français qui, à l'avenir, s'installeront dans la Principauté ou qui y résidaient depuis moins de cinq ans lorsque la convention de 1951 est devenue caduque, c'est-à-dire le 13 octobre 1962.

Il convient de souligner que le nouveau régime s'instaurera dans le respect des situations acquises. Et j'entends les situations acquises dans le sens juridique commun, c'est-à-dire qu'un avantage éventuel escompté n'est jamais une situation acquise.

Ceux de nos compatriotes qui comptaient cinq ans de résidence habituelle dans la Principauté le 13 octobre 1962 continueront comme par le passé, et quelle qu'ait été leur résidence antérieure, à bénéficier de l'immunité fiscale. **Il en sera de même, je réponds ainsi à M. le rapporteur pour avis de la commission des affaires étrangères, de ceux qui sont nés à Monaco ou qui y naîtront, à condition qu'ils aient toujours eu leur résidence habituelle dans la Principauté à l'époque où ils deviendraient imposables ».**

Le paragraphe 47 de l'instruction du 17 juillet 1964 (*BOCD 1964-II-2686*), prise pour l'application de la convention, allait dans le même sens :

« La condition de transfert de domicile à Monaco **s'oppose** à ce que soit considérées comme imposables en vertu du 1^{er} alinéa du paragraphe 1 de l'article 7 les **personnes de nationalité française qui sont nées en Principauté et qui y sont établies depuis leur**

naissance mais ces personnes deviendraient imposables en France dans les conditions prévues par ledit article si, après avoir transféré leur domicile en France ou dans un autre pays, elles établissaient ultérieurement à nouveau à Monaco leur résidence habituelle ».

D'ailleurs, les administrations françaises et monégasques ont décidé d'autoriser la délivrance de certificats de domicile « spéciaux » aux enfants mineurs « de la première génération ». Étaient concernés les enfants nés en Principauté après le 13 octobre 1957 y résidant depuis leur naissance dont les parents, domiciliés à Monaco avant le 13 octobre 1957, majeurs à cette date (et donc titulaires d'un certificat de domicile), exerçaient ou avaient exercé une activité professionnelle industrielle ou commerciale dans la Principauté (échanges de lettres des 17 août 1978 et 21 mai 1979 non ratifiés confirmant la position exprimée par le secrétaire d'État aux affaires étrangères, *Sénat, débats parlementaires : JO Sénat 27 juillet 1963, n° 58 ; 1^{re} séance, 26 juill. 1963, p. 1954*). Il s'agissait bien alors de transmettre le « privilège » aux enfants.

Il semble qu'au fil du temps la position de l'administration fiscale française a évolué puisqu'on la retrouve exprimée dans plusieurs réponses ministérielles et notamment dans une réponse du ministre des Affaires étrangères à Paul d'Ornano (*JO Sénat, 19 janv. 1989, p. 82*) :

« La question posée par l'honorable parlementaire sur la situation fiscale des enfants français résidant à Monaco, considérant que le maintien de la présence française dans la Principauté serait favorisé par une interprétation moins restrictive, de la part des autorités françaises, de l'article 7 de la Convention franco-monégasque du 18 mai 1963, appelle les observations suivantes. Le sens de l'article 7 a été précisé par l'échange de lettres du 17 avril 1978 et du 23 mai 1979, ainsi que par le procès-verbal de la réunion de la commission consultative mixte des 20 et 22 janvier 1986 ; cette disposition ainsi explicitée prive, à leur majorité, les enfants français du privilège fiscal dont bénéficient leurs parents et leur interdit en conséquence de le transmettre à leurs propres descendants. Il convient, cependant, de rappeler que l'extinction du privilège fiscal inscrite dans l'article 7 de la convention a été souhaitée par le législateur dans le souci de rétablir l'égalité devant l'impôt des Français établis de part et d'autre de la frontière franco-monégasque et de limiter l'attrait qu'exerce sur nos ressortissants le régime fiscal monégasque où l'impôt sur le revenu des personnes physiques n'existe pas. Dans ces conditions, ce n'est que si un important reflux des Français de Monaco vers l'extérieur de la Principauté devait être constaté et si un dispositif satisfaisant destiné à prévenir les abus d'une domiciliation fiscale à Monaco pouvait être mis en place que le Gouvernement pourrait être amené à reconsidérer sa position ».

Cette réponse confirme qu'il s'agit bien d'une prise de position unilatérale de la France essentiellement politique puisqu'il est envisagé que le Gouvernement puisse être amené à reconsidérer sa position sans qu'il soit besoin de modifier les textes.

C'est aussi la position du ministre des Finances qui a répondu à la question écrite n° 09491 de M. Charles de Cuttoli (*JO Sénat, 2 août 1990, p. 1712*), qui reprend la réponse d'Ornano en ajoutant :

« Le maintien de l'exonération en faveur des Français installés à Monaco avant le 13 octobre 1957 était une mesure de transition destinée à faciliter la mise en œuvre de la convention. Il n'est pas envisageable que cette mesure reçoive un prolongement, notamment par le transfert de l'exonération aux enfants des personnes qui en bénéficient. Cela reviendrait en effet à créer un privilège fiscal héréditaire contraire à la convention et aux principes de notre droit ».

3 – Il semble que l'administration fiscale française ne s'est intéressée au contrôle fiscal des Français nés à Monaco qu'au début des années 2000.

La première affaire examinée par le juge de l'impôt a donné lieu à un jugement du 30 mai 2006, n° 0205069, par lequel le tribunal administratif de Nice a rejeté la demande en décharge de M. Sébastien Boffa au titre des années 1998 à 2000.

La cour administrative d'appel de Marseille par un arrêt du 1^{er} septembre 2009 (*CAA Marseille, 1^{er} sept. 2009, n° 06MA02917 : Jurisdata n° 2009-016821 ; Dr. fisc. 2009, n° 51, comm. 593, note Frédéric Dieu ; RJF 7/2010, n° 725*) a considéré que M. Boffa, né en 1976 à Monaco, a été domicilié sans interruption dans la Principauté où il travaille, que les dispositions de l'article 7 de la convention ne sont applicables qu'aux personnes qui ont procédé au transfert de leur domicile à Monaco, que les dispositions relatives aux personnes de nationalité française ne pouvant justifier de cinq ans de résidence habituelle à Monaco à la date du 13 octobre 1962 ne s'appliquent qu'aux Français qui avaient transféré leur résidence à Monaco à la date de la signature de la convention et que M. Boffa qui a toujours été domicilié à Monaco n'y a jamais transféré son domicile au sens de la convention du 18 mai 1963 et n'entre pas dans le champ d'application des dispositions de l'article 7.

Il importe de relever que pour la cour de Marseille, il ne s'agit pas d'organiser la « transmission » d'un certificat de domicile des parents aux enfants mais de considérer que les Français nés à Monaco n'entrent pas dans le champ d'application des dispositions de l'article 7 de la convention.

La lecture de la convention dans son contexte historique l'a donc logiquement emporté devant la cour de Marseille et l'on s'est réjoui d'autant plus de cette solution que le ministre ne s'était pas pourvu en cassation. Mais point d'acquiescement tacite dans ce silence : l'administration aurait, paraît-il, tout bonnement laissé passer le délai de recours...

4 – Pour remettre les pendules à son heure, l'Administration a imaginé un ingénieux stratagème qui a bien failli lui réussir : il s'agit de l'instruction administrative du 6 avril 2010 (*Instr. fisc. n° 14288, 6 avr. 2010 : BOI 14 B-1-10 ; Dr. fisc. 2010, n° 16*).

Au prétexte que M. Boffa possédait de par sa naissance la double nationalité franco-italienne, point relevé par la cour mais qui n'avait en rien fondé sa position, l'Administration a expliqué (§ 6) qu'elle « ne s'est pas pourvue devant le Conseil d'État contre cette décision. En effet, l'espèce en cause présentait à juger la situation d'une personne qui, de père italien et de mère française, possédait depuis sa naissance, en 1976, la double nationalité française et italienne, avait continuellement résidé à Monaco où il était né et percevait uniquement les revenus générés par l'exercice exclusif d'une activité dans la Principauté ». Elle en profitait pour « ressusciter » la fenêtre entr'ouverte jusqu'au 31 décembre 1996 par son instruction du 12 décembre 1995 (*BOI 14 B-1-95*), au profit des bi-nationaux (*Instr. fisc. n° 11506 : Dr. fisc. 1996, n° 4*), nouvelle fenêtre refermée au 31 décembre 2010 mais qui, en raison de l'irrégularité probable de la fixation d'une date butoir par une simple instruction (d'ailleurs non reprise au *BOFIP-Impôts*), n'est, semble-t-il, pas hermétiquement close à ce jour.

Quant aux Français nés à Monaco, l'Administration allait changer son angle d'attaque en écartant la logique historique au profit de l'analyse grammaticale en se référant au principe d'interprétation « littérale » des conventions.

On relèvera particulièrement les paragraphes 7 à 9 :

« 7. La lecture du texte de l'article 7-1 fait apparaître que celui-ci ne concerne pas seulement les résidents qui ont transféré leur domicile à Monaco moins de cinq ans avant l'entrée en vigueur de la convention, la conjonction "ou" dissociant nettement les personnes "qui transporteront à Monaco leur domicile ou leur résidence", de celles "qui ne peuvent justifier de cinq ans de résidence habituelle à Monaco à la date du 13 octobre 1962".

8. Par l'adoption d'une formulation très ouverte visant toutes les personnes physiques de nationalité française ne pouvant justifier de cinq ans de résidence habituelle à Monaco à la date du 13 octobre 1962, les États contractants ont **implicitement mais nécessairement** entendu couvrir l'ensemble des Français qui ne sont pas en mesure, à quelque titre que ce soit, de se prévaloir de cinq ans de résidence habituelle à la date donnée.

9. Revêtant la portée la plus large, la lettre de ces stipulations a vocation à inclure dans leur champ d'application les Français nés à Monaco après le 12 octobre 1957 ».

Autrement dit, il serait demandé à un Français né à Monaco, par exemple en 1986 comme M. Giorgis, de prouver sa résidence habituelle à Monaco avant le 12 octobre 1957 ! Sans commentaire.

Ainsi les personnes qui transporteront « ou » qui ne pourront pas justifier de cinq ans de résidence à Monaco au 13 octobre 1962 seront considérées comme domiciliées en France, le second volet après le « ou » n'étant, pour l'administration française, qu'une explicitation du premier volet.

Et de se conforter en rappelant la réponse à Paul d'Ornano de 1989 (... bien qu'elle n'émane pas du ministre du Budget) et de jouer l'amnésie en oubliant les propos du secrétaire d'État aux affaires étrangères en 1963.

Là-dessus, une nouvelle affaire portée devant le tribunal administratif de Nice a donné lieu à un jugement du 25 mars 2011, n° 1002533, M. Giorgis, en faveur du requérant, le tribunal n'ayant pas hésité à infirmer la doctrine administrative du 6 avril 2010 (*RJF n° 10/2011, n° 1085*).

5 – Toutefois, comprenant que l'instruction du 6 avril 2010 annonçait de longues et rudes batailles contentieuses, des contribuables ont eu l'idée (bonne ?) de prendre un raccourci en s'attaquant à la nouvelle racine du mal par un recours pour excès de pouvoir contre ladite instruction.

Mais le Conseil d'État a plongé les Français nés à Monaco dans la consternation.

L'instruction a tenu bon malgré des assauts répétés et tous azimuts :

– décision du 2 novembre 2011, 8^e et 3^e sous sections réunies, n° 340438, dite « Rapetto I » (*Dr. fisc. 2011, n° 51-52, comm. 637 ; RJF n° 1/2012, décision n° 61*) ;

– décision du 1^{er} février 2012, 8^e et 3^e sous sections réunies, n° 340866, *Alberola et autres*, soit en tout 26 requêtes (*RJF n° 4/2012, décision n° 405*) ;

– décision du 27 février 2013, 8^e et 3^e sous sections réunies, n° 357537, dite « Rapetto II » (*Dr. fisc. 2013, n° 15, comm. 241, note T. Jacquemont*).

On peut résumer le raisonnement du rapporteur public, M^{me} Nathalie Escaut, en reprenant ses conclusions sous la décision du 2 novembre 2011 (*BDCF n° 1/2012, n° 12*) :

« Si on regarde la seule lettre de l'article 7 de la convention, l'hésitation est permise :

– d'un côté, l'utilisation du double tiret conduirait plutôt à regarder la phrase entre ces tirets comme une **explicitation de la phrase précédente**. On pourrait lire le texte comme soumettant à l'impôt

sur le revenu en France les Français qui transporteront leur domicile ou leur résidence à Monaco et s'ils l'ont fait depuis moins de cinq ans à la date du 13 octobre 1962 ;

– d'un autre côté, l'utilisation de la conjonction « ou » tendrait au contraire à considérer que **l'article 7 distingue le cas de la situation future des personnes qui transporteront leur domicile à Monaco et le cas de la situation des personnes qui résident déjà à Monaco**, à la date du 13 octobre 1962, sans justifier de cinq ans de résidence habituelle ».

C'est alors que le rapporteur public va dissiper son « hésitation » en prenant appui sur « la commune intention des parties » telle qu'elle est révélée par le contexte de la signature de la convention.

C'est là, à notre avis, que le raisonnement du rapporteur public a dérivé, car dans le contexte si particulier des négociations de 1962, il nous paraît impossible de se référer sérieusement à « la commune intention des parties » : on sait que la signature de la convention franco-monégasque a été quasiment « imposée » par la France qui a, d'une part, contraint le Prince à créer un impôt monégasque sur les bénéfices des entreprises commerciales et, d'autre part, organisé « à l'américaine » l'extension de la juridiction fiscale française sur des Français résidents de Monaco qui n'auraient pu être taxés en France en application du seul droit interne. À compter du 12 octobre 1962 à minuit, des douaniers français ne s'étaient-ils pas postés aux frontières de Monaco pour quelques jours ! Un véritable « diktat » qui avait même conduit le Prince à envisager la saisine de l'Organisation des Nations Unies.

De plus, on oublie trop souvent que la convention de 1963 n'est pas une convention « modèle OCDE » mais une convention de voisinage destinée à régler le sort des nationaux français résidant en Principauté au seul profit de la France : il n'y a, en l'occurrence, aucune « interprétation monégasque » de l'article 7-1, la Principauté n'étant en rien concernée puisqu'il ne s'agit pas d'organiser un partage du droit d'imposer entre les deux États.

Le seul rôle de la Principauté relié indirectement à l'article 7-1 de la convention réside dans les conditions de délivrance ou de renouvellement des certificats de domicile par le ministre d'État de la Principauté (en principe un haut fonctionnaire français).

Ainsi, dans ce cas si particulier, on ne peut logiquement et matériellement se référer qu'à l'interprétation unilatérale de la France.

S'il ne fait aucun doute que la déclaration du secrétaire d'État aux affaires étrangères du 24 juillet 1963 à l'Assemblée nationale ne saurait être invoquée par les Français nés à Monaco sur le fondement de l'article L 80A du LPF, car elle n'émane pas du ministre des finances ou du budget (en ce sens, une série d'arrêts de CAA Marseille, 23 oct. 2012, n° 11MA03980. – CAA Marseille, 6 nov. 2012, n° 11MA04019, 11MA04132 et 11MA04133. – CAA Marseille, 27 nov. 2012, n° 11MA00434. – CAA Marseille, 22 mars 2013, n° 12MA02483, 12MA02531 et 12MA03265), on ne comprend pas comment la Haute assemblée a pu négliger les travaux préparatoires de la loi de ratification : en effet, comme l'exposé des motifs du projet de loi et les rapports des commissions, les débats en séance font partie des indicateurs qui peuvent guider le juge dans son appréciation du sens de la loi et s'agissant d'un traité négocié par le gouvernement, les propos de son représentant, quel qu'il soit, sont incontournables.

Quoi qu'il en soit, après la première décision du Conseil d'État du 2 novembre 2011, le tribunal administratif de Nice et la cour administrative d'appel de Marseille n'ont pu que s'incliner respectueusement devant l'analyse de la Haute assemblée, si incompréhensible soit-elle, et M. Kevin Giorgis n'a pu mettre ses pas dans ceux de M. Sébastien Boffa appelé à demeurer un cas unique... et chanceux

(CAA Marseille, 4^e ch., 26 juin 2012, n° 11MA02397 : *JurisData* n° 2012-014053 ; *RJF* 12/2012, n° 1155).

La cour de Marseille aurait-elle été trop impertinente en faisant expressément référence à la décision du Conseil d'État du 2 novembre 2011 pour justifier, ne serait-ce qu'aux yeux du requérant, l'abandon de « sa » jurisprudence *Boffa* ?

6 – Et puis, quelques jours après la publication d'un article de Christian Louit (*Ch. Louit, Les relations fiscales franco-monégasques : le droit du plus fort : Dr. fisc. 2014, n° 12, comm. 216*), une sorte de miracle s'est produit : la décision du Conseil d'État du 11 avril 2014, *Kevin Giorgis* (CE, 9^e et 10^e ss-sect. fiscales réunies, 11 avr. 2014, n° 362237 : *JurisData* n° 2014-008635 ; *Dr. fisc. 2014, n° 21, comm. 342, concl. rapporteur public É. Crépey, note Ch. Louit*), est arrivée, sans se presser...

On invite le lecteur à étudier attentivement les étonnantes mais subtiles conclusions du rapporteur public (ce n'est que dans les dernières lignes de ses conclusions, au point 5, après de longs développements sur l'impossible application de la convention EDH, qu'il invite le Conseil d'État « dans cette formation de jugement supérieure, à reconsidérer, même peu de temps après, le bien-fondé de cette jurisprudence » – *Rapetto I et Alberola et autres* – qui présente « des faiblesses intrinsèques »), mais on tient à relever plus particulièrement le 9^e et le 10^e considérant de l'arrêt *Giorgis* :

« 9. Mais considérant que les stipulations citées au point 1 de l'article 7 de la Convention fiscale franco-monégasque doivent être interprétées conformément au sens ordinaire à attribuer à leurs termes, dans leur contexte et à la lumière de leur objet et de leur but ; qu'ainsi, la portée de la seconde condition posée par ce texte ne peut être envisagée indépendamment de la première, qui exprime l'intention des parties à la convention de lutter contre l'évasion fiscale ; qu'il en résulte que sont seules au nombre des personnes de nationalité française assujetties en France aux impositions que ces stipulations mentionnent, dans les mêmes conditions que si elles avaient leur domicile ou leur résidence en France, les personnes qui **soit ont transféré à Monaco** leur domicile ou leur résidence après le 13 octobre 1962, **soit l'ont fait auparavant mais sans pouvoir justifier**, à cette même date, de cinq ans de résidence habituelle à Monaco ; qu'il s'ensuit qu'en sont notamment exclues les personnes qui, y ayant constamment résidé depuis leur naissance, n'y ont jamais transféré leur domicile ; ».

On ne saurait être plus clair : l'analyse grammaticale n'a pas fait long feu et le respect de la logique juridique et historique l'a emporté *in extremis*.

On reconnaît dans l'expression « les stipulations (...) de la Convention fiscale franco-monégasque doivent être interprétées conformément au sens ordinaire à attribuer à leurs termes, dans leur contexte et à la lumière de leur objet et de leur but » le texte à peine modifié de l'article 31 de la Convention de Vienne sur le droit des traités du 23 mai 1969 (*Art. 31 – Règle générale d'interprétation*. 1. Un traité doit être interprété de bonne foi suivant le sens ordinaire à attribuer aux termes du traité dans leur contexte et à la lumière de son objet et de son but) : c'est peut-être une manière courtoise de dire à la formation qui avait rendu l'arrêt « *Rapetto I* » qu'elle avait donné aux termes de la convention un sens « extraordinaire »...

L'article 7-1 avait donc bien pour objectif de résoudre deux situations distinctes, celle des Français qui transporteront (dans le futur) et celle des Français qui avaient déjà transporté (dans le passé) :

– « les personnes qui **soit** ont transféré à Monaco leur domicile ou leur résidence après le 13 octobre 1962 » ;

– « **soit** l'ont fait auparavant mais sans pouvoir justifier, à cette même date, de cinq ans de résidence habituelle à Monaco ».

En fin de compte, les « enfants du pays » de nationalité française échapperont à l'impôt sur leurs revenus mondiaux, quelle que soit la situation de leurs parents, qu'ils soient ou non titulaires d'un certificat de domicile, qu'ils soient ou non de nationalité française (certains parents français ayant obtenu depuis 1962 une autre nationalité, généralement monégasque ou italienne). Il ne s'agit donc à aucun moment de transmettre un « privilège fiscal héréditaire » (par allusion à la réponse de 1990 à M. de Cuttoli).

Les contribuables concernés pourront présenter une réclamation jusqu'au 31 décembre 2014 pour obtenir le remboursement des impositions indûment payées en 2012 (au titre des revenus de l'année 2011) en application de l'article R. 196-I du Livre des procédures fiscales (et avant le 31 décembre 2015 pour les paiements effectués en 2013). Ne s'agissant pas d'une décision de justice révélant la non-conformité d'une règle de droit interne à une règle de droit supérieure, les conditions de recevabilité particulières prévues à l'article L. 190, alinéas 3 à 5, du Livre des procédures fiscales (deux ans à compter de la mise en recouvrement) ne paraissent pas applicables. En effet, dans le cas si particulier de la convention franco-monégasque, c'est l'article 7-1 qui fonde l'imposition.

Il est probable que les Français nés à Monaco devront se faire répertorier en produisant tous documents justifiant leur présence constante et sans interruption à Monaco depuis leur naissance et notamment les adresses successives de leur domicile à Monaco, sans que l'on puisse, à notre avis, enfermer cette démarche dans un délai quelconque. Reste à savoir qui tiendra le registre : ou bien les services des résidents de Monaco à Menton, ou bien les services fiscaux de la Principauté dans la mesure où serait créé un « certificat de domicile » du troisième type à renouveler régulièrement.

7 – Un avertissement toutefois figure discrètement au considérant n° 13 :

« il n'est par ailleurs pas allégué que M. Giorgis serait fiscalement domicilié en France, en application des dispositions de l'article 4 B du Code général des impôts ».

En effet, on sait qu'aux termes de l'article 4 B.1 du Code général des impôts : « *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* ».

Si le Français né à Monaco a en principe sa résidence habituelle en Principauté (gare tout de même à la « fausse résidence secondaire » alentour !) et s'il a en principe son activité professionnelle principale à Monaco, il faudra veiller au risque du « centre des intérêts économiques en France » : c'est avec ce critère que l'administration fiscale essaie d'ores et déjà d'assujettir les Français non privilégiés aux prélèvements sociaux. Nul doute qu'elle en fera bon usage contre les Français nés à Monaco qui sont, certes, en dehors du champ d'application de l'article 7-1 de la convention mais qui pourraient se retrou-

ver dans le champ d'application de l'article 4 B.1 c) du Code général des impôts : il suffirait, par exemple, d'un héritage comprenant de nombreux biens immobiliers en France et corrélativement de revenus fonciers supérieurs aux revenus d'activité de source monégasque pour justifier l'application du critère du « centre des intérêts économiques » (CE, 17 mars 1993, n° 85894, Memmi : *JurisData* n° 1993-041497 ; Dr. fisc. 1993, n° 25, comm. 1293 ; RJF n° 5/1993, n° 612, concl. J. Arrighi de Casanova. – CE, 8^e et 9^e ss.-sect., 27 janv. 2010, n° 294784, Caporal : Dr. fisc. 2010, n° 23, comm. 365 ; RJF n° 4/2010, n° 311 ; BDCE n° 4/2010, n° 38, concl. L. Olléon. – H. Hovasse, *Centre des intérêts économiques et exil fiscal* : Dr. fisc. n° 18-19/2013, n° 273).

8 – En revanche, le 10^e considérant, en décidant que la cour administrative d'appel a entaché son arrêt d'erreur de droit est sans doute juridiquement correct mais « psychologiquement » sévère envers la cour de Marseille qui n'a commis qu'une erreur, celle d'avoir eu raison dès 2009 !

« 10 – Considérant qu'il résulte de ce qui précède qu'en jugeant que M. Giorgis entrait dans le champ d'application des stipulations de l'article 7 de la Convention fiscale franco-monégasque, la cour a entaché son arrêt d'erreur de droit ; que, dès lors et sans qu'il soit besoin d'examiner les autres moyens de son pourvoi, M. Giorgis est fondé à en demander l'annulation ».

D'autant qu'en l'espace de quelques mois, c'est la deuxième fois que la cour administrative de Marseille a eu raison avant et malgré le Conseil d'État : lorsque les arrêts *Holzer et Zwaans* (CE, 9^e et 10^e ss.-sect., 28 juill. 2011, n° 322676 et 319616 : Dr. fisc. 2011, n° 44, comm. 576, concl. Cl. Legras, note B. Delaunay ; RJF 11/2011, n° 1249) ont cassé les arrêts de cette même cour sanctionnée pour avoir « commis une erreur de droit en ne relevant pas d'office que cette restriction à des investissements directs en provenance d'un pays tiers, comme la principauté de Monaco, n'entrait pas (...) dans le champ d'application du paragraphe 1 de l'article 73 B du traité instituant la Communauté européenne » (ce motif ayant été « relevé d'office »), la cour a profité du renvoi pour persister dans son analyse initiale (CAA, 4^e ch., 13 mars 2012, n° 09MA00500, Graetz : *JurisData* n° 2012-008875 ; Dr. fisc. 2012, n° 25, comm. 342, concl. G. Guidal, note Chr. Laroche), que le Conseil d'État a finalement validé dans sa décision du 26 décembre 2013, *Kramer* (CE, ss.-sect. 9 et 10 réunies, 26 déc. 2013, n° 360488 : *JurisData* 2013-031340 ; Dr. fisc. 2014, n° 4, comm. 92, concl. Fr. Aladjidi, note G. Ladreyt) en s'appuyant sur l'arrêt *Yvon Welte* (CJUE, 17 oct. 2013, aff. C-181/12 : Dr. fisc. 2014, n° 4, comm. 91, concl. P. Mengozzi, note A. Maitrot de la Motte) sans éprouver le besoin de féliciter la cour de Marseille pour avoir devancé l'interprétation de la CJUE !

Une incidente, comme par exemple « bien qu'il ne puisse lui être reproché d'avoir appliqué la décision du Conseil d'État du 2 décembre 2011, n° 340438, la cour a entaché son arrêt d'erreur de droit » aurait été particulièrement sympathique...

Mais dans les relations entre une cour administrative d'appel et la Haute assemblée, « c'est avoir tort que d'avoir raison trop tôt » (*Marguerite Yourcenar, Mémoires d'Hadrien, 1951*).

CE, plén. fisc., 11 avr. 2014, n° 362237, Giorgis, concl. É. Crépey, note Ch. Louit : JurisData n° 2014-008635

(...)

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. / Celles dont le domicile fiscal est situé hors de France sont passibles de cet impôt en raison de leurs seuls revenus de source française » ; qu'aux termes du 1 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 » ; qu'aux termes du premier alinéa du 1 de l'article 7 de la convention fiscale conclue le 18 mai 1963 entre la République française et la Principauté de Monaco : « Les personnes physiques de nationalité française qui transporteront à Monaco leur domicile ou leur résidence – ou qui ne peuvent pas justifier de cinq ans de résidence habituelle à Monaco à la date du 13 octobre 1962 – seront assujetties en France à l'impôt sur le revenu des personnes physiques et à la taxe complémentaire dans les mêmes conditions que si elles avaient leur domicile ou leur résidence en France. » ;

2. Considérant qu'il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond que M. Kevin Giorgis, ressortissant français né à Monaco, où il réside et perçoit des salaires à raison de l'activité qu'il y exerce, a été imposé à l'impôt sur le revenu en France au titre des années 2006 à 2008, sur le fondement des stipulations de l'article 7 de la convention fiscale citées ci-dessus, combinées aux dispositions de l'article 4 A du Code général des impôts ; que ses conclusions en décharge dirigées contre ces impositions ont été accueillies par un jugement du 14 avril 2011 du tribunal administratif de Nice ; que la cour administrative d'appel de Marseille, faisant droit, par l'arrêt attaqué du 26 juin 2012, au recours du ministre chargé du Budget, a annulé les articles 1^{er} à 3 de ce jugement, remis à sa charge les impositions litigieuses et rejeté ses conclusions d'appel ainsi que le surplus des conclusions qu'il avait présentées devant le tribunal administratif ;

3. Considérant que la cour a jugé, par un motif de son arrêt qui n'est pas contesté, que M. Giorgis ne pouvait être regardé comme résident français, au sens des dispositions de l'article 4 B du Code général des impôts ; que pour juger néanmoins fondées les impositions litigieuses, elle a relevé que l'intéressé, ressortissant français, né à Monaco en 1986 et y résidant sans discontinuer depuis lors, ne pouvait justifier de cinq ans de résidence habituelle à Monaco à la date du 13 octobre 1962 et entrait, par suite, dans le champ d'application des stipulations de l'article 7 de la convention fiscale bilatérale ; qu'elle en a déduit que M. Giorgis devait être assujéti à l'impôt sur le revenu en France dans les mêmes conditions que s'il avait eu en France son domicile ou sa résidence, soit à raison de l'ensemble de ses revenus, conformément aux dispositions de l'article 4 A du Code général des impôts ; que la cour a en outre écarté comme infondé le moyen soulevé devant elle par M. Giorgis et tiré de ce que ces stipulations, ainsi interprétées, créeraient des différences de traitement injustifiées, contraires aux 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 cette convention ;

4. Considérant, en premier lieu, que le requérant ne peut utilement critiquer le bien-fondé de l'arrêt attaqué en invoquant, pour la première fois en cassation, le moyen, qui n'est pas d'ordre public, tiré de l'existence d'une différence de traitement injustifiée entre ressortissants français, selon qu'ils résident en France ou à Monaco, au regard notamment des conditions posées par la législation nationale à la déduction de certaines charges de la base d'imposition de ces ressortissants à l'impôt sur le revenu ;

5. Considérant, en deuxième lieu, que si, en principe et sous

réserve des cas où serait en cause l'ordre juridique intégré que constitue l'Union européenne, un requérant peut utilement invoquer, à l'appui de conclusions dirigées contre une décision administrative qui fait application des stipulations inconditionnelles d'un traité ou d'un accord international, un moyen tiré de l'incompatibilité de ces stipulations avec celles d'un autre traité ou accord international, c'est à la condition, notamment, que ce dernier soit applicable à la situation dont le requérant se prévaut ; 6. Considérant qu'en vertu de l'article 1^{er} de la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales, les États parties à cette convention ne garantissent le respect des droits et libertés reconnus par celle-ci qu'aux personnes relevant de leur juridiction ; qu'il suit de là que sont seules prohibées par l'article 14 de cette convention les discriminations qu'un État partie institue ou maintient, dans l'exercice de sa juridiction, entre les personnes relevant de celle-ci ; que, dès lors, pour contester devant le juge de l'impôt la conformité à cette convention des décisions d'imposition prises par les autorités françaises en application des stipulations de l'article 7 de la Convention fiscale franco-monégasque, combinées aux dispositions de l'article 4 A du Code général des impôts, M. Giorgis ne pouvait utilement se prévaloir du traitement réservé aux personnes qui, résidant à Monaco et ne détenant pas la nationalité française, ne relevaient pas, en tant que telles, de la compétence fiscale de la France ;

7. Considérant, en troisième lieu, que pour établir que la Convention fiscale franco-monégasque portait à son droit de propriété une atteinte discriminatoire et, par suite, contraire aux stipulations combinées des articles 14 de la convention européenne mentionnée ci-dessus et 1^{er} de son premier protocole additionnel, M. Giorgis ne pouvait pas non plus se prévaloir utilement du traitement réservé aux ressortissants français qui, établis dans un État tiers, se trouvaient de ce fait dans une situation régie, le cas échéant, par d'autres conventions fiscales que celle conclue entre la France et Monaco ;

8. Considérant qu'il résulte de ce qui précède que le moyen tiré de l'incompatibilité des stipulations de la convention fiscale bilatérale avec celles de la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales ne pouvait, en tout état de cause, être accueilli par les juges du fond, sans qu'il y eût lieu pour ces juges de rechercher si, en application des principes du droit coutumier relatifs à la combinaison entre elles des conventions internationales, les normes conventionnelles invoquées devant eux pouvaient être conciliées entre elles ou si l'application de l'une d'entre elles devait être écartée ;

9. Mais considérant que les stipulations citées au point 1 de l'article 7 de la Convention fiscale franco-monégasque doivent être interprétées conformément au sens ordinaire à attribuer à leurs termes, dans leur contexte et à la lumière de leur objet et de leur but ; qu'ainsi, la portée de la seconde condition posée par ce texte ne peut être envisagée indépendamment de la première, qui exprime l'intention des parties à la convention de lutter contre l'évasion fiscale ; qu'il en résulte que sont seules au nombre des personnes de nationalité française assujetties en France aux impositions que ces stipulations mentionnent, dans les mêmes conditions que si elles avaient leur domicile ou leur résidence en France, les personnes qui soit ont transféré à Monaco leur domicile ou leur résidence après le 13 octobre 1962, soit l'ont fait auparavant mais sans pouvoir justifier, à cette même date, de cinq ans de résidence habituelle à Monaco ; qu'il s'ensuit qu'en sont notamment exclues les personnes qui, y ayant constamment résidé depuis leur naissance, n'y ont jamais transféré leur domicile ;

10. Considérant qu'il résulte de ce qui précède qu'en jugeant que M. Giorgis entrait dans le champ d'application des stipulations de l'article 7 de la Convention fiscale franco-monégasque, la cour a entaché son arrêt d'erreur de droit ; que, dès lors et sans qu'il soit besoin d'examiner les autres moyens de son pourvoi, M. Giorgis est fondé à en demander l'annulation ;

11. Considérant qu'il y a lieu, dans les circonstances de l'espèce, de régler l'affaire au fond en application des dispositions de

l'article L. 821-2 du Code de justice administrative ;

Sur le bien-fondé des impositions litigieuses :

12. Considérant qu'à l'appui de son recours contre le jugement du 14 avril 2011 du tribunal administratif de Nice, le ministre chargé du Budget se borne à soutenir que les suppléments d'impôt sur le revenu mis à la charge de M. Giorgis au titre des années 2006 à 2008 pouvaient être légalement fondés sur les stipulations de l'article 7 de la Convention fiscale franco-monégasque du 18 avril 1963, combinées aux dispositions de l'article 4 A du Code général des impôts ;

13. Considérant, toutefois, qu'il résulte de l'instruction que M. Giorgis, né à Monaco en 1986 et ayant constamment résidé sur le territoire de la Principauté, où il a installé son foyer, n'est pas au nombre des personnes physiques de nationalité française qui, ayant transféré à Monaco leur domicile ou leur résidence soit après le 13 octobre 1962, soit avant cette date mais sans pouvoir justifier à cette même date de cinq ans de résidence habituelle à Monaco, sont seules visées, ainsi qu'il a été dit, par l'article 7 de la Convention fiscale franco-monégasque ; qu'il n'est par ailleurs pas allégué que M. Giorgis serait fiscalement domicilié en France, en application des dispositions de l'article 4 B du Code général des impôts ; qu'il suit de là que M. Giorgis ne peut être assujéti en France à l'impôt sur le revenu dans les mêmes conditions que s'il y avait son domicile ou sa résidence ; que, par suite et sans qu'il soit besoin de statuer sur la fin de non-recevoir opposée par M. Giorgis, le ministre n'est pas fondé à soutenir que c'est à tort

que le tribunal administratif de Nice a prononcé la décharge des impositions contestées ;

Sur les conclusions de M. Giorgis tendant au versement d'intérêts moratoires :

14. Considérant qu'en cas de remboursements effectués en raison de dégrèvements d'impôt prononcés par un tribunal, les intérêts dus au contribuable en vertu de l'article L. 208 du Livre des procédures fiscales sont, conformément aux dispositions de l'article R. 208-1 du même livre, « payés d'office en même temps que les sommes remboursées au contribuable par le comptable chargé du recouvrement des impôts » ; que M. Giorgis ne fait état d'aucun litige né et actuel avec le comptable compétent pour procéder au paiement des intérêts dus sur le fondement de ces dispositions ; que, dès lors, ses conclusions tendant au paiement de ces intérêts sont sans objet et, par suite, irrecevables ;

Sur les conclusions de M. Giorgis présentées au titre des dispositions des articles L. 761-1 et R. 761-1 du Code de justice administrative :

15. Considérant qu'il y a lieu, dans les circonstances de l'espèce, de mettre à la charge de l'État une somme totale de 2 500 euros à verser à M. Giorgis sur le fondement des dispositions des articles L. 761-1 et R. 761-1 du Code de justice administrative, au titre des frais exposés par l'intéressé tant devant le Conseil d'État que devant la cour administrative d'appel de Marseille ;

Décide :

Art. 1^{er} : L'arrêt du 26 juin 2012 de la cour administrative d'appel de Marseille est annulé. (...)