

Annexe 8

BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

N° 42 DU 15 AVRIL 2010

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

14 B-1-10

INTERPRÉTATION DU PREMIER ALINÉA DU PARAGRAPHE 1 DE L'ARTICLE

PRESENTATION GÉNÉRALE

Par un arrêt du 1er septembre 2009, n° 06 MA 02917, la Cour administrative d'appel de Marseille a estimé que l'article 7-1 de la convention fiscale franco-monégasque du 18 mai 1963 n'était applicable qu'aux personnes ayant procédé au transfert de leur domicile à Monaco. L'administration a, pour des motifs tenant aux seules particularités de l'espèce, acquiescé à cette décision. La présente instruction a pour objet :

- de rappeler la portée que les autorités signataires de l'accord conclu le 18 mai 1963 ont entendu conférer à son article 7-1 et l'interprétation qu'il convient d'en retenir ;
- de définir, incidemment, les conditions exceptionnelles dans lesquelles le régime dérogatoire prévu par l'instruction publiée au BOI 14 B-1-95 n° 231 du 29 décembre 1995 peut être étendu à certaines personnes nées à Monaco et possédant, outre la nationalité française, la nationalité d'un Etat tiers.

INTRODUCTION

1. En application du premier alinéa de l'article 4 A du code général des impôts (CGI), les personnes physiques qui ont en France leur domicile fiscal sont passibles de l'impôt sur le revenu à raison de l'ensemble de leur revenus. Les conditions permettant de caractériser un domicile fiscal en France au sens de la législation interne française sont définies à l'article 4 B du CGI.
2. Dérogeant à ces dispositions, l'article 7-1 alinéa premier de la convention fiscale franco-monégasque du 18 mai 1963, dispose que 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, sont assujetties en France à l'impôt sur le revenu dans les mêmes conditions que si elles avaient leur domicile ou leur résidence en France.
3. Il résulte de ces stipulations conventionnelles que les Français ayant transféré leur domicile à Monaco après l'entrée en vigueur de la convention du 18 mai 1963 ou bien les Français ne pouvant justifier de cinq ans de présence continue à Monaco au 13 octobre 1962 sont considérés comme ayant conservé leur domicile fiscal en France et imposables à l'impôt sur le revenu en France sur l'ensemble de leurs revenus.

A. PORTEE DE L'ARRET DE LA COUR ADMINISTRATIVE D'APPEL DE MARSEILLE DU 1ER SEPTEMBRE 2009

4. Dans son arrêt du 1er septembre 2009, la Cour administrative d'appel de Marseille a estimé par un considérant de principe que les dispositions de l'article 7-1 de la convention franco-monégasque du 18 mai 1963 n'étaient applicables qu'aux personnes ayant procédé au transfert de leur domicile à Monaco, la condition des cinq ans de résidence habituelle à Monaco au 13 octobre 1962 ne visant, selon elle, que ceux des Français ayant déjà transféré leur résidence à Monaco à la date de la signature de la convention.
5. La Cour en a déduit que ces stipulations ne pouvaient concerner des personnes qui, ayant constamment demeuré en Principauté, n'avaient pu matériellement y transférer leur domicile.
6. L'administration ne s'est pas pourvue devant le Conseil d'Etat 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.

B. PRINCIPES D'INTERPRETATION DE L'ARTICLE 7-1 DE LA CONVENTION FRANCO-MONEGASQUE

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 Etats 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.
10. Dans un contexte historique marqué par un net accroissement des domiciliations de ressortissants français à Monaco, les rédacteurs de la convention fiscale franco-monégasque de 1963 ont entendu soustraire au privilège fiscal résultant de l'absence totale d'impôt sur le revenu à Monaco, les personnes de nationalité française résidant à Monaco.
11. Toutefois, afin d'assouplir les conditions d'entrée en vigueur de cette mesure, les autorités signataires de la convention ont prévu que les personnes qui résidaient déjà à Monaco de manière habituelle depuis cinq ans à la date du 13 octobre 1962, pourraient continuer à bénéficier du privilège fiscal.
12. Les Etats contractants, ne sauraient avoir perdu de vue l'objectif d'extinction progressive du privilège fiscal pour les personnes de nationalité française, en rendant possible l'acquisition de ce même privilège par la naissance en Principauté. Au demeurant, cet objectif a été clairement et constamment rappelé par l'administration française, notamment dans une réponse ministérielle publiée au JO Sénat du 19 janvier 1989 à la question écrite posée par M. Paul D'Ornano, représentant les Français établis hors de France.
13. Ainsi, ni la volonté des rédacteurs de la convention fiscale du 18 mai 1963, ni la lettre de son article 7-1 ne permettent de considérer qu'en visant les personnes ne pouvant justifier de cinq ans de résidence habituelle à Monaco à la date du 13 octobre 1962, la France et Monaco n'ont pas entendu viser la situation des personnes de nationalité française nées à Monaco.

C. SITUATION DES PERSONNES POSSEDANT UNE NATIONALITE ETRANGERE AUTRE QUE MONEGASQUE

I des dérogations existantes

14. Les dispositions de l'article 7-1 de la convention fiscale franco-monégasque du 18 mai 1963 visant les personnes de nationalité française, il est en principe indifférent que ces personnes aient ou non une deuxième nationalité.
15. Les personnes de nationalité française qui demeurent hors du champ d'application de cette disposition sont exclusivement celles qui avaient leur résidence habituelle à Monaco depuis au moins cinq ans à la date du 13 octobre 1962.

16. A ce principe, des dérogations ont été apportées par le second alinéa du paragraphe 1 de l'article 7 de la convention concernant les personnes faisant partie ou relevant de la Maison souveraine et les fonctionnaires, agents et employés des services publics de la Principauté ayant établi leur résidence habituelle à Monaco antérieurement au 13 octobre 1962. Ces personnes restent hors du champ d'application de l'alinéa 1.

17. Dans le cadre de la commission consultative mixte instituée par l'article 25 de la convention fiscale franco-monégasque, il a également été admis que, en certaines circonstances, les personnes possédant à la fois la nationalité française et une nationalité étrangère autre que monégasque seraient placées hors du champ d'application du premier alinéa de l'article 7-1 de la convention.

18. Par instruction publiée au BOI 14 B-1-95 n°231 du 29 décembre 1995, l'administration a précisé les conditions dans lesquelles les personnes de nationalité française qui possèdent une autre nationalité peuvent bénéficier de ces dérogations.

19. Cette instruction précise le champ d'application de cette dérogation, qui s'applique exclusivement aux personnes :

- qui ne remplissent aucune des conditions permettant de les considérer comme ayant leur domicile fiscal en France au sens de la législation interne française (article 4 B du CGI, cf. n° 1) ;
- qui ont transporté leur domicile ou leur résidence à Monaco avant le 29 décembre 1995 (date de publication de l'instruction susvisée) ;
- qui ont constamment maintenu leur résidence habituelle à Monaco depuis cette installation ;
- qui possèdent à la fois la nationalité française et une autre nationalité à la date du transport de leur domicile ou de leur résidence à Monaco ;
- qui ont conservé la nationalité étrangère qu'elles possédaient lors de leur installation à Monaco ;
- qui ont remis au service des impôts, au plus tard le 31 décembre 1996, l'ensemble des documents prévus aux nos 21 à 24 de ladite instruction.

Les conjoints, les enfants et les parents des intéressés ne bénéficient de cette dérogation que s'ils remplissent personnellement les conditions prévues par cette instruction.

20. Toutes ces conditions étant satisfaites, l'instruction du 12 décembre 1995 a distingué plusieurs situations selon leur chronologie au regard des réunions de la commission consultative mixte franco-monégasque des 6 et 7 juillet 1978, du 12 juillet 1991 et de sa date de publication soit le 29 décembre 1995

21. Sont, dès lors, considérés comme se trouvant hors du champ d'application de l'alinéa premier de l'article 7 de la convention fiscale les personnes qui satisfont aux conditions rappelées au point 23 de la présente instruction et qui :

- a) ont transporté leur domicile ou leur résidence à Monaco avant le 8 juillet 1978 ;
- b) ont transporté leur domicile ou leur résidence à Monaco après le 7 juillet 1978 et avant le 13 juillet 1991, à condition d'avoir transporté leur domicile ou leur résidence d'un pays autre que la France à Monaco ;
- c) ont transporté leur domicile ou leur résidence à Monaco après le 12 juillet 1991 et avant le 29 décembre 1995, à condition d'avoir cumulativement :
 - acquis la nationalité étrangère avant d'acquérir la nationalité française ;
 - transporté leur domicile ou leur résidence à Monaco à partir d'un pays autre que la France.

nationaux nés à Monaco

22. A l'occasion de l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt rendu par la Cour administrative d'appel de Marseille le 1er septembre 2009, il est apparu que les bi-nationaux nés à Monaco dans les mêmes périodes que celles visées par l'instruction de 1995 et remplissant les mêmes conditions, se trouvaient placées dans une situation moins favorable que les personnes qui ont transporté leur domicile à Monaco et qui sont, en application de cette même instruction, placées hors du champ de l'article 7-1 de la convention. Cette différence de traitement n'apparaît pas justifiée dès lors qu'elle s'opère entre personnes placées dans des situations objectivement comparables, notamment au regard de leur nationalité et de leur présence à Monaco.

23. La situation actuelle que caractérise, d'une part, une convention franco-monégasque visant en son article 7-1 des français ayant transféré leur domicile aussi bien que des français nés à Monaco, d'autre part, une instruction administrative ne visant que les seuls français bi-nationaux ayant transféré leur domicile en Principauté, laisse apparaître une asymétrie au détriment des français bi-nationaux qui n'auraient pas transporté leur domicile à Monaco, mais qui y seraient nés.

Compte tenu du caractère injustifié de cette différence de traitement, l'administration, sans approuver les motifs de droit qui ont conduit la Cour administrative d'appel de Marseille à prononcer la décharge des impositions en litige, n'a pas jugé opportun de se pourvoir devant le Conseil d'Etat contre cette décision.

24. Dans ces conditions, il doit être considéré que, si elles se trouvent dans une situation particulière, identique à celle jugée par la Cour administrative d'appel de Marseille, pourront désormais être exclues du champ d'application de l'article 7-1 de la convention les personnes nées à Monaco avant le 29 décembre 1995 et possédant à leur naissance à la fois la nationalité française et une nationalité étrangère, dès lors qu'elles :

- ne remplissent aucune des conditions permettant de les considérer comme ayant leur domicile fiscal en France au sens de la législation interne française (article 4 B du CGI, cf. n° 1) ;
- ont constamment maintenu leur résidence habituelle à Monaco depuis leur naissance ;
- ont conservé la nationalité étrangère qu'elles possédaient du fait de leur naissance ;
- ont remis au service des impôts, au plus tard le 31 décembre 2010, l'ensemble des documents prévus au no 26.de la présente instruction.

III. Perte du bénéfice de la me

25. En cas de perte de la nationalité étrangère, les intéressés sont exclus du bénéfice du régime exposé aux nos 22.à 24.de la présente instruction - et sont donc imposables en France dans les mêmes conditions que s'ils avaient leur domicile ou leur résidence en France - à compter de la date de la perte de cette nationalité.

IV. Obligation des personnes concernées

26. Les personnes qui estiment pouvoir bénéficier de la mesure visée aux nos 22.à 24.de la présente instruction doivent remettre au centre des impôts de Menton, 7, rue Victor Hugo à Menton (Alpes-Maritimes), code postal 06500, au plus tard le 31 décembre 2010, tous documents justifiant :

- leur état civil ;
- la possession simultanée de la nationalité française et d'une nationalité étrangère à la date de leur naissance ;
- la compatibilité de cette nationalité étrangère avec la nationalité française au regard de la législation de l'Etat étranger concerné, au moyen d'une attestation des autorités officielles de cet Etat. A défaut, les intéressés seront considérés comme n'ayant que la seule nationalité française ;
- l'adresse de la ou des habitations dont ces personnes disposent en France, à quelque titre que ce soit ;
- leur présence constante à Monaco depuis leur naissance et, notamment, les adresses successives de leur domicile ou résidence à Monaco.

27. Les personnes qui n'auront pas remis l'ensemble de ces documents dans le délai prescrit, ou qui auront remis des documents, attestations ou déclarations inexacts ou incomplets ne pourront pas bénéficier de la mesure exposée aux nos 22.à 24.de la présente instruction.

V. Conséquences

28. Les personnes qui sont considérées, en application de la présente instruction, comme placées hors du champ d'application du premier alinéa du paragraphe 1 de l'article 7 de la convention fiscale franco-monégasque sont passibles de l'impôt sur le revenu en raison de leurs seuls revenus de source française dans les conditions précisées aux 26, 27 et 28 de l'instruction du 12 décembre 1995 (BOI 14 B-1-95 n° 231 du 29 décembre 1995).