

**Conseil d'État**

**N° 362237**

**ECLI:FR:CESSR:2014:362237.20140411**

Publié au recueil Lebon

**3ème, 8ème, 9ème et 10ème sous-sections réunies**

M. Frédéric Berezziat, rapporteur

M. Edouard Crépey, rapporteur public

HAAS, avocats

**Lecture du vendredi 11 avril 2014**

**REPUBLIQUE FRANCAISE**

**AU NOM DU PEUPLE FRANCAIS**

---

Vu le pourvoi sommaire et le mémoire complémentaire, enregistrés les 28 août et 22 novembre 2012 au secrétariat du contentieux du Conseil d'Etat, présentés pour M. A...B..., demeurant ... ; M. B...demande au Conseil d'Etat :

1°) d'annuler l'arrêt n° 11MA02397 du 26 juin 2012 par lequel la cour administrative d'appel de Marseille, faisant droit au recours du ministre chargé du budget, a, en premier lieu, annulé les articles 1er à 3 du jugement n° 1002661 du 14 avril 2011 du tribunal administratif de Nice, en deuxième lieu, remis à sa charge les cotisations d'impôt sur le revenu et les majorations correspondantes auxquelles il avait été assujéti au titre des années 2006 à 2008, en troisième lieu, rejeté ses conclusions d'appel et le surplus des conclusions qu'il avait présentées devant le tribunal administratif ;

2°) de mettre à la charge de l'Etat la somme de 1 000 euros au titre des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative ;

Vu les autres pièces du dossier ;

Vu la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentale, ainsi que son premier protocole additionnel ;

Vu la convention fiscale conclue le 18 mai 1963 entre la République française et la Principauté de **Monaco** ;

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

Vu la loi n° 63-817 du 6 août 1963 ;

Vu le code de justice administrative ;

Après avoir entendu en séance publique :

- le rapport de M. Frédéric Berezziat, maître des requêtes,
- les conclusions de M. Edouard Crépey, rapporteur public ;

La parole ayant été donnée, avant et après les conclusions, à Me Haas, avocat de M. B...;

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. A...B..., 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 1er 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. B...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. B...devait être assujetti 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. B...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 1er 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 1er de la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales, les Etats 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 Etat 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. B...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 1er de son premier protocole additionnel, M. B...ne pouvait pas non plus se prévaloir utilement du traitement réservé aux ressortissants français qui, établis dans un Etat 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. B...entraît 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. B...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. B...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.B..., 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. B...serait fiscalement domicilié..., en application des dispositions de l'article 4 B du code général des impôts ; qu'il suit de là que M. B...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.B..., 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. B...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. B...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. B...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'Etat une somme totale de 2 500 euros à verser à M. B...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'Etat que devant la cour administrative d'appel de Marseille ;

D E C I D E :

-----

Article 1er : L'arrêt du 26 juin 2012 de la cour administrative d'appel de Marseille est annulé.

Article 2 : Le recours du ministre chargé du budget devant la cour administrative d'appel de Marseille est rejeté.

Article 3 : L'Etat versera à M. B...la somme de 2 500 euros au titre des dispositions des articles L. 761-1 et R. 761-1 du code de justice administrative.

Article 4 : Le surplus des conclusions d'appel de M. B...est rejeté.

Article 5 : La présente décision sera notifiée à M. A...B...et au ministre des finances et des comptes publics.