

Conseil d'État

**N° 301266**

Inédit au recueil Lebon

**3ème et 8ème sous-sections réunies**

M. Martin, président

Mme Anne Egerszegi, rapporteur

M. Glaser Emmanuel, rapporteur public

SCP LYON-CAEN, FABIANI, THIRIEZ, avocat(s)

lecture du lundi 27 juillet 2009

**REPUBLIQUE FRANCAISE**

**AU NOM DU PEUPLE FRANCAIS**

Vu le pourvoi sommaire et le mémoire complémentaire, enregistrés les 6 février et 4 mai 2007 au secrétariat du contentieux du Conseil d'Etat, présentés pour M. Joseph A demeurant 5 bis, rue Antoine de Saint-Exupéry à Lesneven (29260) ; M. A demande au Conseil d'Etat :

1°) d'annuler l'article 2 de l'arrêt du 4 décembre 2006 par lequel la cour administrative d'appel de Nantes a rejeté le surplus des conclusions de l'appel qu'il a interjeté du jugement du 27 mars 2003 du tribunal administratif de Rennes rejetant sa demande tendant à la décharge des suppléments d'impôt sur le revenu auxquels il a été assujetti au titre des années 1996, 1997, 1998 et 1999 ;

2°) réglant l'affaire au fond, de prononcer la décharge des impositions contestées ;

3°) de mettre à la charge de l'Etat la somme de 3 800 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative ;

Vu les autres pièces du dossier ;

Vu la convention conclue entre la France et la Suisse le 9 septembre 1966 en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune ;

Vu la convention conclue entre la France et l'Arabie Saoudite le 18 février 1982 en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et de successions ;

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 Mme Anne Egerszegi, Maître des Requêtes,
- les observations de la SCP Lyon-Caen, Fabiani, Thiriez, avocat de M. A,
- les conclusions de M. Emmanuel Glaser, Rapporteur public ;

La parole ayant été à nouveau donnée à la SCP Lyon-Caen, Fabiani, Thiriez, avocat de M. A ;

Considérant qu'il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond qu' à la suite d'un contrôle sur pièces, l'administration fiscale a rehaussé les bases imposables à l'impôt sur le revenu de M. et Mme A à hauteur des salaires non déclarés, versés au cours des années 1996, 1997, 1998 et 1999 par la société Jet Aviation Bermudes à M. A au titre de son activité salariée de pilote d'avions privés exercée en Arabie saoudite ; que M. A se pourvoit en cassation contre l'arrêt du 4 décembre 2006 de la cour administrative d'appel de Nantes en tant que, confirmant le jugement du 27 mars 2003 du tribunal administratif de Rennes, il a rejeté sa requête tendant à la décharge des suppléments d'impôt sur le revenu restant en litige qui lui ont été assignés au titre des années vérifiées, en conséquence de ce redressement ;

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

Considérant qu'aux termes de l'article 17 de la convention fiscale conclue entre la France et la Suisse le 9 septembre 1966 dans sa rédaction applicable aux années d'imposition en litige : 1. (...) les salaires, traitements et autres rémunérations similaires qu'un résident d'un Etat contractant reçoit au titre d'un emploi salarié ne sont imposables que dans cet Etat, à moins que l'emploi ne soit exercé dans l'autre Etat contractant. Si l'emploi y est exercé, les rémunérations reçues à ce titre sont imposables dans cet autre Etat (...) / 3. Nonobstant les dispositions précédentes du présent article, les rémunérations reçues au titre d'un emploi salarié exercé à bord d'un navire ou d'un aéronef en trafic international (...) sont imposables dans l'Etat contractant où le siège de la direction effective de l'entreprise est situé (...);

Considérant qu'en jugeant que M. A, qui soutenait que son activité pouvait être regardée comme exercée à bord d'un aéronef exploité en trafic international pour le compte d'une entreprise dont le siège de direction effective était situé en Suisse, ne pouvait se prévaloir des stipulations précitées du paragraphe 3 de l'article 17, aux motifs que son emploi n'était pas exercé en Suisse et qu'il n'établissait pas que les rémunérations qui lui étaient versées en Suisse auraient été imposées dans cet Etat, alors que le paragraphe 3 de l'article 17, qui prévoit l'imposition des rémunérations versées au titre d'un emploi salarié exercé à bord d'un navire ou d'un aéronef en trafic international dans l'Etat où le siège de direction effective de l'entreprise employeur est situé, par exception au principe de l'imposition dans l'Etat d'exercice de l'activité défini au paragraphe 1 du même article, ne pose aucune condition tenant au lieu d'exercice de l'activité ou à une imposition effective des revenus en cause, la cour a commis une erreur de droit ; qu'il y a lieu, par suite, d'annuler l'article 2 de l'arrêt du 4 décembre 2006 ;

Considérant qu'il y a lieu, dans les circonstances de l'espèce, de régler, dans cette mesure, l'affaire au fond, en application de l'article L. 821-2 du code de justice administrative ;

Sur la domiciliation fiscale :

Considérant d'une part, qu'en vertu de l'article 4 A du code général des impôts, seules les personnes qui ont en France leur domicile fiscal au sens de l'article 4 B de ce code sont passibles de l'impôt sur le revenu sur l'ensemble de leurs revenus, alors que les autres ne sont passibles de cet impôt qu'à raison de leurs revenus de source française ; qu'aux termes du 1 de cet article 4 B : 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 (...); que, pour l'application des dispositions précitées du a du 1 de l'article 4 B, le foyer s'entend du lieu où le contribuable habite normalement et a le centre de ses intérêts familiaux, sans qu'il soit tenu compte des séjours effectués temporairement ailleurs en raison des nécessités de la profession ou de circonstances exceptionnelles, et que le lieu du séjour principal du contribuable ne peut déterminer son domicile fiscal que dans l'hypothèse où celui-ci ne dispose pas de foyer ;

Considérant d'autre part, qu'aux termes de l'article 4 de la convention fiscale franco-saoudienne du 18 février 1982 : 1. Au sens de la présente Convention, l'expression résident d'un Etat contractant désigne toute personne qui, en vertu de la législation de cet

Etat, est assujettie à l'impôt dans cet Etat, en raison de son domicile, de sa résidence, de son siège de direction ou de tout autre critère de nature analogue./ 2. Lorsque, selon les dispositions du paragraphe 1, une personne physique est un résident des deux Etats contractants, sa situation est réglée de la manière suivante : /a) Cette personne est considérée comme un résident de l'Etat où elle dispose d'un foyer d'habitation permanent ; si elle dispose d'un foyer d'habitation permanent dans les deux Etats, elle est considérée comme un résident de l'Etat avec lequel ses liens personnels et économiques sont les plus étroits (centre des intérêts vitaux) (...)

Considérant, en premier lieu, qu'il résulte de l'instruction qu'au cours des années d'imposition en litige, M. A, qui exerçait une activité salariée de pilote d'avion en Arabie Saoudite, disposait à Lesneven (Finistère) d'une maison, déclarée comme étant son habitation principale, où résidaient son épouse et son fils mineur et où il séjournait chaque fois que son activité professionnelle le lui permettait ; qu'il avait ainsi son foyer en France au sens du a du 1 de l'article 4 B du code général des impôts et devait être regardé comme ayant son domicile fiscal en France ; que, dès lors, en application de l'article 4 A du code général des impôts, M. et Mme A étaient redevables de l'impôt sur le revenu en France à raison de la totalité des revenus qu'ils percevaient ;

Considérant, en second lieu, que M. A, qui n'établit pas avoir été assujetti à l'impôt en Arabie saoudite, ne peut, en application du paragraphe 1 de l'article 4 de la convention fiscale franco-saoudienne, se prévaloir de la qualité de résident en Arabie Saoudite ; qu'à supposer même que M. A ait été également résident en Arabie Saoudite, il doit être regardé comme ayant conservé en France le centre de ses intérêts vitaux au sens du a) du paragraphe 2 de l'article 4 de la convention fiscale franco-saoudienne, à raison des liens personnels et économiques qu'il y maintenait, eu égard à sa situation familiale et à sa qualité de retraité de la fonction publique, quelle qu'ait pu être l'importance du salaire perçu hors de France ; qu'ainsi, en tout état de cause, l'administration fiscale a refusé à bon droit la qualité de résident en Arabie Saoudite à M. A ;

Sur l'imposition des salaires :

Considérant qu'en application de l'article 79 du code général des impôts, les rémunérations perçues par M. A au titre de son activité salariée de pilote d'avion sont imposables dans la catégorie des traitements et salaires ;

Considérant qu'aux termes de l'article 10 A de la convention fiscale franco-saoudienne : 1. Sous réserve des dispositions de l'article 11, les salaires, traitements et autres rémunérations similaires qu'un résident d'un Etat contractant reçoit au titre d'un emploi salarié ne sont imposables que dans cet Etat, à moins que l'emploi ne soit exercé dans l'autre Etat contractant. Si l'emploi y est exercé, les rémunérations reçues à ce titre sont imposables dans cet autre Etat, si : / a) Le bénéficiaire séjourne dans cet autre Etat pendant une période ou des périodes excédant au total cent quatre-vingt-trois jours au cours de l'année fiscale considérée ou / b) Les rémunérations sont payées par un employeur ou pour le compte d'un employeur qui est un résident de cet autre Etat. / 2. Nonobstant les dispositions du présent article, les rémunérations reçues par un résident d'un Etat contractant au titre d'un emploi salarié exercé à bord d'un navire ou d'un aéronef

exploité en trafic international sont imposables dans l'Etat contractant où le siège de direction effective de l'entreprise est situé ;

Considérant que M. A, dont il ne résulte pas de l'instruction qu'il aurait séjourné en Arabie Saoudite plus de cent quatre-vingt-trois jours au cours des années d'imposition en litige ou que son employeur soit résident en Arabie Saoudite, ne peut se prévaloir des stipulations du paragraphe 1 de l'article 10 A de la convention fiscale franco-saoudienne ; qu'il ne peut davantage se prévaloir des stipulations du paragraphe 2 de ce même article au motif que le siège de direction effective de son employeur était en Suisse, dès lors que la Suisse n'est pas partie à cette convention ;

Considérant qu'aux termes du paragraphe 3 de l'article 17 de la convention franco-suisse du 9 septembre 1966 : (...) les rémunérations reçues au titre d'un emploi salarié exercé à bord d'un navire ou d'un aéronef en trafic international (...) sont imposables dans l'Etat contractant où le siège de la direction effective de l'entreprise est situé ; que le paragraphe 1 de l'article 25 de cette même convention prévoit, aux fins d'éviter les doubles impositions, que les revenus qui sont imposables ou ne sont imposables qu'en Suisse conformément aux dispositions de la convention, et qui constituent des revenus imposables d'un résident de France, sont pris en compte pour le calcul de l'impôt français lorsqu'ils ne sont pas exemptés de l'impôt sur les sociétés en application de la législation interne française. Dans ce cas, l'impôt suisse n'est pas déductible de ces revenus, mais le résident de France a droit, sous réserve des conditions et limites prévues aux a et b, à un crédit d'impôt imputable sur l'impôt français. Ce crédit d'impôt est égal : (...) / b) Pour les revenus visés (...) au paragraphe 3 de l'article 17, (...) au montant de l'impôt payé en Suisse, conformément aux dispositions de ces articles ; toutefois, ce crédit d'impôt ne peut excéder le montant de l'impôt français correspondant à ces revenus ;

Considérant qu'à supposer que M. A, qui fait valoir qu'une partie des rémunérations qui lui ont été versées procède d'une activité de pilote exercée à bord d'aéronefs en trafic international et que la direction effective de la société Jet Aviation Bermudes était exercée par sa société mère Jet Aviation Business AG dont le siège est en Suisse, puisse se prévaloir des stipulations du paragraphe 3 de l'article 17 de la convention fiscale franco-suisse, il résulte des stipulations du paragraphe 1 de l'article 25 de cette même convention que ces rémunérations peuvent être également imposées en France, sous réserve de l'imputation d'un crédit d'impôt correspondant au montant de l'impôt payé en Suisse ; que M. A n'établit ni même n'allègue avoir acquitté un impôt en Suisse au titre des revenus litigieux ;

Considérant qu'il résulte de tout ce qui précède que M. A n'est pas fondé à soutenir que c'est à tort que, par le jugement du 27 mars 2003, le tribunal administratif de Rennes a rejeté ses demandes tendant à la décharge des suppléments d'impôt sur le revenu qui lui ont été assignés au titre des années 1996 à 1999, à raison de la réintégration dans ses bases d'imposition des rémunérations versées au titre de son activité de pilote d'avions exercée en Arabie Saoudite ;

Sur les conclusions présentées par M. A au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative :

Considérant que les dispositions de cet article font obstacle à ce que l'Etat, qui n'est pas la partie perdante dans la présente instance, verse à M. A la somme qu'il demande au titre des frais exposés par lui et non compris dans les dépens ;

D E C I D E :

-----

Article 1er : L'article 2 de l'arrêt de la cour administrative d'appel de Nantes du 4 décembre 2006 est annulé.

Article 2 : La requête présentée par M. A devant la cour administrative d'appel de Nantes est rejetée.

Article 3 : Le surplus des conclusions présentées par M. A devant le Conseil d'Etat est rejeté.

Article 4 : La présente décision sera notifiée à M. Joseph A et au ministre du budget, des comptes publics, de la fonction publique et de la réforme de l'Etat.