taines déductions et exonérations. Dans le cadre de cette disposition concernant l'impôt sur le revenu, la taxe additionnelle perçue en raison d'une mutation de jouissance, ne pouvait être prise en compte dans le calcul du plafonnement de l'ISF.

Jusqu'à la mise en vigueur de l'article 12 de la loi de finances rectificative pour 1998 *(L. fin. rect. 1998, n° 98-1267, 30 déc. 1998, art. 12 : Dr. fisc. 1999, n° 4, comm. 53)*, le droit de bail et la taxe additionnelle étaient acquittés au vu d'une déclaration déposée dans les trois mois de la fin de l'année, sur le montant des loyers courus du 1er octobre au 30 septembre de chaque année. La nouvelle loi a remplacé le droit et la taxe par une contribution représentative du droit de bail et une contribution additionnelle assise sur les loyers encaissés, dont le champ d'application et les taux sont identiques, mais qui doivent être déclarées, contrôlées et recouvrées selon les mêmes règles et sous les mêmes garanties et sanctions qu'en matière d'impôt sur le revenu *(L. n° 98-1267, 30 déc. 1998, art. 12, préc. – CGI, art. 234* ter, *III et 234* nonies, *V)*. Enfin, l'article 12 de la loi de finances pour 2000 *(L. fin. 2000, n° 99-1172, 30 déc. 1999, art. 12 : Dr. fisc. 2000, n° 1-2, comm. 1)* a supprimé la contribution représentative du droit de bail à compter de l'imposition des revenus de l'année 2001 et institué une contribution annuelle sur les revenus retirés de la location de locaux situés dans des immeubles achevés depuis quinze ans au moins qui se substitue aux contributions précédentes. À la suite de cette évolution de la législation, cette nouvelle contribution *(CGI, art. 234* nonies*)*, qui obéit aux mêmes règles qu'en matière d'impôt sur le revenu ne peut plus être considérée comme représentative du droit de bail ou l'accessoire d'un droit d'enregistrement. On peut dès lors admettre qu'elle doit être prise en compte pour le calcul du plafonnement prévu par l'article 885 V *bis* du CGI.

MOTS-CLÉS : *Impôt de solidarité sur la fortune - Calcul de l'impôt - Plafonnement - Impôts dus au titre des revenus*
TEXTES : *CGI, art. 885 V bis*
JURISCLASSEUR : *Impôt sur la fortune, Fasc. 70*

FISCALITÉ INTERNATIONALE

# Convention franco-suisse du 9 septembre 1966

## 403 Détermination de l'État de résidence par application du critère du centre des intérêts vitaux

En application de l'article 4, 2 de la convention fiscale franco-suisse du 9 septembre 1966, lorsqu'une personne doit être regardée comme résident de la France et de la Suisse au regard de la législation fiscale de chacun de ces États, cette personne est considérée comme résident de l'État où se situe le centre de ses intérêts vitaux. Une cour ne commet pas d'erreur de droit lorsque, faisant application de ces stipulations, elle relève que les contribuables disposent d'une résidence en Suisse, puis examine leurs relations avec la France du point de vue professionnel, familial, de leur situation administrative et de l'utilisation de la résidence qu'ils y possèdent, pour juger qu'ils avaient le centre de leurs intérêts vitaux en France.

**CE, 10e et 9e sous-sect., 12 janv. 2005, req. n° 248627, Latécoère : Juris-Data n° 2005-080636**

• Considérant qu'il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond qu'à la suite d'un examen contradictoire de la situation fiscale de M. et Mme Latécoère, l'administration fiscale a considéré qu'ils avaient leur domicile fiscal en France et non en Suisse au cours des années 1987, 1988 et 1989 ;

• Considérant qu'aux termes de l'article 4 de la convention conclue le 9 septembre 1966 entre la France et la Suisse en vue d'éviter les doubles impositions : « 1. Au sens de la présente convention, l'expression « résident d'un État contractant » désigne toute personne qui, en vertu de la législation dudit État, est assujettie à l'impôt dans cet État en raison de son domicile, de sa résidence, de son siège de direction ou de tout autre critère de nature analogue. 2. Lorsque, selon la disposition du paragraphe 1, une personne est considérée comme résident de chacun des États contractants, le cas est résolu d'après les règles suivantes : *a)* Cette personne est considérée comme résident de l'État contractant où elle dispose d'un foyer d'habitation permanent, cette expression désignant le centre des intérêts vitaux, c'est-à-dire le lieu avec lequel les relations personnelles sont les plus étroites ; *b)* Si l'État contractant où cette personne a le centre de ses intérêts vitaux ne peut pas être déterminé, ou si elle ne dispose d'un foyer d'habitation permanent dans aucun des États contractants, elle est considérée comme résident de l'État contractant où elle séjourne de façon habituelle ; *c)* Si cette personne séjourne de façon habituelle dans chacun des États contractants ou si elle ne séjourne de façon habituelle dans aucun d'eux, elle est considérée comme résident de l'État contractant dont elle possède la nationalité (...) » ;

• Considérant qu'après avoir jugé que M. et Mme Latécoère devaient être regardés comme résidents de la France et de la Suisse au sens du paragraphe 1 de l'article 4 précité de la convention franco-suisse, la cour administrative d'appel de Bordeaux a examiné leur situation, en application du paragraphe 2 de cet article 4, au regard du *a)* de ce paragraphe ; qu'après avoir relevé que M. et Mme Latécoère disposaient d'une résidence en Suisse, elle a examiné leurs relations avec la France du point de vue professionnel, familial, de leur situation administrative et de l'utilisation de la résidence qu'ils y possèdent ; qu'en procédant ainsi, la cour administrative d'appel n'a pas commis d'erreur de droit ; que si, dans le cadre de cet examen, la cour a eu à apprécier la circonstance que M. et Mme Latécoère avaient transféré en Suisse une partie de leurs actifs avant les années en litige et l'affirmation, non assortie de précisions, selon laquelle M. Pierre-Jean Latécoère y aurait dirigé une société, elle a pu considérer, sans dénaturer les faits de l'espèce, que M. Latécoère

déployait en France, durant cette période, l'essentiel de son activité professionnelle ;

• Considérant que si la cour administrative d'appel, après avoir jugé que M. et M^me^ Latécoère avaient le centre de leurs intérêts vitaux en France, a ajouté qu'au surplus ils n'établissent pas séjourner habituellement en Suisse, cette remarque concernant le *b)* du paragraphe 2 de l'article 4 de la convention franco-suisse n'était pas utile à la solution du litige dès lors que la cour avait jugé qu'ils devaient être regardés comme résidant en France en application du *a)* du même article ; qu'ainsi le moyen tiré de ce qu'elle aurait dénaturé les pièces du dossier sur ce point est inopérant ;

• Considérant qu'il ressort des pièces du dossier que la lettre du 30 janvier 1986 du service de la législation fiscale que les requérants invoquaient devant les juges du fond sur le fondement de l'article L. 80 B du LPF indique que le centre des intérêts vitaux des contribuables paraît se situer en Suisse compte tenu des informations fournies par eux et si les éléments caractérisant (leur) situation personnelle correspondent bien à ceux (qu'ils ont) exposés ; qu'en jugeant que cette lettre ne revêtait pas le caractère d'une prise de position formelle sur l'appréciation de leur situation de fait au cours des années en litige au sens de l'article L. 80 B du LPF, la cour administrative d'appel n'a pas commis d'erreur de droit ;

• Considérant qu'il résulte de tout ce qui précède que M^me^ Marie-Vincente Latécoère et M. Latécoère ne sont pas fondés à demander l'annulation de l'arrêt attaqué, qui est suffisamment motivé ; (...)

## NOTE

Après plusieurs semaines d'hésitations, le Conseil d'État a statué sur la question de savoir si feu M. Latécoère et son épouse devaient être considérés comme ayant leur domicile fiscal en France. Par cette récente décision du 12 janvier 2005, le Conseil d'État a rejeté le pourvoi formé par les requérants contre l'arrêt de la cour administrative d'appel de Bordeaux (*CAA Bordeaux, 16 mai 2002, n° 98-2068 : Juris-Data n° 2002-240599 ; Dr. fisc. 2004, n° 25, comm. 565, note M^me^ M. Sieraczek-Abitan*).

Cette décision est importante car, même si le Conseil d'État n'a pas tranché une question de droit, elle témoigne du caractère fluctuant et incertain des critères utilisés par le juge de l'impôt pour déterminer la domiciliation fiscale d'un individu. Au-delà de l'analyse de cette décision, cette note tend à soumettre quelques axes de réflexion de nature à remédier à la relative insécurité fiscale existant dans ce domaine.

### 1. Le Conseil d'État a appliqué la notion de centre des intérêts vitaux retenue par la cour administrative d'appel de Bordeaux

Les règles relatives à la domiciliation fiscale en France sont déterminées par l'article 4 B du CGI. Lorsque l'un des trois critères énoncés est rempli, le contribuable est considéré comme ayant son domicile fiscal en France. Afin d'éviter les doubles impositions, la convention franco-suisse du 9 septembre 1966 a posé des critères de détermination du domicile fiscal.

Ainsi, le paragraphe 2 de l'article 4 de la convention stipule :

« *lorsque, selon la disposition du paragraphe 1, une personne est considérée comme résident de chacun des États contractants, le cas est résolu d'après les règles suivantes :*

a) *Cette personne est considérée comme résident de l'État contractant où elle dispose d'un foyer d'habitation permanent, cette expression désignant le centre des intérêts vitaux, c'est-à-dire le lieu avec lequel ses relations sont les plus étroites (...)* ».

La convention franco-suisse ne se réfère qu'au lieu avec lequel les relations personnelles du redevable sont les plus étroites sans faire référence aux relations économiques de la personne avec ce pays, la notion de foyer d'habitation permanent se confondant avec celle du centre des intérêts vitaux. Il existe donc une assimilation entre ces notions. Cette spécificité a déjà été soulignée à l'occasion de la publication de la décision de la cour administrative d'appel de Bordeaux (*CAA Bordeaux, 16 mai 2002, n° 98-2068, préc.*).

Le juge de l'impôt se fonde sur un faisceau d'indices présentés tant par le contribuable que par l'administration fiscale pour déterminer la domiciliation fiscale de l'intéressé.

Pour apprécier « le centre des intérêts vitaux » d'un redevable, les juges du fond se basent sur des éléments de fait qui ne sont pas susceptibles d'être discutés devant le juge de cassation à moins d'établir une dénaturation (un tel moyen de cassation étant très rarement admis). Ainsi, pour déterminer que le centre des intérêts vitaux de l'intéressé est en Suisse, le Conseil d'État retient des éléments tels que l'immatriculation des véhicules, la délivrance du permis d'établissement C, l'assujettissement à l'impôt fédéral, cantonal et communal, l'immatriculation au consulat de France à Lausanne (*CE, 29 janv. 1993, n° 55943, Cts de Gaillard : Dr. fisc. 1993, n° 22-23, comm. 1166, concl. O. Fouquet*). La cour administrative d'appel de Paris a également pris en compte les liens personnels les plus étroits du contribuable tels que le permis d'établissement délivré par les autorités helvétiques, le lieu de scolarisation des enfants, la présence effective dans le pays pour des raisons personnelles ou professionnelles (*CAA Paris, 10 oct. 1996, n° 95-2915 : Dr. fisc. 1997, n° 18, comm. 502. – CAA Paris, 2 oct. 2003, n° 99-3116, M^me^ Knapp : Juris-Data n° 2003-240600 ; Dr. fisc. 2004, n° 25, comm. 565, note M^me^ M. Sieraczek-Abitan*).

Pour autant, dans l'affaire *Latécoère*, les circonstances de fait sur lesquelles s'est fondée la cour administrative d'appel de Bordeaux résultent d'investigations approfondies menées par les services fiscaux. Mais certains éléments de fait, tels que la délivrance d'un permis d'établissement C, la scolarisation du fils en Suisse, l'acquisition d'une résidence et d'un terrain en Suisse, l'attestation des autorités fiscales suisses du paiement de l'impôt cantonal et communal, l'immatriculation du redevable au consulat de France à Lausanne et les deux attestations de domicile du contrôle de l'habitant de Fournex n'ont pas été suffisants pour établir la domiciliation fiscale de M. Latécoère en Suisse, comme si ce nom prestigieux devait demeurer dans le patrimoine français.

En tout état de cause, cette appréciation relève du pouvoir souverain des juges du fond, lesquels n'ont au demeurant commis aucune dénaturation des faits en l'espèce. Les juges du Palais-Royal ont considéré que la cour administrative d'appel de Bordeaux avait correctement appliqué l'article 4, 2 de la convention franco-suisse en examinant les relations des requérants avec la France au regard de leur situation professionnelle, familiale et administrative.

Mais, au-delà de cette décision, on observe que la notion de « centre des intérêts vitaux » n'est pas précisément définie. Il n'existe pas de critères uniformes, déterminés à l'avance et applicables à l'ensemble des litiges. Des lors, l'appréciation de cette notion est nécessairement subjective. De surcroît, l'analyse des faits résulte des enquêtes de domiciliation plus ou moins approfondies et plus ou moins affinées par les services fiscaux. L'absence de critères précis entraîne précisément une relative insécurité fiscale pour les redevables établis ou non en France.

Deux axes de réflexion peuvent donc être menés pour tenter de remédier à cette insécurité fiscale : la première, en suggérant au justiciable de recourir à la Cour européenne des droits de l'homme, la seconde, en préconisant une nouvelle intervention du législateur.

## 2. Les tentatives de solution à l'absence de sécurité fiscale

Le premier axe de réflexion se situe dans le cadre d'un recours devant la Cour européenne des droits de l'homme.

L'article 14 de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme permet aux justiciables une protection contre toute discrimination dans la jouissance des droits et des libertés garantis par les autres clauses normatives de la convention.

Cette disposition prévoit en effet : « *La jouissance des droits et des libertés reconnus dans la présente convention doit être assurée, sans distinction aucune, fondée notamment sur le sexe, la race, la couleur, la langue, la religion, les opinions politiques ou toutes opinions, l'origine nationale ou sociale, la fortune, la naissance ou toute autre situation* ».

Néanmoins, cette clause de non-discrimination n'a pas d'existence indépendante, puisqu'elle se limite à interdire toute discrimination pour les droits et libertés reconnus par la convention.

Le droit à la non-discrimination ne peut être invoqué que s'il est rattaché à l'un des droits garantis par la convention ou à ses protocoles. L'applicabilité de l'article 14 doit être combinée nécessairement avec l'article 1er du premier protocole de la convention, aux termes duquel : « *Toute personne physique ou morale a droit au respect de ses biens. Nul ne peut être privé de sa propriété que pour cause d'utilité publique et dans les conditions prévues par la loi et les principes généraux du droit international. Les dispositions précédentes ne portent pas atteinte au droit que possèdent les États de mettre en vigueur les lois qu'ils jugent nécessaires pour réglementer l'usage des biens conformément à l'intérêt général ou pour assurer le paiement des impôts ou d'autres contributions* ».

Bien que la notion de bien ne soit pas définie par l'article 1er du premier protocole, la Cour européenne a récemment jugé que l'espérance légitime de pouvoir obtenir le remboursement de la TVA indûment versée est un bien au sens de la convention (*CEDH, 16 avr. 2002, n° 36677/97, SA Dangeville c/ France*).

Il peut être donc envisagé de soulever un moyen tiré de la violation de l'article 14 et de l'article 1er du premier protocole de la convention en matière fiscale lorsque l'intéressé a constaté une différence de traitement avec un autre justiciable placé dans une situation analogue à la sienne.

On sait que le Conseil d'État s'est prononcé sur l'applicabilité de l'article 14 de la Convention européenne en admettant dans un avis rendu en 2002 (*CE, ass., avis, 12 avr. 2002, n° 239693 : Juris-Data n° 2002-063750 ; Dr. fisc. 2002, n° 26, comm. 555, concl. F. Séners, note B. Boutemy et E. Meier*) la possibilité pour un contribuable de soutenir que la loi fiscale est à l'origine de discriminations injustifiées entre les contribuables.

La discrimination peut être considérée comme constituée dès lors que le juge de l'impôt français a fait une application différente de l'article 4 B du CGI et de l'article 4, 2 de la convention franco-suisse à des contribuables placés dans une situation analogue.

Cette appréciation différente du centre des intérêts vitaux au sens de l'article 4, 2 de la Convention européenne crée une inégalité de traitement entre les contribuables qui sont à la fois résidents français et résidents suisses car, selon les juridictions, un contribuable sera imposé sur la totalité de ses revenus s'il est considéré comme ayant son domicile fiscal en France et ne sera pas imposé selon le bénéfice mondial s'il est considéré comme ayant son domicile fiscal en Suisse.

Le second axe de réflexion réside dans la possibilité d'utiliser la procédure de rescrit. L'article 19 de la loi de finances rectificative pour 2004 (*L. fin. rect. 2004, n° 2004-1485, 30 déc. 2004, art. 19 : Dr. fisc. 2005, n° 5, comm. 167*) a étendu la procédure de rescrit prévue à l'article L. 80 B du LPF aux demandes concernant l'existence d'établissements stables. Insérée dans le dispositif visant à garantir la sécurité juridique des entreprises, cette disposition doit permettre aux contribuables étrangers qui réalisent des activités en France d'interroger l'administration fiscale pour savoir s'ils disposent ou non d'un établissement stable en France. Cette procédure concerne les contribuables résidents dans un État lié à la France par une convention fiscale. Cette procédure garantit sans aucun doute une sécurité juridique aux entreprises car elle leur permet d'avoir l'assurance que leur situation fiscale ne sera pas remise en cause par l'Administration.

Cette procédure de rescrit pourrait être à nouveau étendue aux personnes physiques compte tenu du nombre de litiges qui surviennent en matière de domiciliation fiscale. Les intéressés détenteurs de biens mobiliers ou immobiliers en France ou exerçant une activité professionnelle pourraient alors exposer aux services fiscaux leur situation familiale, patrimoniale et administrative. La réponse constituerait pour le contribuable une prise de position formelle qui ne pourrait plus être remise en cause ultérieurement. Un tel dispositif aurait peut-être permis à M. Latécoère de se prévaloir de la réponse du sous-directeur du Bureau E du service de la législation fiscale, alors que le juge de l'impôt a considéré que cette réponse ne peut constituer une prise de position formelle.

Henri Teissier du Cros,
*Conseiller d'État honoraire*
Manon Sieraczek-Abitan,
*Docteur en droit, Avocats à la Cour,*
*Cabinet Lantourne Duret Simon et Associés*

Mots-Clés : *Conventions internationales - Suisse - Résidence - Centre des intérêts vitaux*

Textes : *Convention franco-suisse, 9 sept. 1966, art. 4, 2*

JurisClasseur : *Fiscal ID, Fasc. 16-3-A et B ; Fiscal international, Fasc. 353-A et B*