

N° 436570

M.

8^e et 3^e chambres réunies

Séance du 1^{er} juillet 2020

Lecture du 16 juillet 2020

CONCLUSIONS

Mme Karin CIAVALDINI, rapporteure publique

M. ... de nationalité française, a estimé qu'il avait transféré son domicile fiscal au Brésil fin 2012. Mais, à l'occasion d'un contrôle sur pièces, l'administration fiscale a considéré qu'il était resté résident fiscal français au titre de l'année 2013 et a mis à sa charge des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu et de prélèvements sociaux. Sa qualité de résident fiscal français a été confirmée par le tribunal administratif de Lyon, puis, par adoption des motifs du jugement, par la cour administrative d'appel de Lyon.

La démarche fixée par la décision d'Assemblée du 28 juin 2002, n° 232276, *Ministre c/ Société Schneider Electric*¹ s'applique également pour la notion de résidence fiscale, même lorsque la convention fiscale définit directement et de manière autonome les critères de détermination de la résidence fiscale, sans renvoi au droit interne (11 avril 2008, n° 285583, *M. Cheyne*²), ce qui n'est pas le cas de la convention fiscale franco-brésilienne ici en cause.

Il n'est pas contesté que M. ..., au regard de l'article 4 B du CGI, était domicilié fiscalement en France. Le tribunal a jugé qu'il y avait le centre de ses intérêts économiques. Ce critère, fixé au c du 1 de l'article 4 B, est l'un des critères alternatifs permettant de caractériser le domicile fiscal en France, les deux autres étant :

- avoir en France son foyer ou le lieu de son séjour principal (a du 1)³ ;
- exercer une activité professionnelle en France, salariée ou non, à moins qu'elle soit exercée à titre accessoire (b du 1).

Il n'est pas non plus contesté que M. ..., au titre de l'année d'imposition en litige, était résident fiscal brésilien au regard de la législation de cet Etat.

Le litige s'est donc noué autour de l'application de l'article 4 de la convention fiscale conclue le 10 septembre 1971 entre la France et le Brésil, qui permet de résoudre les situations dans lesquelles le contribuable est considéré comme résident de chacun des Etats contractants par leurs législations respectives.

¹ Au Recueil p. 233, RJF 10/02 n° 1080, chron. L. Olléon p. 755, cl. S. Austry au BDCF 4/10 n° 52.

² Aux T. et à la RJF 7/08 n° 769, cl. Cl. Landais au BDCF 7/08 n° 83.

³ Le lieu du séjour principal du contribuable ne peut déterminer son domicile fiscal que dans l'hypothèse où il ne dispose pas de foyer (ni en France, ni dans un autre Etat) : Section, 3 novembre 1995, n° 126513, *Larcher* (au Recueil p. 406 et à la RJF 12/95 n° 1332 avec chronique G. Goulard p. 787, cl. J. Arrighi de Casanova au BDCF 20/95 p. 1) ; voir aussi la décision du 27 juin 2018, n° 408609 (à la RJF 10/18 n°925) avec les conclusions de R. Victor au C 925.

Rédigée selon le modèle de convention de l'OCDE, cette convention prévoit une démarche par étapes successives, mise en œuvre jusqu'au point nécessaire pour déterminer la résidence fiscale (cf. 27 octobre 2010, n° 327163⁴ ; 29 octobre 2012, n° 346641, *Kessler*⁵) :

- il faut d'abord rechercher si la personne dispose d'un foyer d'habitation permanent dans l'un des Etats contractants ; si elle dispose d'un foyer dans l'un de ces deux Etats seulement, il est regardé comme celui de sa résidence fiscale ;
- si la personne dispose d'un foyer d'habitation permanent dans les deux Etats, elle est alors considérée comme résidente de l'Etat contractant avec lequel ses liens personnels et économiques sont les plus étroits (critère du centre des intérêts vitaux) ;
- si aucun de ces deux premiers critères ne permet d'aboutir - l'Etat contractant où la personne a le centre de ses intérêts vitaux ne peut pas être déterminé ou elle ne dispose d'un foyer d'habitation permanent dans aucun des Etats contractants -, la personne est alors considérée comme résident de l'Etat contractant où elle séjourne de façon habituelle ;
- si, enfin, la personne séjourne de façon habituelle dans les deux Etats contractants, ou au contraire si elle ne séjourne de façon habituelle dans aucun d'eux, elle est considérée comme résident de l'Etat contractant dont elle possède la nationalité.

Le tribunal a estimé que M. [nom] n'avait de foyer d'habitation permanent ni en France, ni au Brésil ; il n'avait, dès lors, pas à faire application du critère du centre des intérêts vitaux, qui n'est mis en œuvre que si la personne a un foyer dans les deux Etats contractants. Puis il a considéré que l'intéressé ne séjournait de façon habituelle ni en France, ni au Brésil et il est donc arrivé au critère de la nationalité française de M. Curot, déterminant sa résidence fiscale en France.

M. [nom] soulève, outre des moyens tirés de la régularité de l'arrêt :

- un moyen tiré de l'erreur de droit au regard de l'article 4 de la convention fiscale, à n'avoir pas recherché pendant quelle durée il avait séjourné au Brésil ;
- un moyen d'erreur de qualification juridique ou de dénaturation des faits, à avoir jugé qu'il n'était pas démontré qu'il avait eu en 2013 le lieu de son séjour principal – ou habituel – au Brésil.

Le pourvoi ne distingue pas vraiment la notion de « séjour habituel » utilisée par la convention fiscale et celle de « séjour principal » figurant à l'article 4 B du CGI. Le ministre a pourtant raison de dire qu'elles ne sont pas équivalentes.

Le critère du séjour principal renvoie au nombre de jours passés dans l'Etat en cause. S'il n'est pas exigé, pour la caractérisation du « séjour principal », que l'intéressé ait résidé dans l'Etat concerné plus de six mois, vous avez jugé, pour l'application à l'époque de l'article 4-1° du CGI, que le séjour principal en France est caractérisé lorsque le contribuable y a résidé nettement plus longtemps que dans aucun autre Etat au cours de la même année (19 novembre 1969, n° 75925⁶ ; 10 février 1989, n° 58873⁷ ; voir aussi : CE (na), 24 octobre 2018, n° 412868⁸).

⁴ Aux T. et à la RJF 1/11 n° 52, cl. N. Escaut au BDCF 1/11 n° 9.

⁵ Aux T. et à la RJF 1/13 n° 83.

⁶ Au Recueil p. 518, Dupont 1970 p. 110.

⁷ Aux T. et à la RJF 4/89 n° 392.

⁸ A la RJF 1/19 n° 3.

La notion de « séjour habituel » est plus complexe et moins explicitée. Elle a fait l'objet de peu de jurisprudence, la mise en œuvre du critère correspondant n'étant sans doute qu'assez rarement nécessaire. Elle n'a été précisée dans les commentaires du modèle de convention de l'OCDE qu'à compter de la version accompagnant le nouveau modèle 2017. Ces commentaires précisent que le séjour habituel dépend de la fréquence, de la durée et de la régularité des séjours qui font partie du rythme de vie normal d'une personne et qui ont donc un caractère plus que transitoire. Ils indiquent que l'examen de ce critère doit se faire sur une période suffisamment longue pour permettre d'évaluer ces paramètres : elle peut être notamment plus longue que celle supposée de double résidence. Ce critère n'implique pas, à la différence de celui de « séjour principal », de comparer les temps de présence dans différents Etats (le lieu du séjour habituel n'est pas celui du séjour le plus habituel). Mais le temps passé dans l'Etat dont on recherche s'il peut être qualifié de « séjour habituel » reste un critère pertinent. Comme le montrent deux exemples figurant dans les commentaires du modèle OCDE, qui retiennent l'examen sur une période de cinq ans, il semble y avoir un seuil minimal en nombre de jours, quand bien même les séjours seraient fréquents et réguliers :

- une personne travaillant dans l'Etat A où elle vit habituellement, et allant dans l'Etat B deux jours par mois et une fois par an pour trois semaines de vacances (soit environ 45 jours par an) séjourne de façon habituelle dans l'Etat A, mais pas dans l'Etat B ;
- en revanche, si la personne travaille de brèves périodes de temps dans l'Etat A, où elle revient quinze fois par an pour des séjours de deux semaines chaque fois (environ 210 jours par an), mais est présente dans l'Etat B le reste du temps, elle sera regardée comme séjournant de façon habituelle dans les deux Etats.

En ce qui concerne votre jurisprudence, le commissaire du gouvernement Olivier Fouquet a pu estimer qu'une personne séjournant en Allemagne pour son activité professionnelle et passant en France ses vacances et ses fins de semaine séjournait habituellement dans les deux Etats (conclusions sur la décision du *26 janvier 1990*, n° 69853⁹).

Dans le présent litige, le tribunal a estimé que les pièces fournies par M. C. ne permettaient pas de déterminer la durée de sa présence au Brésil pendant l'année 2013. En se fondant sur cette circonstance pour juger qu'il n'établissait pas son séjour habituel au Brésil, le tribunal ne nous paraît pas avoir commis d'erreur de droit : on ne peut lui prêter avec certitude une confusion entre « séjour habituel » et « séjour principal » et si, pour le « séjour habituel », le critère du temps passé dans l'Etat n'est pas le seul à mettre en œuvre, il reste néanmoins important, comme l'illustrent les exemples ci-dessus. Ce n'est d'ailleurs pas un tel moyen d'erreur de droit qui est soulevé, mais celui tiré de ce que le tribunal n'aurait pas recherché pendant quelle durée M. C. avait séjourné au Brésil, qui est à l'évidence non fondé.

Reste que l'appréciation portée par le tribunal sur les éléments qui lui étaient fournis nous paraît contestable¹⁰. Celui-ci disposait des tampons portés sur le passeport de M. C. qui, contrairement à ce qu'il a jugé, montraient des séjours au Brésil au nombre d'au moins trois en 2013, ainsi qu'en 2012 et en 2014. Sur l'année 2013, les séjours au Brésil

⁹ RJF 3/90 n° 240, cl. O. Fouquet Dr. fisc. n° 23, 6 juin 1990, c. 1121.

¹⁰ Vous exercez en cassation un contrôle de qualification juridique des faits sur la notion de domicile fiscal au sens du CGI (*18 juillet 2011*, n° 336257, *Di Domenico*, aux T. et à la RJF 11/11 n° 1124) et pour l'application des stipulations des conventions fiscales relatives à la qualité de résident fiscal (*17 mars 2016*, n° 383335, aux T. sur un autre point, RJF 6/16 n° 505, cl. V. Daumas p. 768).

correspondaient à un nombre total de jours de l'ordre de 245. M. Curot fournissait également un certificat de voyage établi par la compagnie aérienne Latam apportant, pour l'année 2013, des informations concordant avec celles du passeport. S'il avait fourni, avec leur traduction, des éléments complémentaires en appel, notamment un historique de ses déplacements établi par la police fédérale brésilienne, le tribunal disposait déjà des éléments permettant de déterminer l'étendue de la présence au Brésil de M. Curot en 2013. D'ailleurs, le ministre considère, prenant le contre-pied total du jugement, que M. Curot a séjourné habituellement en 2013 à la fois en France et au Brésil. C'est sur ce terrain, et sans vous demander une substitution de motifs en cassation qui supposerait l'appréciation de circonstances de fait, que le ministre défend l'arrêt et le jugement : il est vrai qu'en cas de séjour habituel dans les deux Etats contractants, il faut aussi avoir recours au critère de la nationalité.

Le tribunal nous semble donc avoir dénaturé les pièces du dossier en estimant que les tampons portés sur le passeport de M. Curot ainsi que les voyages mentionnés par l'agence de voyage Latam ne permettaient pas de reconstituer sa durée de présence au Brésil. De cette dénaturation, il est résulté une erreur de qualification juridique des faits, dès lors que la présence de M. Curot au Brésil, à au moins trois périodes de l'année 2013, pour une durée totale d'environ 245 jours, permettait de regarder la condition de « séjour habituel » au Brésil comme remplie au titre de cette année.

Vous annulerez l'ordonnance attaquée et renverrez l'affaire à la cour administrative d'appel de Lyon. Vous pourrez mettre à la charge de l'Etat le versement à M. Curot de la somme de 3 000 euros au titre des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Tel est le sens de nos conclusions.