

M. BARTHEZ, président  
M. Nicolas LAFON, rapporteur  
Mme CHERRIER, rapporteur public  
ASSARAF-DOLQUES, avocats

Lecture du jeudi 13 octobre 2022

**REPUBLIQUE FRANCAISE**  
**AU NOM DU PEUPLE FRANCAIS**

---

Vu la procédure suivante :

Procédure contentieuse antérieure :

M. et Mme E... ont demandé au tribunal administratif de Toulouse, d'une part, de prononcer la décharge des cotisations supplémentaires à l'impôt sur le revenu et des pénalités correspondantes auxquelles ils ont été assujettis au titre des années 2014, 2015 et 2016, d'autre part, de condamner l'Etat à leur verser une somme de 1 000 euros à titre de dommages et intérêts.

Par un jugement n° 1804407 du 30 juin 2020, le tribunal administratif de Toulouse a rejeté leur demande.

Procédure devant la cour :

Par une requête et deux mémoires complémentaires, enregistrés le 25 août 2020 et les 7 et 10 mai 2021 sous le n° 20BX02832 au greffe de la cour administrative d'appel de Bordeaux et ensuite sous le n° 20TL22832 au greffe de la cour administrative d'appel de Toulouse, M. et Mme D..., représentés par Me Assaraf Dolques, demandent à la cour :

1°) d'annuler ce jugement ;

2°) de prononcer la décharge des cotisations supplémentaires à l'impôt sur le revenu et des pénalités correspondantes auxquelles ils ont été assujettis au titre des années 2014, 2015 et 2016 ;

3°) de condamner l'Etat à leur verser une somme de 1 000 euros à titre de dommages et intérêts ;

4°) de mettre à la charge de l'Etat la somme de 4 000 euros sur le fondement de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Ils soutiennent que :

- ils sont résidents israéliens depuis le mois de juillet 2014 ;
- en application des règles de droit israélien, ils ont la qualité de résidents fiscaux israéliens et entrent dans le champ d'application de l'impôt sur le revenu israélien ;
- ils sont fondés à se prévaloir des stipulations de l'article 18 de la convention fiscale applicable entre la France et Israël, selon lesquelles les pensions de retraite privée de source française sont imposables dans l'Etat de résidence, soit Israël ;
- la circonstance qu'un revenu de source française n'ait pas été effectivement soumis à l'impôt en Israël ne remet pas en cause leur statut de résidents fiscaux israéliens au sens de cette convention ;
- la notice n° 2041-E publiée par l'administration fiscale pour les années 2014, 2015 et 2016 indique qu'Israël peut être un pays de résidence fiscale de personnes percevant des pensions de retraite privée, sans être effectivement soumises à l'impôt sur le revenu dans cet Etat ;
- le service des impôts des non-résidents a confirmé, par courrier du 1er février 2018, le caractère non-imposable en France de leurs pensions.

Par deux mémoires en défense, enregistrés le 23 février 2021 et le 13 septembre 2022, le ministre de l'économie, des finances et de la souveraineté industrielle et numérique conclut au rejet de la requête.

Il soutient que :

- les conclusions relatives à la cotisation supplémentaire à l'impôt sur le revenu à laquelle les requérants ont été assujettis au titre de l'année 2014 sont irrecevables, dès lors que les moyens soulevés ne correspondent pas à la nature du rehaussement ;
- les moyens soulevés par les requérants ne sont pas fondés ;

- les conclusions indemnitaires, qui n'ont pas été précédées d'une réclamation préalable, sont irrecevables.

Par ordonnance du 11 avril 2022, le président de la section du contentieux du Conseil d'Etat a attribué à la cour administrative d'appel de Toulouse le jugement de la requête de M. et Mme D....

Vu les autres pièces du dossier.

Vu :

- la convention signée le 31 juillet 1995 entre le Gouvernement de la République française et le Gouvernement de l'Etat d'Israël en vue d'éviter les doubles impositions et de prévenir l'évasion et la fraude fiscales en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune ;
- le code général des impôts et le livre des procédures fiscales ;
- le code de justice administrative.

Les parties ont été régulièrement averties du jour de l'audience.

Ont été entendus au cours de l'audience publique :

- le rapport de M. A...,
- et les conclusions de Mme Cherrier, rapporteure publique.

Considérant ce qui suit :

1. M. et Mme D..., qui sont installés en Israël, font appel du jugement du 30 juin 2020 par lequel le tribunal administratif de Toulouse a rejeté leur demande tendant, d'une part, à la décharge des cotisations supplémentaires à l'impôt sur le revenu et des pénalités correspondantes auxquelles ils ont été assujettis au titre des années 2014, 2015 et 2016, d'autre part, à la condamnation de l'Etat à leur verser une somme de 1 000 euros à titre de dommages et intérêts.

Sur les conclusions en décharge :

2. Une convention bilatérale conclue en vue d'éviter les doubles impositions ne peut pas, par elle-même, directement servir de base légale à une décision relative à l'imposition et, par suite, il incombe au juge de l'impôt, lorsqu'il est saisi d'une contestation relative à une telle convention, de se placer d'abord au regard de la loi fiscale nationale pour rechercher si, à ce titre, l'imposition contestée a été valablement établie avant de déterminer si cette convention fait ou non obstacle à l'application de la loi fiscale.

En ce qui concerne l'application de la loi fiscale française :

3. 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. ". Aux termes de l'article 4 B du même code, dans sa version applicable au litige : " 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. (...) ".

4. Alors même qu'ils ont mentionné, dans leur déclaration de revenus souscrite en 2015, résider en France au 1er janvier 2015, M. et Mme D... apportent la preuve, en produisant leurs cartes d'identité israéliennes, leurs certificats d'inscription au registre des français établis hors de France et une facture de déménagement, de leur installation permanente en Israël dès le 28 juillet 2014. Ils doivent, en conséquence, être regardés comme ayant, jusqu'à cette date, leur foyer en France au sens du a. de l'article 4 B du code général des impôts.

5. Par ailleurs, il résulte de l'instruction que les revenus perçus par M. et Mme D... au cours des années d'imposition en litige, qui correspondaient à des pensions privées servies par des caisses de retraite françaises, étaient exclusivement de source française. En conséquence, ils doivent être regardés comme ayant conservé en France le centre de leurs intérêts économiques au sens du c. de l'article 4 B du code général des impôts, en dépit de leur installation en Israël à compter du 28 juillet 2014.

6. Il résulte de ce qui a été dit aux points 4 et 5 que M. et Mme D... avaient leur domicile fiscal en France au cours des années 2014 à 2016. C'est, par suite, à bon droit que, sur le fondement de l'article 4 A du code général des impôts, l'administration a considéré qu'ils étaient imposables en France à l'impôt sur le revenu au titre des mêmes années.

En ce qui concerne l'application de la convention entre la France et Israël :

7. Aux termes du 1 de l'article 4 de la convention fiscale franco-israélienne du 31 juillet 1995 : " 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. Toutefois, cette expression ne comprend pas les personnes qui ne sont assujetties à l'impôt dans cet Etat que pour les revenus de sources situées dans cet Etat ou pour la fortune qui y est située ". Aux termes de l'article 18 de la même convention : " Sous réserve des dispositions du paragraphe 2 de l'article 19, les pensions, rentes viagères et autres rémunérations similaires payées à un résident d'un Etat contractant ne sont imposables que dans cet Etat ".

8. Les stipulations du 1 de l'article 4 de la convention franco-israélienne citées ci-dessus 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. Il résulte des termes mêmes de ces stipulations, qui définissent le champ d'application de la convention, conformément à son objet principal qui est d'éviter les doubles impositions, que les personnes qui ne sont pas soumises à l'impôt en cause par la loi de l'Etat concerné à raison de leur statut ou de leur activité ne peuvent être regardées comme assujetties au sens de ces stipulations. Par ailleurs, et pour les personnes qui ne sont assujetties que partiellement à l'impôt, il résulte des mêmes stipulations de l'article 4 de cette convention que, pour son application, la qualité de résident d'un Etat contractant est subordonnée à la seule condition que la personne qui s'en prévaut soit assujettie à l'impôt dans cet Etat en raison de son domicile, de sa résidence ou d'un lien personnel analogue et non en raison de la seule existence de revenus y trouvant leur source. Enfin, la seconde phrase du 1 de cet article 4, telle qu'elle est éclairée par les commentaires formulés par le comité fiscal de l'Organisation de coopération et de développement économiques sur l'article 4 de la convention-modèle établie par cette organisation, vise seulement à exclure de la qualité de résident d'un Etat les personnes qui ne sont assujetties à l'impôt dans cet Etat que pour les revenus de sources situées dans ce même Etat et pour des raisons étrangères à l'existence d'un lien personnel avec cet Etat.

9. Il résulte de l'instruction que M. et Mme D..., qui ont leur domicile en Israël pour les motifs précédemment indiqués au point 4 à compter du 28 juillet 2014, ont bénéficié, dans cet Etat, de l'amendement 168 de l'ordonnance de l'impôt sur le revenu, publié le 16 septembre 2008, en vertu duquel les nouveaux résidents sont exonérés, pour une période de dix ans à compter de l'année de leur installation, de tout impôt sur les revenus provenant de l'étranger. Toutefois, ils pouvaient, durant cette même période, faire l'objet d'une imposition des revenus susceptibles de provenir d'Israël, laquelle aurait été liée à l'existence d'un lien personnel avec cet Etat. Dans ces conditions, M. et Mme D... étaient assujettis à l'impôt sur le revenu en Israël, alors même qu'ils n'ont déclaré, au titre des années en litige, que leurs pensions de retraite de source française.

10. Par suite, à compter du 28 juillet 2014, M. et Mme D... étaient des résidents fiscaux d'Israël, au sens de l'article 4 de la convention fiscale entre la France et Israël, et les pensions de retraite de source française qu'ils ont perçues à partir de cette date, qui n'étaient pas payées par l'Etat français, l'une de ses collectivités locales ou l'une de leurs personnes morales de droit public, n'étaient, en application de l'article 18 de la même convention, imposables qu'en Israël.

11. Les suppléments d'imposition établis au titre de l'année 2014, s'ils procèdent de la remise en cause d'une réduction d'impôt correspondant à un report de dons effectués au cours d'années antérieures, sont subordonnés à l'imposition en France des revenus que M. et Mme D... avaient déclarés. En conséquence, ces derniers pouvaient utilement contester le principe même de l'imposition en France des pensions de retraite qu'ils ont perçues en 2014 au soutien de leurs conclusions dirigées contre les impositions supplémentaires auxquelles ils ont été assujettis au titre de cette même année. Par suite, la " fin de non-recevoir " opposée à ce titre par le ministre doit être écartée.

12. En revanche, il découle de ce qui a été dit au point 10 que M. et Mme D... étaient des résidents israéliens au sens de l'article 4 de la convention fiscale jusqu'au 28 juillet 2014 et, en application de l'article 18 de la même convention, leurs pensions n'étaient imposables qu'en France jusqu'à cette date. Dès lors, ils ne sont fondés à obtenir, outre la décharge des cotisations supplémentaires auxquelles ils ont été assujettis au titre des années 2015 et 2016, que la réduction de la cotisation supplémentaire relative à l'année 2014, en tant qu'elle porte sur les revenus qu'ils ont perçus à compter du 28 juillet 2014.

13. Il résulte de ce qui précède, sans qu'il soit besoin de statuer sur les moyens tirés de l'interprétation administrative de la loi fiscale, que M. et Mme D... sont fondés à soutenir que c'est à tort que, par le jugement attaqué, le tribunal administratif de Toulouse a rejeté leur demande, dans la mesure indiquée au point 12 ci-dessus.

Sur les conclusions indemnitaires :

14. Aux termes de l'article R. 421-1 du code de justice administrative : " La juridiction ne peut être saisie que par voie de recours formé contre une décision (...) Lorsque la requête tend au paiement d'une somme d'argent, elle n'est recevable qu'après l'intervention de la décision prise par l'administration sur une demande préalablement formée devant elle. (...) ".

15. M. et Mme D... n'ont présenté auprès de l'Etat ou de l'administration fiscale aucune demande tendant à l'octroi d'une indemnité visant à réparer les préjudices tirés des prétendus désagréments subis du fait de l'imposition en France de leurs pensions de retraite perçues en 2014, 2015 et 2016. En l'absence de liaison du contentieux sur leurs conclusions indemnitaires, ces dernières sont, ainsi que le soutient le ministre en défense, irrecevables. Il s'ensuit que M. et Mme D... ne sont pas fondés à se plaindre de ce que, par le jugement attaqué, le tribunal administratif de Toulouse a rejeté leurs conclusions indemnitaires.

Sur les frais liés au litige :

16. Il y a lieu, dans les circonstances de l'espèce, de mettre à la charge de l'Etat une somme de 1 500 euros à verser à M. et Mme D... sur le fondement des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

**D E C I D E :**

Article 1er : Il est accordé à M. et Mme D..., d'une part, la réduction de la cotisation supplémentaire d'impôt sur le revenu et des pénalités correspondantes auxquelles ils ont été assujettis au titre de l'année 2014 en ce qu'elles portent sur les revenus perçus à compter du 28 juillet 2014, d'autre part, la décharge des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu, en droits et pénalités, auxquelles ils ont été assujettis au titre des années 2015 et 2016.

Article 2 : Le jugement n° 1804407 du 30 juin 2020 du tribunal administratif de Toulouse est réformé en ce qu'il a de contraire au présent arrêt.

Article 3 : L'Etat versera une somme de 1 500 euros à M. et Mme D... au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Article 4 : Le surplus des conclusions de la requête présentée par M. et Mme D... est rejeté.

Article 5 : Le présent arrêt sera notifié à M. et Mme B... et C... D... et au ministre de l'économie, des finances et de la souveraineté industrielle et numérique.

Copie en sera adressée à la direction de contrôle fiscal Sud-Pyrénées.

Délibéré après l'audience du 29 septembre 2022, où siégeaient :

- M. Barthez, président,
- Mme Fabien, présidente assesseure,
- M. Lafon, président assesseur.

Rendu public par mise à disposition au greffe le 13 octobre 2022.

Le rapporteur,

N. A...

Le président,

A. Barthez

Le greffier,

F. Kinach

La République mande et ordonne au ministre de l'économie, des finances et de la souveraineté industrielle et numérique en ce qui le concerne ou à tous commissaires de justice à ce requis en ce qui concerne les voies de droit commun contre les parties privées, de pourvoir à l'exécution de la présente décision.

N°20TL22832

---