

Tribunal administratif de Montreuil
Chambre 10
19 septembre 2024
n°2215513

**REPUBLIQUE FRANCAISE
AU NOM DU PEUPLE FRANCAIS**

Vu la procédure suivante :

Par une requête et un mémoire, enregistrés les 19 octobre 2022 et 20 mai 2024, M. B A, représenté par Me Girtanner, demande au tribunal :

1°) de prononcer la décharge, à hauteur de 144 702 euros, de la cotisation primitive de contribution exceptionnelle sur les hauts revenus à laquelle il a été assujetti au titre de l'année 2020 ;

2°) de mettre à la charge de l'Etat la somme de 5 000 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Il soutient que les stipulations de l'article 10 de la convention fiscale franco-italienne, éclairées par les énonciations du paragraphe n° 160 du BOI-INT-CVB-ITA-10-20 du 9 septembre 2013, font obstacle à ce que soit prélevée par voie de rôle la contribution exceptionnelle sur les hauts revenus au titre des dividendes.

Par des mémoires en défense, enregistrés les 4 avril 2024 et 11 juin 2024, la directrice chargée de la direction des impôts des non-résidents conclut au rejet de la requête.

Elle soutient que le moyen soulevé par M. A n'est pas fondé.

Par une ordonnance du 21 mai 2024, la clôture de l'instruction a été fixée au 24 juin 2024.

Vu les autres pièces du dossier.

Vu :

- la convention entre le Gouvernement de la République française et le Gouvernement de la République italienne en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune et de prévenir l'évasion et la fraude fiscales, signée à Venise le 5 octobre 1989 ;

- 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 Mme Fabre, conseillère,

- les conclusions de M. Khiat, rapporteur public,

- et les observations de Me Girtanner, représentant M. A.

Considérant ce qui suit :

1. M. A, résident fiscal italien, a été assujetti au titre de l'année 2020 à la contribution exceptionnelle sur les hauts revenus prévue par l'article 223 sexies du code général des impôts à raison de dividendes de source française et de salaires de source française. Sa réclamation à fin de décharge de la contribution exceptionnelle sur les hauts revenus assise sur les dividendes de source française ayant été partiellement acceptée le 1er juillet 2022 à hauteur de 80 407 euros en application de la limitation de

l'imposition des dividendes à 15% de leur montant brut, M. A demande la décharge du reliquat, pour un montant de 144 702 euros.

Sur les conclusions à fin de décharge :

2. Si une convention bilatérale conclue en vue d'éviter les doubles impositions peut, en vertu de l'article 55 de la Constitution, conduire à écarter, sur tel ou tel point, la loi fiscale nationale, elle ne peut pas, par elle-même, directement servir de base légale à une décision relative à l'imposition. Il incombe au juge de l'impôt, lorsqu'il est saisi d'une contestation relative à une convention fiscale, 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 et, dans l'affirmative, sur le fondement de quelle qualification. Il lui appartient ensuite, le cas échéant, en rapprochant cette qualification des stipulations de la convention, de déterminer - en fonction des moyens invoqués devant lui ou même, s'agissant de déterminer le champ d'application de la loi, d'office - si cette convention fait ou non obstacle à l'application de la loi fiscale.

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

3. Aux termes du I de l'article 164 B du code général des impôts : " Sont considérés comme revenus de source française : () / b. Les revenus de valeurs mobilières françaises et de tous autres capitaux mobiliers placés en France ; () ". Aux termes du I de l'article 223 sexies du même code : " Il est institué à la charge des contribuables passibles de l'impôt sur le revenu une contribution sur le revenu fiscal de référence du foyer fiscal, tel que défini au 1° du IV de l'article 1417 () ". Le 1° du IV de l'article 1417 du même code dispose que : " Pour l'application du présent article, le montant des revenus s'entend du montant net () des revenus et plus-values retenus pour l'établissement de l'impôt sur le revenu au titre de l'année précédente. ".

4. Il est constant que les revenus de capitaux mobiliers en litige correspondant à des dividendes versés par la société JC A Holding sont des revenus de source française, en vertu du b du I de l'article 164 B du code général des impôts et sont imposables à la contribution exceptionnelle sur les hauts revenus en application des dispositions combinées du I de l'article 223 sexies et du 1° du IV de l'article 1417 précités.

En ce qui concerne l'application de la convention fiscale conclue entre la France et l'Italie :

5. En vertu de l'article 2 de la convention entre le Gouvernement de la République française et le Gouvernement de la République italienne en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune et de prévenir l'évasion et la fraude fiscales du 5 octobre 1989, celle-ci s'applique, en ce qui concerne la France, à l'impôt sur le revenu et " aux impôts de nature identique ou analogue qui seraient établis après la date de signature de la Convention et qui s'ajouteraient aux impôts actuels ou qui les remplaceraient ". Aux termes de l'article 10 de cette convention : " 1. Les dividendes payés par une société qui est un résident d'un Etat à un résident de l'autre Etat sont imposables dans cet autre Etat. / 2. Toutefois, ces dividendes sont aussi imposables dans l'Etat dont la société qui paie les dividendes est un résident, et selon la législation de cet Etat, mais si la personne qui reçoit les dividendes en est le bénéficiaire effectif, l'impôt ainsi établi ne peut excéder : / a) 5 p. cent du montant brut des dividendes si le bénéficiaire effectif est une société passible de l'impôt sur les sociétés qui a détenu directement ou indirectement, pendant une période d'au moins 12 mois précédant la date de la décision de distribution des dividendes, au moins 10 p. cent du capital de la société qui paie les dividendes ; / b) 15 p. cent du montant brut des dividendes dans tous les autres cas. () / 3. a) Un résident d'Italie qui reçoit des dividendes distribués par une société résidente de France, qui donneraient droit à un " avoir fiscal " s'ils étaient reçus par un résident de France, a droit à un paiement du Trésor français d'un montant égal à cet " avoir fiscal ", diminué de la retenue à la source au taux prévu au paragraphe 2 b (). / b) Une société résidente d'Italie, visée au paragraphe 2 a, ou relevant de la législation italienne applicable aux sociétés mères, qui reçoit d'une société résidente de France des dividendes qui donneraient droit à un " avoir fiscal ", s'ils étaient reçus par un résident de France, a droit à un paiement du Trésor français d'un montant égal à la moitié de cet " avoir fiscal " diminuée de la retenue à la source

prévue au paragraphe 2. / 4. a) Un résident de France qui reçoit des dividendes distribués par une société résidente d'Italie, qui donnerait droit à un " crédit d'impôt" s'ils étaient reçus par un résident d'Italie, a droit à un paiement du Trésor italien égal à ce " crédit d'impôt", diminué de la retenue à source au taux prévu au paragraphe 2 b () / b) Une société résidente de France, visée au paragraphe 2 a ou relevant de la législation française applicable aux sociétés mères, qui reçoit d'une société résidente d'Italie des dividendes qui donneraient droit à un " crédit d'impôt" s'ils étaient reçus par un résident d'Italie, a droit à un paiement du Trésor italien d'un montant égal à la moitié de ce " crédit d'impôt" diminuée de la retenue à la source prévue au paragraphe 2. / 5. A moins qu'il ne bénéficie du paiement du Trésor français prévu au paragraphe 3 a, un résident d'Italie qui reçoit des dividendes payés par une société qui est un résident de France peut obtenir le remboursement du précompte diminué de la retenue à la source visée au paragraphe 2, lorsque ce précompte a été effectivement acquitté par la société à raison de ces dividendes. () / 6. A moins qu'il ne bénéficie du paiement du Trésor italien prévu au paragraphe 4 a, un résident de France qui reçoit des dividendes distribués par une société résidente d'Italie a droit au remboursement du montant correspondant à la " maggiorazione di conguaglio" afférente à ces dividendes diminuée de la retenue à la source visée au paragraphe 2, lorsque cette " maggiorazione di conguaglio" a été effectivement acquittée par la société à raison de ces dividendes ()

6. La contribution exceptionnelle sur les hauts revenus constitue, pour l'application de l'article 2 de cette convention, un impôt futur analogue à l'impôt sur le revenu. Les revenus en litige sont constitués de revenus de capitaux mobiliers de source française qui entrent dans les prévisions de l'article 10 précité de la convention, en vertu duquel les dividendes sont imposables dans l'Etat de résidence du contribuable ainsi que dans l'Etat de source des dividendes. L'administration fait valoir que l'imposition prévue au paragraphe 2 de l'article 10 de la convention fiscale précitée, qui doit être établie selon la législation de l'Etat source des dividendes, ne prévoit pas les modalités de recouvrement de cette imposition et n'exclut, dès lors, pas la possibilité de recouvrer l'impôt par voie de rôle. Toutefois, si les stipulations du paragraphe 2 de l'article 10 se bornent à renvoyer à la législation de l'Etat source, elles doivent être lues et interprétées tant à la lumière de leur objet et de leur but que des autres paragraphes du même article. Il résulte des termes de l'article 10, et notamment des paragraphes 3 à 6 qui renvoient expressément au paragraphe 2 applicable au litige, que les sommes sont nécessairement soumises à une imposition prélevée par voie de retenue à la source. En l'espèce, la contribution exceptionnelle sur les hauts revenus litigieuse n'a fait l'objet d'aucun prélèvement à la source mais a été recouvrée par voie de rôle l'année suivant la perception des revenus. Il suit de là que l'administration ne pouvait soumettre les revenus en cause à la contribution exceptionnelle sur les hauts revenus. Par suite, c'est en méconnaissance de l'article 10 de la convention franco-italienne que l'administration a assujéti M. A à la contribution exceptionnelle sur les hauts revenus sur les dividendes en cause.

7. Il résulte de ce qui précède que M. A est fondé à demander la décharge de la cotisation primitive de contribution exceptionnelle sur les hauts revenus à laquelle il a été assujéti au titre de l'année 2020 à raison des dividendes versés par la société JC A Holding.

Sur les frais liés à l'instance :

8. 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. A, au titre des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

D E C I D E :

Article 1er : M. A est déchargé de la contribution exceptionnelle sur les hauts revenus à laquelle il a été assujéti au titre de l'année 2020 à raison des dividendes perçus.

Article 2 : L'Etat versera à M. A une somme de 1 500 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Article 3 : Le présent jugement sera notifié à M. B A et à la directrice chargée de la direction des impôts des non-résidents.