

7.3

# Français de Monaco, plus-value immobilière et prélèvements sociaux : un trio imparfait et un contribuable non imposé

CAA Lyon, 14 janv. 2020, n° 18LY03360, concl. E. Conesa-Terrade, comm. C. Deleu

Contrairement aux conclusions du rapporteur public, la CAA de Lyon juge que les plus-values immobilières résultant de la cession de biens situés en France réalisées par des ressortissants français ayant établi leur résidence à Monaco non fiscalement domiciliés en France au sens de l'article 4 B du CGI mais relevant néanmoins de l'article 7 de la convention fiscale franco-monégasque, sont imposables à l'impôt sur le revenu en France sur le fondement de l'article 150 U

du CGI et non sur celui de l'article 244 bis A du même code, lequel s'applique sous réserve des conventions internationales. Ces plus-values ne peuvent, par conséquent, être soumises aux prélèvements sociaux sur le fondement de l'article L. 136-7 du code de la sécurité sociale, et notamment du I bis, qui subordonne l'assujettissement des plus-values aux prélèvements sociaux à leur imposition au prélèvement de l'article 244 bis A du CGI.

## Décision

**CAA Lyon, 2<sup>e</sup> ch., 14 janv. 2020, n° 18LY03360, Claret**

**Pdt :** M. Pruvost - **Rapp. :** Mme Evrard - **Rapp. public :** Mme Terrade – **Av. :** Me Rainaut

**Fichage :** C

Vu la procédure suivante :

Procédure contentieuse antérieure

M. et Mme Claret ont demandé au tribunal administratif de Grenoble de prononcer la restitution des contributions sociales acquittées au titre des plus-values nettes imposables

constatées lors de la cession en 2013 de deux biens immobiliers situés à [X] (Isère).

Par un jugement n° 1602910 du 28 juin 2018, le tribunal administratif de Grenoble a rejeté leur demande.

Procédure devant la cour

Par une requête et un mémoire, enregistrés le 28 août 2018 et le 8 avril 2019, M. et Mme Claret représentés par Me Rainaut, demandent à la cour :

1°) d'annuler ce jugement du tribunal administratif de Grenoble du 28 juin 2018 ;

2°) de prononcer la restitution de ces impositions ;

3°) de mettre à la charge de l'État une somme de 4 500 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

M. et Mme Claret soutiennent que :

- ils ont été imposés sur le fondement des articles 1600-0 D du code général des impôts et L. 136-7 du code de la sécurité sociale relatifs aux produits de placement, auxquelles sont assimilées les plus-values immobilières et non, comme l'ont estimé à tort les premiers juges, sur le fondement des articles 1600-0 C du code général des impôts et L. 136-6 du code de la sécurité sociale qui sont relatifs aux revenus du patrimoine ;

- ils sont toutefois en dehors du champ de ces dispositions, qui prévoient l'assujettissement aux contributions sociales des plus-values imposées au prélèvement mentionné à l'article 244 bis A du code général des impôts, dès lors qu'en tant que Français résidant à Monaco, ils ont été imposés à l'impôt sur le revenu comme des résidents français, en application des stipulations de l'article 7 de la convention fiscale conclue entre la France et la Principauté de Monaco ;

- le service des résidents de Monaco du centre des finances publiques de Menton a indiqué que les Français non privilégiés relevant de l'article 7 de la convention fiscale conclue entre la France et la Principauté de Monaco et résidents de la principauté de Monaco sont dispensés de l'ensemble des prélèvements sociaux instaurés par la loi n° 2012-958 du 16 août 2012 pour les plus-values immobilières réalisées jusqu'en 2015.

Par un mémoire, enregistré le 6 mars 2019, le ministre de l'action et des comptes publics conclut au rejet de la requête.

Le ministre de l'action et des comptes publics soutient que les moyens de la requête ne sont pas fondés.

Vu les autres pièces du dossier ;

Vu :

- la convention fiscale conclue le 18 mai 1963 entre la République française et la Principauté de Monaco ;

- le code de l'action sociale et des familles ;

- le code général des impôts et le livre des procédures fiscales ;

- le code de la sécurité sociale ;

- l'ordonnance n° 96-50 du 24 janvier 1996 ;

- le code de justice administrative ;

Les parties ayant été régulièrement averties du jour de l'audience ;

Après avoir entendu au cours de l'audience publique :

- le rapport de Mme Evrard, présidente-asseesseur,

- les conclusions de Mme Terrade, rapporteure publique,

- et les observations de Me Rainaut, représentant M. et Mme Claret ;

Une note en délibéré présentée pour M. et Mme Claret a été enregistrée le 11 décembre 2019.

Considérant ce qui suit :

**1.** M. et Mme Claret, ressortissants français fiscalement domiciliés à Monaco, ont réalisé, à l'occasion de la cession, en 2013 de deux biens immobiliers situés à [X] (Isère), des plus-values qui ont été soumises aux contributions sociales. Ils relèvent appel du jugement du 28 juin 2018 par lequel le tribunal administratif de Grenoble a rejeté leur demande de restitution de ces contributions sociales.

#### **Sur l'assujettissement des plus-values aux contributions sociales :**

**2.** D'une part, aux termes du premier alinéa du 1 de l'article 7 de la convention fiscale conclue le 18 mai 1963 entre la République française et la Principauté de Monaco : « *Les personnes physiques de nationalité française qui transporteront à Monaco leur domicile ou leur résidence - ou qui ne peuvent pas justifier de cinq ans de résidence habituelle à Monaco à la date du 13 octobre 1962 - seront assujetties en France à l'impôt sur le revenu des personnes physiques et à la taxe complémentaire dans les mêmes conditions que si elles avaient leur domicile ou leur résidence en France* ».

**3.** D'autre part, aux termes de l'article 1600-0 D du code général des impôts : « *La contribution sociale généralisée sur les produits de placements est établie, contrôlée et recouvrée conformément aux dispositions de l'article L. 136-7 du code de la sécurité sociale.* » Aux termes de l'article 1600-0 F bis du même code alors en vigueur : « *II. - Le prélèvement social sur les produits de placements est établi conformément aux dispositions de l'article L. 245-15 du code de la sécurité sociale.* » Aux termes de l'article 1600-0 H de ce code : « *La contribution pour le remboursement de la dette sociale prélevée sur les produits de placement est établie, contrôlée et recouvrée conformément à l'article 16 de l'ordonnance n° 96-50 du 24 janvier 1996 relative au remboursement de la dette sociale.* ». Aux termes de l'article L. 136-7 du code de la sécurité sociale : « *I.- Lorsqu'ils sont payés à des personnes physiques fiscalement domiciliées en France au sens de l'article 4 B du code général des impôts, les produits de placements (...) sont assujettis à une contribution (...). I bis. - Sont également soumises à la contribution les plus-values imposées au prélèvement mentionné à l'article 244 bis A du code général des impôts lorsqu'elles sont réalisées, directement ou indirectement, par des personnes physiques.* ». Aux termes de l'article L. 245-15 du même code alors en vigueur : « *Les produits de placement*

assujettis à la contribution prévue aux I à II de l'article L. 136-7 sont assujettis à un prélèvement social. ». Aux termes de l'article 16 de l'ordonnance du 24 janvier 1996 dans sa rédaction applicable en 2013 : « Il est institué, à compter du 1<sup>er</sup> février 1996, une contribution prélevée sur les produits de placement désignés aux I et I bis de l'article L. 136-7 du code de la sécurité sociale (...) ». Aux termes de l'article L. 14-10-4 du code de l'action sociale et des familles dans sa rédaction applicable en 2013 : « Les produits affectés à la Caisse nationale de solidarité pour l'autonomie sont constitués par : (...) 2° Une contribution additionnelle au prélèvement social mentionné à l'article L. 245-14 du code de la sécurité sociale et une contribution additionnelle au prélèvement social mentionné à l'article L. 245-15 du même code. Ces contributions additionnelles sont assises, contrôlées, recouvrées et exigibles dans les mêmes conditions et sous les mêmes sanctions que celles applicables à ces prélèvements sociaux ». Aux termes du 2° du I de l'article 1600-0 S du code général des impôts alors applicable a été institué en 2013 un prélèvement de solidarité sur les produits de placement mentionnés à l'article L. 136-7 du code de la sécurité sociale.

4. Enfin, aux termes de l'article 150 U du code général des impôts : « Sous réserve des dispositions propres aux bénéficiaires industriels et commerciaux, aux bénéficiaires agricoles et aux bénéficiaires non commerciaux, les plus-values réalisées par les personnes physiques ou les sociétés ou groupements qui relèvent des articles 8 à 8 ter, lors de la cession à titre onéreux de biens immobiliers bâtis ou non bâtis ou de droits relatifs à ces biens, sont passibles de l'impôt sur le revenu dans les conditions prévues aux articles 150 V à 150 VH. » et aux termes de l'article 244 bis A du même code : « I.-1. Sous réserve des conventions internationales, les plus-values, telles que définies aux e bis et e ter du I de l'article 164 B, réalisées par les personnes et organismes mentionnés au 2 du I lors de la cession des biens ou droits mentionnés au 3 sont soumises à un prélèvement selon le taux fixé au deuxième alinéa du I de l'article 219. (...) 2. Sont soumis au prélèvement mentionné au 1 : a) Les personnes physiques qui ne sont pas fiscalement domiciliées en France au sens de l'article 4 B (...) 3. Le prélèvement mentionné au 1 s'applique aux plus-values résultant de la cession : a) De biens immobiliers ou de droits portant sur ces biens (...) ».

5. Il résulte de ces dispositions et stipulations combinées que les plus-values immobilières résultant de la cession de biens situés en France réalisées par des ressortissants français ayant établi leur résidence à Monaco non fiscalement domiciliés en France au sens de l'article 4 B du code général des impôts sont, par application des stipulations de l'article 7 de la convention fiscale franco-monégasque, imposables à l'impôt sur le revenu en France sur le fondement de l'article 150 U du code général des impôts et non sur le fondement de l'article 244 bis A du même code lequel s'applique sous réserve des conventions internationales. Ces plus-values ne peuvent, par conséquent, être soumises aux contributions sociales sur le

fondement de l'article L. 136-7 du code de la sécurité sociale qui subordonne l'assujettissement des plus-values aux contributions sociales à leur imposition au prélèvement mentionné à l'article 244 bis A du code général des impôts.

6. En l'espèce, M. et Mme Claret, qui ont établi leur domicile à Monaco postérieurement au 13 octobre 1962, ont acquitté, à raison de la cession, le 29 novembre 2013, de biens immobiliers situés [...], des contributions sociales au taux de 15,5 %, d'un montant total de 51 788 euros, dont ils ont demandé la restitution le 30 octobre 2015. Pour justifier l'assujettissement de M. et Mme Claret à ces contributions, l'administration invoque le I bis de l'article L. 136-7 du code de la sécurité sociale auquel renvoie directement ou indirectement les articles 1600-0 D, 1600-0 F bis, 1600-0 H et 1600-0 S du code général des impôts. Toutefois, M. et Mme Claret, qui ne sont pas fiscalement domiciliés en France au sens de l'article 4 B du code général des impôts mais sont imposables à l'impôt sur le revenu en France sur le seul fondement de l'article 7 de la convention fiscale franco-monégasque, soutiennent, sans être contredits, que la plus-value qu'ils ont réalisée lors de la cession de ces biens immobiliers n'a pas été soumise au prélèvement mentionné à l'article 244 bis A du code général des impôts, lequel n'était au demeurant pas applicable dans leur situation. Dans ces conditions, M. et Mme Claret ne pouvaient être assujettis aux contributions sociales sur le fondement du I bis de l'article L. 136-7 du code de la sécurité sociale.

7. Il résulte de ce qui précède, et sans qu'il soit besoin d'examiner les autres moyens de la requête, que M. et Mme Claret sont fondés à soutenir que c'est à tort que, par le jugement attaqué, le tribunal administratif de Grenoble a rejeté leur demande.

#### Sur les frais liés à l'instance :

8. Il y a lieu, dans les circonstances de l'espèce, en application des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative, de mettre à la charge de l'État une somme de 1 500 euros au titre des frais exposés par M. et Mme Claret et non compris dans les dépens.

DECIDE :

Article 1<sup>er</sup> : Le jugement du tribunal administratif de Grenoble du 28 juin 2018 est annulé.

Article 2 : Il est accordé à M. et Mme Claret la restitution des contributions sociales acquittées au titre des plus-values nettes imposables constatées lors de la cession en 2013 de deux biens immobiliers.

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

## Conclusions



**Emmanuelle CONESA-TERRADE,**  
Rapporteur public

1. Dès la plus haute antiquité, le Rocher de Monaco a servi de refuge aux populations primitives. L'histoire de Monaco commence véritablement à partir du XIII<sup>e</sup> siècle<sup>1</sup>. Pour y attirer des habitants, les premiers maîtres du Rocher accordèrent aux nouveaux arrivants de précieux avantages : tels que la concession de terres, ou **l'exemption de taxe**.

La montée de l'Alpe d'Huez, étape célèbre du tour de France, partage avec le circuit automobile de Monaco une sinuosité et des dénivelés bien connus des sportifs. La station de ski du même nom attire, comme la Principauté monégasque, des touristes qui rendent l'immobilier local aussi attractif que rentable.

Les requérants, M. et Mme Claret, font partie de cette population fiscalement complexe de ressortissants français résidant à Monaco et réalisant, à l'occasion de la cession de biens immobiliers situés en France, des plus-values imposables. Ils ont cédé avec l'ensemble des propriétaires indivisaires, le 29 novembre 2013, plusieurs lots correspondant à deux appartements en duplex, situés au sein d'un immeuble en copropriété, achevé depuis plus de cinq ans, sur la station de l'Alpe d'Huez, ces lots ayant été acquis par donation-partage, par succession ou par acquisition à titre onéreux, dont certains étaient détenus par M. Claret, soit en pleine propriété, soit en nue-propriété.

2. Selon les termes même de l'acte de cession notarié, il est précisé que M. Claret et son épouse, ont **la qualité de résidents au sens de la réglementation fiscale**. Ils ont donc été imposés au titre de la plus-value de cession, conformément à leurs déclarations en tant que résidents français. Cette vente a généré pour les seuls époux Claret **une plus-value nette imposable aux prélèvements sociaux au taux de 15,5 %** d'un montant de 48 432 euros<sup>2</sup>.

L'assujettissement aux contributions sociales de la plus-value réalisée lors de la cession d'un immeuble sis en France repose sur les dispositions du I bis de l'article L. 136-7 du code de la sécurité sociale, introduit par l'article 29 de la loi n° 2012-958 du 16 août 2012 de finances rectificative pour 2012, combinées aux articles 1600-O D, 1600-O F bis, 1600-O H et 1600-O S du code général des impôts. Les dispositions du I bis de l'article L. 136-7 du code

1 Le 10 juin 1215 marque la naissance de la future Principauté ; ce jour-là, la famille génoise des Gibelins pose la première pierre de la forteresse qui constitue aujourd'hui le Palais Princier.

2 Conformément aux déclarations du notaire, rédacteur de l'acte de cession, lors de la formalité d'enregistrement de cette vente, déclarations publiées par le service de la publicité foncière de Grenoble, le 27 décembre 2013.

prévoient que les plus-values **imposées au prélèvement mentionné à l'article 244 bis A du code général des impôts lorsqu'elles sont réalisées directement ou indirectement par des personnes physiques** sont assujetties à la contribution sociale généralisée prévue à l'article 1600-O D du code général des impôts et en vertu de l'article L. 245-15 du code de la sécurité sociale à un prélèvement social, prévu au II de l'article 1600-O F bis, institué par l'article 16 de l'ordonnance du 24 janvier 1996 ainsi que, conformément à l'article L. 14-10-4 du code de l'action sociale et des familles, aux contributions additionnelles aux prélèvements sociaux mentionnés aux articles L. 215-14 et L. 245-15 du code de la sécurité sociale, elles-mêmes assises, contrôlées, recouvrées et exigibles dans les mêmes conditions que celles applicables aux prélèvements sociaux, sans oublier l'assujettissement à la contribution pour le remboursement de la dette sociale prélevée sur les produits de placement prévue à l'article 1600-O H du code général des impôts et le prélèvement de solidarité sur les produits de placement institué en 2013 et mentionné au 2° du I de l'article 1600-O S du code général des impôts.

3. Les requérants ont, toutefois, par une réclamation du 30 octobre 2015 sollicité la restitution des prélèvements sociaux appliqués au montant de la plus-value de cession et liquidés par le notaire, en se prévalant de leur situation de non-résidents fiscaux en France, et en invoquant la jurisprudence issue des décisions *de Ruyter* rendues respectivement par la Cour de justice de l'Union européenne par un arrêt du 26 février 2015, C-623/13 et par le Conseil d'État par une décision du même nom du 27 juillet 2015 n° 334 551.

L'administration fiscale leur a opposé un refus au motif qu'ils ne relevaient pas du règlement 883/2004 du 29 avril 2004 sur la coordination des systèmes de sécurité sociale.

Par une requête dirigée contre le jugement par lequel le tribunal administratif de Grenoble a rejeté leur demande de restitution, M. et Mme Claret vous saisissent du litige en soutenant qu'en application de la jurisprudence *De Ruyter*, le montant de plus-value réalisée en France lors de ces cessions immobilières ne pouvait être soumis aux prélèvements sociaux, du fait de leur situation de résidents à Monaco.

4. **La question que pose indirectement ce litige est celle de savoir si l'articulation de la loi fiscale et sociale française avec le régime d'imposition des ressortissants français résidant à Monaco prévu par la convention fiscale franco-monégasque s'apparente à celle que le juge communautaire et votre juge de cassation ont appliqué dans le cas de *Ruyter*** dont se prévalent les requérants pour contester l'assujettissement aux prélèvements sociaux de la plus-value immobilière réalisée.

Mais, il vous faudra tenir compte des particularités du cas qui vous est soumis, et, notamment, de ce que la Principauté ne saurait être assimilée à un État membre de l'Union européenne et placé sous l'empire du droit de l'UE s'imposant au

sein de l'Union européenne, quand bien même les requérants voudraient vous convaincre du contraire.

D'abord, il est établi que M. et Mme Claret, tous deux de nationalité française, résident à titre permanent à Monaco. Ayant transporté leur domicile dans la principauté postérieurement à la signature de la convention franco-monégasque du 18 mai 1963, **ils sont assujettis à l'impôt sur le revenu en France** et, selon les termes de la décision *Alberola* du Conseil d'État (CE, 1<sup>er</sup> févr. 2012, n° 340866, *Alberola* : RJF 2012 n° 405), sont ainsi « *réputés avoir leur domicile fiscal en France* » **au regard de cet impôt.**

En effet, aux termes du premier alinéa du 1 de l'article 7 de la convention fiscale conclue le 18 mai 1963 entre la République française et la Principauté de Monaco, les personnes physiques de nationalité française élisant domicile ou résidant à Monaco ou qui ne peuvent justifier de cinq ans de résidence habituelle à Monaco à la date du 13 octobre 1962, **sont assujetties en France à l'impôt sur le revenu des personnes physiques** et à la taxe complémentaire **dans les mêmes conditions que si elles avaient leur domicile ou leur résidence en France.**

#### ♦ La jurisprudence de *Ruyter* ne s'applique pas à Monaco

5. Au soutien de leur requête d'appel, M. et Mme Claret se prévalent :

- d'une part, de leur qualité de résidents français de Monaco **affiliés au régime social monégasque des salariés** de la principauté de Monaco et,

- d'autre part, de la jurisprudence récente du Conseil d'État du 5 mars 2018 n°400 329 et 401 716 *Min. c/ Vincileoni*, relative à la détermination du lieu de situation du centre des intérêts économiques en fonction du poids prépondérant des revenus perçus respectivement en France et à l'étranger, décision que le rapporteur public Romain Victor a présentée comme étant « *en quelque sorte l'épilogue de la suite du retour de l'affaire de Ruyter* ».

Dans l'affaire *Vincileoni*, en invoquant les **stipulations de la convention du 28 février 1952 conclue entre la France et Monaco sur la sécurité sociale**, les époux *Vincileoni*, tous deux salariés à Monaco, entendaient revendiquer l'application, **par mimétisme avec le droit de l'Union, d'une sorte de principe d'unicité de législation sociale** faisant obstacle à ce qu'un ressortissant français occupant un emploi à Monaco et affilié à la sécurité sociale monégasque soit soumis en France aux prélèvements sociaux pour le financement de la sécurité sociale française. Bref, il s'agissait de faire **un « *de Ruyter* à Monaco ».**

Mais, pour Romain Victor, ce serait prêter à cette convention internationale en matière de sécurité sociale une **portée qu'elle n'a manifestement pas**. Il précise que cette convention « *[...] ne saurait être interprétée comme limitant la compétence fiscale de la France [...] au seul motif que les impositions dont s'agit financeraient la sécurité sociale. Ce qui vaut certes, compte tenu de la position ambitieuse arrêtée par la CJUE dans l'arrêt de Ruyter, dans le contexte spécifique de l'Union européenne, eu égard à l'objectif de libre circulation des travailleurs à l'intérieur des*

*frontières de la communauté, ne vaut pas nécessairement dans le cadre d'une convention bilatérale en matière de sécurité sociale, de part et d'autre du Rocher.* »

Sans détour, ni retour sur le feuillet inauguré par l'arrêt de *Ruyter* du 26 février 2015 par lequel la Cour de justice de l'Union européenne a constaté **l'incompatibilité de la législation fiscale française avec les dispositions des règlements européens consacrant un principe d'unicité de législation de sécurité sociale** afin de prémunir les personnes qui se déplacent au sein de l'Union contre les complications résultant de l'application cumulative de plusieurs lois nationales, la CJUE, en réponse à la question préjudicielle de votre juge de cassation, a dit pour droit que les règlements européens devaient être interprétés en ce sens que les prélèvements fiscaux sur les revenus de capitaux mobiliers présentent, **lorsqu'ils participent au financement des régimes de sécurité sociale**, à l'instar de la CSG et de la CRDS, un lien direct et pertinent avec les branches de sécurité sociale mentionnées par ces textes et **entrent, par suite, dans leur champ d'application**, de sorte qu'une personne affiliée à un régime de sécurité sociale **dans un autre État membre de l'Union** ne peut, en application du principe d'unicité, être assujettie en France à de tels prélèvements fiscaux.

Tirant les conséquences de cet arrêt, le Conseil d'État a, par sa décision du 27 juillet 2015 déchargé la veuve de *Ruyter* des prélèvements sociaux auxquels ce dernier, **qui relevait du régime de sécurité sociale néerlandais**, avait été assujetti en France **sur ses revenus du patrimoine de source néerlandaise.**

Toutefois, les principes dégagés par la CJUE dans l'arrêt de *Ruyter* **ne peuvent trouver à s'appliquer à la situation de résidents fiscaux français affiliés à un régime de sécurité sociale d'un État tiers comme Monaco, le règlement n° 883/2004** ne produisant d'effets qu'au sein de l'Union, comme le rappelle le rapporteur public du Conseil d'État Romain Victor dans ses conclusions sur l'affaire *Vincileoni*.

6. En outre, comme l'oppose le ministre en défense, les requérants ne peuvent utilement se prévaloir de la décision du 5 mars 2018 *Min. c/ Vincileoni* par laquelle le Conseil d'État s'est prononcé sur le bien-fondé de prélèvements sociaux auxquels des contribuables français résidant Monaco avaient été assujettis sur leurs revenus du patrimoine en considération de la cession en janvier 2007 des **titres qu'ils détenaient dans une société de droit français**, la soumission aux prélèvements sociaux de l'importante **plus-value mobilière** réalisée à cette occasion étant subordonnée à la **domiciliation fiscale en France du titulaire du gain imposable** conformément à l'article L. 136-6 du code de la sécurité sociale.

Or, vous êtes saisis d'un litige relatif **aux plus-values immobilières** réalisées lors de la cession de biens immobiliers situés en France, imposées aux prélèvements sociaux **en application des dispositions du I bis de l'article L. 136-7 du code de la sécurité sociale, dans sa version issue de l'article 29 de la loi n° 2012-958 du 16 août 2012 de finances rectificative pour 2012**, par lequel **le législateur a étendu**

**l'application des prélèvements sociaux** aux revenus et gains immobiliers de source française (au cas particulier des plus-values de cession immobilières réalisées en France) **par des personnes non-résidentes.**

Or, par un arrêt *Jahin* du 18 janvier 2018 (C-45/17), la Cour de justice de l'Union européenne a jugé que la liberté de circulation des capitaux ne faisait pas obstacle à l'application par la France de **prélèvements sociaux sur les revenus du capital réalisés par les personnes résidentes d'un État tiers à l'Union européenne**, ou de l'Espace économique Européen (EEE) ou de la Suisse, et qui relèvent de la législation sociale de cet État. Monaco étant, comme vous le savez, un État tiers.

Si, dans sa décision la Cour de justice admet que la différence de traitement existant entre les personnes domiciliées et affiliées à la sécurité sociale dans un État tiers, d'une part, et, d'autre part, les personnes affiliées à la sécurité sociale dans un État membre de l'Union européenne autre que la France, est susceptible de constituer une restriction à la liberté de circulation des capitaux, la Cour considère que cette restriction est justifiée par une **différence objective de situation**, dès lors que **les personnes affiliées dans un État tiers n'entrent pas dans le champ d'application du principe d'unicité de législation sociale applicable découlant du Règlement communautaire de coordination des systèmes de sécurité sociale**. Par conséquent, les contribuables domiciliés dans un État tiers à l'Union européenne et relevant de la législation sociale de cet État tiers ne peuvent revendiquer l'application de la jurisprudence *de Ruyter* pour bénéficier de la restitution des prélèvements sociaux appliqués à leurs revenus du capital imposables en France.

En d'autres termes, la circonstance que les époux Claret sont affiliés au régime des caisses de sécurité sociale monégasque est ici, sans incidence, sur le bien-fondé des prélèvements sociaux en litige.

**7. De plus, l'application des prélèvements sociaux aux revenus et gains immobiliers réalisés en France n'est pas subordonnée à une domiciliation en France.**

Les impositions litigieuses quand bien même elles n'ont pas été établies sur ce fondement, sont au cas d'espèce, **conformes aux dispositions du I bis de l'article L. 136-7 du code de la sécurité sociale dans sa version applicable depuis le 17 août 2012 issue de la loi de finances rectificative pour 2012 du 16 août 2012.**

Par conséquent, vous ne pourrez que constater que l'ensemble des moyens soulevés par les requérants, reposant sur l'absence de domicile fiscal en France des contribuables, est inopérant, **la soumission des plus-values immobilières aux prélèvements sociaux n'étant pas subordonnée à une domiciliation en France du bénéficiaire.**

**Les dispositions du 1 et du 2 du I l'article 244 bis A du code général des impôts précisent que cette soumission aux prélèvements sociaux des plus-values réalisées à l'occasion de la cession de biens immobiliers situés en France ou de droits portant sur ces biens par des personnes physiques qui ne sont pas fiscalement domiciliés en France au sens de l'article 4 B s'appliquent sous réserve des conventions internationales.**

♦ **La convention fiscale franco-monégasque n'exclut pas les prélèvements sociaux sur les plus-values de cession de biens situés en France**

**8. L'article 7 de la convention fiscale franco-monégasque fait-il obstacle à l'application de l'article 244 bis A du code général des impôts ? Il nous semble que vous ne pourrez répondre que par la négative à cette question.**

Il convient, à titre liminaire, de rappeler que la convention franco-monégasque de 1963 concerne uniquement l'impôt sur le revenu. Comme l'a retenu le Conseil d'État dans son avis *Cichero-Erbel* (CE, sect., 10 nov. 2004, n° 268852, Cichero-Erbel : Rec. Lebon, p. 422 ; RJF 2005 n° 163 ; BDCF 2/05 n° 23, concl. F. Séners), l'article 7 de la convention **traite exclusivement, depuis l'abrogation de la taxe complémentaire en 1969, de l'assujettissement à l'impôt sur le revenu des contribuables français ayant transporté leur domicile à Monaco. Autrement dit, la convention fiscale franco-monégasque ne concerne pas les prélèvements sociaux.** Ainsi, les prélèvements sociaux sur les revenus du patrimoine perçus par ces mêmes contribuables, qui constituent des **impositions juridiquement distinctes, n'entrent pas dans le champ de cet accord.**

Or, il n'est pas contesté que la base légale des impositions n'est pas la convention fiscale bilatérale entre la France et Monaco.

**D'ailleurs, la convention fiscale bilatérale n'exclut pas l'application des prélèvements sociaux aux plus-values nettes imposables réalisées lors de cession immobilières réalisées en France par des résidents monégasques.**

**9. Telle qu'interprétée par le Conseil d'État, cette convention bilatérale ne fait obstacle qu'à l'application des prélèvements sociaux dont le champ d'application est limité aux personnes ayant leur domicile fiscal en France au sens de l'article 4 B du code général des impôts.**

C'est en effet le sens de la décision *Delarbre* du 11 juin 2014 (CE, 11 juin 2014, n° 358301, Delarbre : Lebon T.) par laquelle le Conseil d'État a jugé que :

- si les stipulations du premier alinéa du 1 de l'article 7 de la convention conclue entre la France et la principauté de Monaco le 18 mai 1963 impliquent que les personnes de nationalité française qui ont transporté leur domicile ou leur résidence à Monaco **sont réputées avoir leur domicile fiscal en France au regard de l'impôt sur le revenu, ces stipulations ne sauraient suffire à justifier leur assujettissement aux contributions sociales qui sont distinctes de cet impôt ;**

- en revanche, **ces stipulations n'ont ni pour objet ni pour effet de faire obstacle à ce que ces personnes soient regardées comme fiscalement domiciliées en France au sens de l'article 4 B du code général des impôts et, par conséquent, assujetties à ces contributions sociales en application des articles 1600-0 C, 1600-0 G et 1600-0 F de ce code.**

**Ainsi la convention bilatérale, telle qu'interprétée par la jurisprudence, ne saurait faire obstacle à l'application des prélèvements sociaux dus, en application du droit interne, sur les revenus et gains immobiliers de source française**

par des personnes non-résidentes, depuis l'entrée en vigueur de la loi de finances rectificative pour 2012, quelle que soit la nationalité du bénéficiaire des revenus en question.

Rien n'empêche donc que **pour des impositions différentes** traitées par des législations différentes, la **résidence du contribuable se voit appréciée de manière différente** : si pour l'impôt sur le revenu, l'article 7 de la convention règle le cas de l'impôt sur le revenu des ressortissants français résidents à Monaco, dans le cas de revenus et gains immobiliers réalisés en France par ces mêmes personnes physiques, dès lors que la convention internationale ne s'y oppose pas, ils peuvent être soumis aux prélèvements sociaux conformément aux dispositions fiscales du droit interne qui le prévoit, y compris s'agissant de non-résidents, ou de ressortissants qui ne sont pas fiscalement domiciliés en France au sens de l'article 4 B du code général des impôts.

10. De même, à l'appui de leur demande de restitution des prélèvements sociaux acquittés en 2013, les requérants ne peuvent utilement se prévaloir des termes d'un courrier du 2 août 2018 par lequel en réponse à une sollicitation de leur part, un agent des finances publiques les renseignait de manière générale, les termes hors contexte de ce courrier, étant au demeurant largement postérieurs au fait générateur de l'impôt c'est-à-dire de la plus-value constatée à la date de cession conformément aux règles d'assiette pertinentes pour ce revenu (v. CE, 10 févr. 2017, n° 386221 pour le cas de la date d'appréciation du retrait d'une doctrine). Le caractère postérieur d'une doctrine se soulève d'office : CE, 30 déc. 2002 n° 236096, Hanna : Lebon T).

Au demeurant, erronée en droit, cette réponse faite par un agent des finances publiques de Menton à une demande formulée par un conseil fiscal, n'est invocable ni sur le fondement

de l'article L. 80 A, ni sur celui de l'article L. 80 B du livre des procédures fiscales.

11. Dans ces conditions, nonobstant leur résidence dans un État tiers, M. et Mme Claret, par ailleurs imposables à l'impôt sur le revenu en France en application de la convention fiscale franco-monégasque, ne sont pas fondés à demander la restitution des sommes correspondant aux prélèvements sociaux appliqués aux plus-values de cession immobilières réalisées en France et acquittés spontanément, conformément à la déclaration notariée.

Comme le rappelait Gilles Bachelier dans ses conclusions sur la décision n° 233 373, *SNC CIDAL* du 29 janvier 2003, **la théorie de l'apparence** permet à l'administration d'établir l'impôt en se fondant sur **la situation dont le contribuable s'est prévalu dans ses déclarations fiscales**, sans que celui-ci ne puisse soutenir utilement qu'elle est différente de la situation réelle.

Par ailleurs, il n'est ni établi, ni même allégué que le taux de prélèvements applicable dans le cas de résidents d'un État tiers comme Monaco serait inférieur à celui effectivement appliqué en l'espèce à des résidents fiscaux en France.

Enfin, comme vous le savez, ce n'est qu'en **mai 2009** que Monaco a pris des engagements pour mettre en œuvre les principes de l'OCDE en matière de transparence et d'échange effectif de renseignement en matière fiscale et a été **retiré de la liste des États tiers non coopératifs regardés comme des paradis fiscaux**. Or, avant cette date, le taux d'imposition des personnes physiques résidentes d'un tel État sur les revenus réalisés en France était, alors, de **75 %**.

Par ces motifs nous concluons au rejet de la requête dans toutes ses conclusions.

E. CONESA-TERRADE ■

## Commentaire



**Carine DELEU**  
Avocat associé, Alcade & Associés

1. Dans une classique affaire traitant d'époux de nationalité française résidant à Monaco, mais relevant de ceux considérés comme domiciliés fiscalement en France, la Cour administrative d'appel de Lyon a eu l'occasion de vérifier si le législateur avait ou non prévu l'application des prélèvements sociaux aux plus-values immobilières dégagées par de tels contribuables. C'est l'exégèse des textes qui permet de mettre à jour que ces contribuables ne sont pas dans le champ des prélèvements sociaux au titre de la cession de leur immeuble situé en France, à condition toutefois de relever du seul article 7 de la convention franco-monégasque et non concomitamment de l'article 4 B du CGI.

Rappelons ainsi qu'un ressortissant français résidant en Principauté se trouve soumis à l'impôt sur le revenu, au même titre qu'un résident fiscal français, sur l'un des deux fondements suivants :

- soit parce qu'au regard des critères posés par l'article 4 B, il est tout simplement résident fiscal français. Ce peut être le cas en raison de son activité professionnelle en France ou parce que le centre de ses intérêts économiques y est situé, la simple résidence habituelle avec sa famille en Principauté ne suffisant pas alors à lui ôter la qualification de résident fiscal français. À cet égard, la jurisprudence du Conseil d'État nous a rappelé que la vente d'un bien immobilier en France, opération génératrice de revenus exceptionnels français, peut avoir une influence significative sur l'appréciation du lieu du centre des intérêts économiques, bien que cette opération soit unique, isolée et exceptionnelle<sup>3</sup> ;
- soit parce que l'article 7 de la convention franco-monégasque

3 CE, 5 mars 2018, n° 400329 et n° 401716, Vincileoni.

le prévoit expressément : « Les personnes physiques de nationalité française qui transporteront à Monaco leur domicile ou leur résidence - ou qui ne peuvent pas justifier de cinq ans de résidence habituelle à Monaco à la date du 13 octobre 1962 - seront assujetties en France à l'impôt sur le revenu des personnes physiques et à la taxe complémentaire dans les mêmes conditions que si elles avaient leur domicile ou leur résidence en France. ». À l'inverse, les nationaux français établis en Principauté avant le 13 octobre 1957 (et les nationaux français ayant la qualité de fonctionnaires, agents et employés des services publics de la Principauté établis à Monaco à la date du 13 octobre 1962) et qui y ont maintenu leur résidence depuis cette date ne sont pas assimilés à des résidents fiscaux français et ne sont eux, imposables que sur leurs éventuels revenus de source française. Comme aiment à le rappeler certains auteurs, « dans le jargon des relations franco-monégasques, ce sont les Français privilégiés titulaires du certificat de domicile »<sup>4</sup>.

2. Dans l'affaire jugée récemment par la Cour administrative d'appel de Lyon, un couple de Français non privilégiés domiciliés à Monaco cède en 2013 deux biens immobiliers situés en Isère et s'acquitte de l'impôt sur la plus-value dégagée, prélèvements sociaux compris. Dans le prolongement de la désormais célèbre jurisprudence *de Ruyter*<sup>5</sup>, ils sollicitent la restitution de ces prélèvements et se voient opposer un refus, l'administration comme le juge de l'impôt refusant d'étendre la solution de *Ruyter* aux résidents de Monaco. Devant la Cour administrative d'appel de Lyon, le débat se déplace alors sur un terrain tout à fait différent : **la législation française prévoit-elle bien l'application des prélèvements sociaux aux plus-values immobilières dégagées par de tels contribuables ?**

3. S'agissant par exemple de la CSG, reprenons la lettre même de l'article L. 136-7 du code de la sécurité sociale (CSG sur les revenus de placement) dans sa version en vigueur à la date des faits :

« I. - Lorsqu'ils sont payés à des personnes physiques fiscalement domiciliées en France au sens de l'article 4 B du code général des impôts, les produits de placements sur lesquels sont opérés les prélèvements prévus au II de l'article 125-0 A, aux II, III, second alinéa du 4° et deuxième alinéa du 9° du III bis de l'article 125 A et au I de l'article 125 D du même code, ainsi que les produits de placements mentionnés au I des articles 125 A et 125-0 A du même code retenus pour l'établissement de l'impôt sur le revenu lorsque la personne qui en assure le paiement est établie en France, sont assujettis à une contribution à l'exception de ceux ayant déjà supporté la contribution au titre des articles L. 136-3 et L. 136-4 du présent code ou des 3° et 4° du II du présent article.

Sont également assujettis à cette contribution :

1° Lorsqu'ils sont payés à des personnes physiques fiscalement domiciliées en France au sens de l'article 4 B du code général des impôts, les revenus distribués sur lesquels est opéré le prélèvement

prévu à l'article 117 quater du même code, ainsi que les revenus distribués mentionnés au 1° du 3 de l'article 158 du même code dont le paiement est assuré par une personne établie en France et retenus pour l'établissement de l'impôt sur le revenu, à l'exception de ceux ayant déjà supporté la contribution au titre des articles L. 136-3 et L. 136-4 du présent code. Le présent 1° ne s'applique pas aux revenus perçus dans un plan d'épargne en actions défini au 5° du II du présent article ;

2° Les plus-values mentionnées aux articles 150 U à 150 UC du code général des impôts.

**I bis. - Sont également soumises à la contribution les plus-values imposées au prélèvement mentionné à l'article 244 bis A du code général des impôts lorsqu'elles sont réalisées, directement ou indirectement, par des personnes physiques. »**

La CSG sur les revenus de placement s'applique donc :

- d'une part, en vertu du I, aux plus-values immobilières de l'article 150 U à UC, mais uniquement lorsqu'elles sont réalisées par des personnes physiques fiscalement domiciliées en France au sens de l'article 4 B du CGI ; les débats parlementaires ci-après repris permettent de le démontrer ;

- d'autre part, en vertu du I bis, disposition introduite depuis le mois d'août 2012<sup>6</sup>, aux plus-values immobilières de l'article 244 bis A du CGI, à savoir celles réalisées par des personnes physiques non domiciliées en France. En effet, le 2 de cet article 244 bis A précise bien que « Sont soumis au prélèvement mentionné au 1 : a) Les personnes physiques qui ne sont pas fiscalement domiciliées en France au sens de l'article 4 B »

Ainsi, ce n'est que depuis l'introduction du I bis de l'article L. 136-7 du CSS que les personnes physiques non résidentes au sens de l'article 4 B sont redevables des prélèvements sociaux au titre de leurs plus-values immobilières, le seul I de cet article ne le permettant pas jusqu'alors. Cette lecture résulte notamment de l'exposé des motifs<sup>7</sup>, sachant que celui-ci est commun à la modification introduite tant pour les revenus de placement que pour les revenus du capital :

« Exposé des motifs : Les prélèvements sociaux sur les revenus du capital sont des impositions de toute nature à vocation universelle. Historiquement, ils se sont appliqués aux revenus soumis à l'impôt sur le revenu, puis leur champ d'application a été élargi à la plupart des revenus exonérés d'impôt. Néanmoins, la référence d'origine à l'impôt sur le revenu a été effectuée en matière de territorialité sur un champ plus restrictif pour les prélèvements sociaux, puisque le législateur a limité le champ des redevables aux seules personnes ayant leur domicile fiscal en France. Ce choix conduit donc à ne pas assujettir les revenus de source française soumis à l'impôt sur le revenu des personnes physiques qui ne sont pas considérées, sur le plan fiscal, comme ayant leur domicile en France. Ainsi, les revenus immobiliers de source française perçus par les non-résidents (revenus fonciers et plus-values immobilières) sont imposés à l'impôt sur le revenu mais ne sont pas soumis aux prélèvements sociaux en l'état actuel de la législation.

Il convient aujourd'hui de rétablir l'égalité de traitement entre redevables de l'impôt afin de progresser sur le chemin de la

4 C. Laroche, L'application de l'article 164 C du CGI à certains résidents de Monaco neutralisée par les clauses de non-discrimination : il ne faut jurer de rien... : Dr. fisc. 2004, n° 12, étude 13.

5 CJUE, 26 févr. 2015, C-623/13, Min. c/ de Ruyter.

6 L. n° 2012-958, 16 août 2012 de finances rectificative pour 2012 (2), art. 29, I, B, 1°.

7 Projet de loi n° 71 de finances rectificative pour 2012, 4 juill. 2012, Exposé des motifs de l'article 25.

cohérence entre l'impôt sur le revenu et les prélèvements sociaux.

La mesure proposée consiste à soumettre aux prélèvements sociaux (au taux global de 15,5 %) les revenus immobiliers (revenus fonciers et plus-values immobilières) de source française perçus par les personnes physiques fiscalement domiciliées hors de France. Ainsi, les revenus fonciers seraient imposés aux prélèvements sociaux dus sur les revenus du patrimoine (recouverts par voie de rôle) et les plus-values immobilières seraient imposées aux prélèvements sociaux sur les produits de placements (recouverts à la source par l'intermédiaire notamment des notaires), à l'instar des personnes fiscalement domiciliées en France déjà assujetties à ces prélèvements. »

Outre, l'exposé des motifs précité, le rapport de la Commission des finances du Sénat<sup>8</sup>, commentant le dispositif avant introduction du I bis, procède au même constat de la non-application de la CSG aux plus-values immobilières des non-résidents en l'état du seul article L 136-7, I du CSS :

« b) Les prélèvements sociaux dits sur les revenus de placement

Aux termes de l'article L. 136-7 du code de la sécurité sociale relatif à la contribution sociale généralisée sur les produits de placement, l'assiette de ce prélèvement est essentiellement composée, quand ces produits sont payés à des personnes physiques fiscalement domiciliées en France :

- des produits de placement entrant dans le champ du prélèvement libératoire (intérêts des comptes sur livrets, comptes courants, revenus obligataires) ;

- des plus-values immobilières ;

[...] »

On constate donc à ce stade que :

- les plus-values immobilières réalisées par les personnes physiques résidentes de France au sens de l'article 4 B du CGI sont soumises aux prélèvements sociaux par application du I de l'article L. 136-7 du CSS ;

- les plus-values immobilières réalisées par les personnes relevant de l'article 244 bis A du CGI, donc non-résidentes de France par un *a contrario* de l'article 4 B du CGI, sont soumises à la CSG par application du I bis de l'article L. 136-7 du CSS.

**4. La question se pose ensuite de savoir comment traiter un Français résident de Monaco non fiscalement domicilié en France au sens de l'article 4 B du CGI, mais relevant cependant de l'article 7 de la convention franco-monégasque. Doit-il être considéré comme visé par le I de l'article L. 136-7 du CSS, ou par le I bis du même article ?**

Aux termes de l'article 7, § 1 de la convention conclue entre la France et la Principauté de Monaco le 18 mai 1963 :

« 1. Les personnes physiques de nationalité française qui transporteront leur domicile ou leur résidence – ou qui ne peuvent pas justifier de cinq ans de résidence habituelle à Monaco à la date du 13 octobre 1962 – seront assujetties en France à l'impôt sur le revenu des personnes physiques et à la taxe complémentaire dans les mêmes conditions que s'ils avaient leur domicile ou leur résidence en France »

L'article 7 ne fait pas du Français de Monaco, un Français

relevant de l'article 4 B pour toute imposition. Ledit article traite le Français de Monaco « non privilégié » comme un résident fiscal français pour le seul établissement de l'impôt sur le revenu. Aussi un Français de Monaco est-il donc soumis, à l'occasion d'une cession immobilière, à l'impôt sur le revenu en vertu de les articles 150 U à UC du CGI, comme un Français de l'article 4 B. *A contrario*, au regard de l'impôt sur le revenu, un tel contribuable ne relève pas de l'article 244 bis A, texte réservé aux personnes non fiscalement domiciliées en France au sens de l'article 4 B.

**5. Le rapporteur public** a, pour sa part, considéré que le résident de Monaco relevant de l'article 7 de la convention entre *de facto* dans le champ de l'article 244 bis A du CGI. Il relève dans un premier temps que la convention n'exclut pas l'application des prélèvements sociaux aux plus-values immobilières, mais tel n'était semble-t-il pas l'argumentaire des contribuables. Il rappelle ensuite que, par application de la jurisprudence du Conseil d'État, la convention fiscale n'a ni pour objet ni pour effet de faire obstacle à ce qu'un contribuable relevant de l'article 7 puisse par ailleurs être regardé comme fiscalement domicilié en France au sens de l'article 4 B. Mais cela suppose qu'il en remplisse les critères... ce qui ne ressort nullement de l'affaire et n'est d'ailleurs pas invoqué. Le rapporteur public ne remet d'ailleurs pas lui-même en doute leur qualité de non-résident fiscal au sens de l'article 4 B. Il considère en définitive, que si ce couple français qui réside donc à Monaco se trouve résident fiscal français au regard de l'impôt sur le revenu, il peut également se trouver être non résident fiscal français au regard des contributions sociales, considérant que « rien n'empêche donc que pour des impositions différentes traitées par des législations différentes, la résidence du contribuable se voit appréciée de manière différente ».

**6.** Toutefois, il apparaît que la dichotomie que crée l'article L. 136-7 du CSS entre son I et son I bis n'est pas centrée autour de la notion de résidence fiscale au sens de l'article 4 B. Le texte est en effet plus précis, car il vise :

- dans son I, les plus-values réalisées par les résidents au sens de l'article 4 B du CGI

- et dans son I bis, les plus-values imposées au prélèvement de l'article 244 bis A du CGI.

Aussi toute la question est-elle de savoir si un Français relevant de l'article 7 de la convention, dégageant une plus-value immobilière en France sera ou non soumis au prélèvement de l'article 244 bis A. Si le rapporteur public pose clairement la question dans ses conclusions, il n'y répond pas lorsqu'il conclut que les prélèvements sociaux sont applicables aux contribuables résidents et non-résidents au regard des critères de l'article 4 B, alors que le cœur du problème est l'article 244 bis A. Ce texte ne concerne que le seul impôt sur le revenu. Aussi, lorsqu'il stipule qu'il ne vise que les contribuables qui ne sont pas résidents fiscaux au sens de l'article 4 B, l'article 7 de la convention doit jouer pleinement son effet d'assimilation réservé au seul impôt sur le revenu tel que visé par le champ d'application de la convention du 18 mai 1963 même amendée : un Français de Monaco imposable à l'impôt sur le revenu

<sup>8</sup> Sénat, Comm. fin., Rapport sur le projet de loi de finances rectificative pour 2012, adopté par l'assemblée nationale, par M. François MARC, Sénateur, Rapporteur général, 23 juill. 2012.

sur le fondement de l'article 7 de la convention est assimilé à un résident fiscal français « pour l'impôt sur le revenu » et est donc corrélativement exclu du champ de l'article 244 bis A. C'est ainsi que la Cour administrative d'appel de Lyon conclut que la plus-value immobilière d'un tel Français de Monaco relève des articles 150 U à UC du CGI et non de l'article 244 bis A. Il s'en suit que l'application de l'article L. 136-7, I bis s'en trouve exclue au cas d'espèce. Quant au I de l'article L. 136-7 du CSS, il exige que la condition de l'article 4 B soit remplie, mais l'assimilation ne vaut que pour l'impôt sur le revenu et ne peut s'étendre à d'autres impositions. **Il importe de rappeler à cet effet que la Haute juridiction administrative a déjà fait valoir que les prélèvements sociaux constituent bien des impositions distinctes de l'impôt sur le revenu.** D'une part, les quatre avis du Conseil d'État du 10 novembre 2004<sup>9</sup> donnés au Tribunal administratif de Nice sont très clairs à cet égard :

« En vertu des dispositions combinées des articles 1600-0 C, 1600-0 F bis et 1600-0 G du CGI et des articles L 136-1 et L 136-6 du code de la sécurité sociale, certaines sommes soumises à l'impôt sur le revenu sont également passibles d'une contribution sociale généralisée, d'un prélèvement social de 2 % au profit de la caisse nationale d'assurance vieillesse des travailleurs salariés et d'une contribution pour le remboursement de la dette sociale. En instituant ces trois impositions, et alors même qu'il a renvoyé, pour les règles régissant leur établissement, leur recouvrement et leur contentieux à celles qui régissent l'impôt sur le revenu, le législateur ne s'est pas borné à majorer un impôt existant, mais a créé des contributions nouvelles distinctes de l'impôt sur le revenu. Par suite, les stipulations précitées de la convention franco-monégasque ne peuvent suffire à justifier que les nationaux français qui ayant transporté à Monaco leur domicile ou leur résidence soient soumis à ces trois contributions. ».

D'autre part, ce considérant de principe a par ailleurs été repris par des arrêts plus récents<sup>10</sup>. Il en résulte qu'en vertu de l'article 7 de la convention, le Français de Monaco :

- est assimilé à un résident fiscal français pour l'impôt sur le revenu ;
- n'est pas assimilé à un résident fiscal français pour les prélèvements sociaux.

**7. En conclusion**, au regard de l'arrêt de la Cour administrative d'appel de Lyon, le raisonnement qui nous semble devoir être tenu dans le cas d'espèce est donc le suivant :

- un Français qui réside à Monaco et relève du seul article 7 de la convention franco-monégasque est, pour le seul impôt sur le revenu, taxé comme un résident fiscal de France ;
- la plus-value immobilière qu'il dégage en France est taxable à l'impôt sur le revenu sur le fondement de l'article 150 U du CGI, et non de l'article 244 bis A ;

9 CE, avis, 10 nov. 2004, n° 268852, 268853, 268854 et 269199, Cichero-Erbel et a.

10 V. not. CE, 19 sept. 2016, n° 388899, Lhebrard, Vve Hostein.

- le Conseil d'État a jugé que les dispositions relatives aux prélèvements sociaux réservées aux résidents fiscaux de France ne le concernent pas, sauf à remplir par ailleurs les critères de l'article 4 B. Le champ d'application de la convention franco-monégasque, non conforme au modèle OCDE, fait en effet obstacle à l'assimilation de cette personne aux résidents fiscaux de France au-delà du seul impôt sur le revenu, si bien que l'article L. 136-7, I du CSS, texte relatif à la CSG ne peut lui être appliqué ;

- si l'article L. 136-7 du CSS a été modifié par la loi de finances rectificative pour 2012 en étendant son champ d'application aux non-résidents, cette extension s'exprime non pas directement par référence aux critères de l'article 4 B mais par référence au prélèvement de l'article 244 bis A ... dont un Français de Monaco ne relève pas ;

- la plus-value immobilière d'un Français de Monaco relevant de l'article 7 de la convention est donc bien soumise à l'impôt sur le revenu par application de l'article 150 U du CGI, mais elle n'est pas soumise aux prélèvements sociaux, faute de pouvoir entrer dans le champ ni du I, ni du I bis de l'article L. 136-7 du CSS.

**8.** La décision de la Cour administrative d'appel de Lyon intéressera de nombreux Français de Monaco.

Dans le cas où elle devait être confirmée (un pourvoi a été enregistré sous le n° 439354), les **autres résidents de Monaco** (ressortissants étrangers, Monégasques et Français dits privilégiés) pourraient alors se considérer comme victimes d'une discrimination fiscale, invocable sur le fondement soit d'une clause de non-discrimination applicable quel que soit l'État de résidence contenue dans une convention fiscale avec le pays dont ils ont la nationalité, soit du droit de l'Union européenne (plus précisément de l'article 63 du TFUE sur la liberté de circulation des capitaux, applicable aux résidents d'États tiers), s'agissant le plus souvent d'un investissement purement patrimonial<sup>11</sup>.

La reconnaissance d'une discrimination entre les différentes catégories de résidents de Monaco donnerait alors potentiellement un champ d'application beaucoup plus large à la solution retenue par l'arrêt de la Cour administrative d'appel de Lyon.

**C. DELEU ■**

11 L'article 63 du TFUE pose le principe selon lequel toutes les restrictions aux mouvements de capitaux entre États membres et entre les États membres et les pays tiers sont prohibées. Toutefois, une exception est prévue par la « clause de gel » de l'article 64 du TFUE : cette clause autorise en effet les États membres à maintenir une restriction à la liberté de circulation des capitaux lorsque la restriction, d'une part existait au 31 décembre 1993, et d'autre part, concerne des investissements directs, y compris les investissements immobiliers. La CJUE a jugé que l'expression « investissements directs, y compris les investissements immobiliers » de cet article 64 ne vise pas des investissements immobiliers de type « patrimonial », effectués à des fins privées sans lien avec l'exercice d'une activité économique. L'article 63 du TFUE retrouve dès lors, potentiellement, son plein effet dans le cas des investissements immobiliers à caractère patrimonial.