

**TRIBUNAL ADMINISTRATIF
DE MONTREUIL**

N° 2115054

M. R. O.

Mme Nathalie Syndique
Rapporteuse

M. Youssef Khiat
Rapporteur public

Audience du 4 octobre 2023
Décision du 19 octobre 2023

C
19-04-02-08-01

RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

AU NOM DU PEUPLE FRANÇAIS

Le Tribunal administratif de Montreuil

(10^{ème} chambre)

Vu la procédure suivante :

Par une requête enregistrée le 2 novembre 2021, M. R. O., représenté par Me Buchet, demande au tribunal :

1°) d'annuler, pour excès de pouvoir, la décision du 24 août 2021 par laquelle la directrice chargée de la direction des impôts des non-résidents lui a refusé l'octroi du sursis de paiement des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu et de prélèvements sociaux au titre de l'année 2020 résultant du transfert de son domicile fiscal en Suisse le 31 décembre 2020 en application de l'article 167 *bis* du code général des impôts relatif à « *l'exit tax* » ;

2°) d'enjoindre à la directrice chargée de la direction des impôts des non-résidents de réexaminer sa demande ;

3°) de mettre à la charge de l'Etat une somme de 2 000 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Il soutient que :

- la décision est entachée d'une inexacte application du IV de l'article 167 *bis* du code général des impôts dès lors qu'en cas de transfert du domicile fiscal en Suisse, le sursis de paiement est automatique compte tenu des stipulations de l'article 28 *bis* de la convention fiscale entre la France et la Suisse ;

- elle est contraire à l'accord sur la libre circulation des personnes signé le 21 juin 1999 entre la Suisse et l'Union européenne.

Par un mémoire en défense enregistré le 14 octobre 2022, la directrice chargée de la direction des impôts des non-résidents conclut au rejet de la requête. Elle soutient que les moyens soulevés par le requérant ne sont pas fondés.

Vu les autres pièces du dossier.

Vu :

- l'accord entre la Confédération suisse, d'une part, et la Communauté européenne et ses Etats membres, d'autre part, sur la libre circulation des personnes, signé à Luxembourg le 21 juin 1999 ;

- la convention entre République française et la Confédération suisse en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, signée à Paris le 9 septembre 1966 ;

- la directive 2010/24/UE du Conseil du 16 mars 2010 concernant l'assistance mutuelle en matière de recouvrement des créances relatives aux taxes, impôts, droits et autres mesures ;

- 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 Syndique, première conseillère,

- les conclusions de M. Khiat, rapporteur public.

Considérant ce qui suit :

1. M. O., qui était fiscalement domicilié en France jusqu'à la date du transfert de son domicile en Suisse, le 31 décembre 2020, a souscrit le 20 mai 2021, en raison de ce transfert, une déclaration au titre des plus-values latentes au moyen du formulaire n° 2074 - ETD, assortie d'une demande de sursis de paiement de l'impôt correspondant à ces plus-values. Par une décision du 24 août 2021, l'administration a rejeté cette demande au motif que la déclaration n'avait pas été déposée dans le délai requis. M. O. demande l'annulation de cette décision.

2. Aux termes de l'article 167 *bis* du code général des impôts : « I. – 1. *Les contribuables fiscalement domiciliés en France pendant au moins six des dix années précédant le transfert de leur domicile fiscal hors de France sont imposables lors de ce transfert au titre des plus-values latentes constatées sur les droits sociaux, valeurs, titres ou droits mentionnés au I du I de l'article 150-0 A détenus, directement ou indirectement, par les membres de leur foyer fiscal à la date de ce transfert lorsque ces mêmes droits sociaux, valeurs, titres ou droits représentent au moins 50 % des bénéfices sociaux d'une société ou lorsque la valeur globale desdits droits sociaux, valeurs, titres ou droits, déterminée dans les conditions prévues au premier alinéa du 2, excède 800 000 € à cette même date. (...) IV. – Il est sursis au paiement de l'impôt afférent aux plus-values et créances constatées dans les conditions prévues au I du présent article et aux plus-values imposables en application du II, lorsque le contribuable transfère son domicile fiscal hors de France dans un Etat membre de l'Union européenne ou dans un autre Etat ou territoire ayant conclu avec la France une convention d'assistance*

administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales ainsi qu'une convention d'assistance mutuelle en matière de recouvrement ayant une portée similaire à celle prévue par la directive 2010/24/UE du Conseil du 16 mars 2010 concernant l'assistance mutuelle en matière de recouvrement des créances relatives aux taxes, impôts, droits et autres mesures, et qui n'est pas un Etat ou territoire non coopératif au sens de l'article 238-0 A. / V. – Sur demande expresse du contribuable, il peut également être sursis au paiement de l'impôt afférent aux plus-values et créances constatées dans les conditions prévues au I et aux plus-values imposables en application du II lorsque le contribuable : / a) Transfère son domicile fiscal hors de France dans un Etat ou territoire autre que ceux mentionnés au IV ; (...) Dans les cas mentionnés aux a et b du présent V, le sursis de paiement est subordonné à la condition que le contribuable déclare le montant des plus-values et créances constatées dans les conditions du I ou imposables en application du II, désigne un représentant établi en France autorisé à recevoir les communications relatives à l'assiette, au recouvrement et au contentieux de l'impôt et constitue auprès du comptable public compétent, préalablement à son départ, des garanties propres à assurer le recouvrement de la créance du Trésor. (...) ».

Sur le moyen tiré du caractère automatique du sursis :

3. D'une part, l'article 28 bis de la convention fiscale franco-suisse dispose : « 1. Les Etats contractants se prêtent mutuellement assistance pour la notification des actes et documents relatifs au recouvrement des impôts visés par la Convention (...) 2. Un Etat peut faire procéder directement par voie postale à la notification d'un document à une personne se trouvant sur le territoire de l'autre Etat. Les notifications sont adressées par envoi recommandé avec accusé de réception. Le destinataire est réputé avoir été informé de la notification à la date de présentation du pli. / 3. En cas d'urgence ou d'échec de la procédure prévue au paragraphe 2, l'Etat requis procède, sur demande de l'Etat requérant, à la notification selon les formes prescrites par sa législation interne pour la notification des actes ou documents de nature identique ou analogue. Lorsque la Suisse est l'Etat requis, la notification peut en outre être effectuée par l'Administration Fédérale des Contributions. / 4. Les créances notifiées dans la langue officielle ou l'une des langues officielles de l'Etat requérant valent information du débiteur. / 5. Les autorités compétentes des Etats règlent d'un commun accord les modalités d'application du présent article ».

4. D'autre part, la directive 2010/24/UE du Conseil du 16 mars 2010, dont l'objet est aux termes de l'article 1^{er} d'établir « les règles que les États membres doivent respecter en ce qui concerne la fourniture, dans un État membre, d'une assistance au recouvrement pour toute créance visée à l'article 2 née dans un autre État membre », est constitué de plusieurs chapitres, portant notamment sur l'échange d'informations, l'assistance aux fins de la notification des documents ainsi que les mesures de recouvrement ou mesures conservatoires. L'article 10 du chapitre IV relatif aux mesures de recouvrement prévoit ainsi que : « À la demande de l'autorité requérante, l'autorité requise recouvre les créances qui font l'objet d'un instrument permettant l'adoption de mesures exécutoires dans l'État membre requérant ». L'article 12 du même chapitre précise que : « Toute demande de recouvrement s'accompagne d'un instrument uniformisé permettant l'adoption de mesures exécutoires dans l'État membre requis. / Cet instrument uniformisé permettant l'adoption de mesures exécutoires dans l'État membre requis reflète la substance de l'instrument initial permettant l'adoption de mesures exécutoires et constitue le fondement unique des mesures de recouvrement et des mesures conservatoires prises dans ledit État membre. Aucun acte visant à le faire reconnaître, à le compléter ou à le remplacer n'est nécessaire dans cet État membre. » et l'article 13 que : « Aux fins du recouvrement dans l'État membre requis, toute créance faisant l'objet d'une demande de recouvrement est traitée comme une créance de l'État membre requis, sauf disposition contraire

prévue dans la présente directive. L'autorité requise met en œuvre les compétences et les procédures définies par les dispositions législatives, réglementaires ou administratives de l'État membre requis applicables aux créances relatives aux mêmes droits, impôts ou taxes ou, à tout le moins, à des droits, impôts ou taxes similaires, sauf disposition contraire prévue dans la présente directive ».

5. Le requérant soutient qu'en cas de transfert du domicile fiscal en Suisse, le sursis de paiement est automatique en application des dispositions du IV de l'article 167 *bis* du code général des impôts dès lors que les stipulations de l'article 28 *bis* de la convention fiscale franco-suisse prévoient une assistance mutuelle en matière de recouvrement et ont une portée similaire à celle prévue par la directive 2010/24/UE du Conseil du 16 mars 2010 concernant l'assistance mutuelle en matière de recouvrement des créances relatives aux taxes, impôts, droits et autres mesures. Toutefois, la convention fiscale ne comprend que des stipulations sur l'échange de renseignements, prévues à l'article 28, et sur les modalités de notification des actes et documents relatifs au recouvrement, prévus à l'article 28 *bis* précité. Elle ne prévoit ainsi aucune assistance au recouvrement lui-même et aucune possibilité de recouvrement par un des deux Etats sur demande de l'autre Etat, au contraire de ce que prévoient les dispositions citées au point 4 de la directive 2010/24/UE du Conseil du 16 mars 2010. Dès lors, si cette convention comporte des clauses d'assistance mutuelle en matière de recouvrement, elle n'a pas, pour l'application de l'article 167 *bis*, une portée similaire à celle prévue par la directive 2010/24/UE du Conseil du 16 mars 2010. Par suite, le moyen tiré du caractère automatique du sursis de paiement doit être écarté.

Sur le moyen fondé sur l'accord sur la libre circulation des personnes :

6. Aux termes de l'article 1^{er} de l'accord du 21 juin 1999 entre la Communauté européenne et ses Etats membres, d'une part, et la Confédération suisse, d'autre part, sur la libre circulation des personnes : « *L'objectif de cet accord, en faveur des ressortissants des Etats membres de la Communauté européenne et de la Suisse, est : / a) d'accorder un droit d'entrée, de séjour, d'accès à une activité économique salariée, d'établissement en tant qu'indépendant et le droit de demeurer sur le territoire des parties contractantes (...)* ». Aux termes de l'article 4 du même accord : « *Le droit de séjour et d'accès à une activité économique est garanti sous réserve des dispositions de l'article 10 et conformément aux dispositions de l'annexe I* ». L'article 12 de l'annexe I de ce même accord est relatif à la réglementation du séjour du ressortissant d'une partie contractante désirant s'établir sur le territoire d'une autre partie contractante en vue d'exercer une activité non salariée. Enfin, aux termes de l'article 21 du même accord : « (...) 3. *Aucune disposition du présent accord ne fait obstacle à l'adoption ou l'application par les parties contractantes d'une mesure destinée à assurer l'imposition, le paiement et le recouvrement effectif des impôts ou à éviter l'évasion fiscale conformément aux dispositions de la législation fiscale nationale d'une partie contractante ou aux accords visant à éviter la double imposition liant la Suisse, d'une part, et un ou plusieurs Etats membres de la Communauté européenne, d'autre part, ou d'autres arrangements fiscaux* ».

7. D'une part, la Confédération suisse n'ayant pas adhéré au marché intérieur de l'Union, l'interprétation du droit de l'Union concernant la liberté d'établissement ne peut être automatiquement transposée, en l'absence de stipulation expresse de l'accord du 21 juin 1999.

8. D'autre part, le droit d'établissement reconnu par les articles 1^{er} et 4 de l'accord n'est pas comparable à la liberté d'établissement garantie par le droit de l'Union européenne.

9. Il en résulte que les dispositions de l'article 167 *bis* du code général des impôts, en prévoyant que le sursis de paiement n'est accordé aux contribuables transférant leur domicile fiscal en Suisse que sur demande expresse, qu'ils doivent désigner un représentant établi en France autorisé à recevoir les communications relatives à l'assiette, au recouvrement et au contentieux de l'impôt et constituer auprès du comptable public compétent, préalablement au départ, des garanties propres à assurer le recouvrement de la créance, ne portent pas une atteinte au droit d'établissement prévu par cet accord. Au surplus, ces mesures sont destinées à assurer l'imposition, le paiement et le recouvrement effectif des impôts ou à éviter l'évasion fiscale au sens des stipulations du 3 de l'article 21 de l'accord.

10. Il résulte de tout ce qui précède que les conclusions de la requête doivent être rejetées, y compris celles à fin d'injonction et celles présentées sur le fondement de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

D E C I D E :

Article 1^{er} : La requête de M. O. est rejetée.

Article 2 : Le présent jugement sera notifié à M. R. O. et au ministre de l'économie, des finances et de la souveraineté industrielle et numérique.

Délibéré après l'audience du 4 octobre 2023, à laquelle siégeaient :

M. Le Garzic, président,
Mme Syndique, première conseillère,
Mme Fabre, conseillère.

Rendu public par mise à disposition au greffe le 19 octobre 2023.

La rapporteure,

Le président,

N. Syndique

P. Le Garzic

Le greffier,

S. Werkling

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.