

N° 391379

M. A...

3^{ème} chambre jugeant seule

Séance du 15 juin 2017

Lecture du 22 juin 2017

CONCLUSIONS

M. Vincent DAUMAS, rapporteur public

C'est la seconde fois que vous connaissez de ce litige en cassation. M. A... a fait l'objet d'un examen de sa situation fiscale personnelle au titre des années 2001 à 2003, au terme duquel l'administration fiscale a considéré qu'il était fiscalement domicilié en France et non au Burkina-Faso comme il le prétendait. Les suppléments d'impôt sur le revenu et de contributions sociales mis à sa charge en conséquence ont été contestés sans succès devant le tribunal administratif de Nice. La cour administrative d'appel de Marseille avait prononcé une réduction des bases d'imposition supplémentaires assignées à M. A... au titre des trois années en litige mais le contribuable s'est pourvu en cassation en tant que la cour avait rejeté le surplus de ses conclusions, qui tendaient à la décharge totale des suppléments d'impôts en litige. Vous avez fait droit à ce pourvoi, en jugeant que la cour administrative d'appel avait commis une erreur de droit dans la détermination du domicile fiscal de M. A..., au regard des dispositions des articles 4 A et 4 B du code général des impôts (CGI), pour les trois années en litige. La cour administrative d'appel, statuant sur renvoi, a de nouveau rejeté les conclusions en décharge de M. A... qui se pourvoit de nouveau en cassation.

1. L'étendue du litige s'est sensiblement réduite. L'administration a en effet prononcé en cours d'instance le dégrèvement des impositions qui restaient discutées au titre des années 2002 et 2003. Vous prononcerez un non-lieu à statuer dans cette mesure. Demeurent donc seulement en litige les impositions supplémentaires établies au titre de l'année 2001, à raison de la taxation d'office, pour défaut de déclaration, de sommes apparues au crédit des comptes bancaires de M. A..., et dont l'origine n'a pas été déterminée.

2. Le premier moyen du pourvoi doit être accueilli : la cour administrative d'appel n'a relevé aucun élément pertinent permettant d'établir que M. A... aurait eu, en 2001, son foyer en France au sens de l'article 4 B du CGI.

Au point 5 de son arrêt, la cour admet que M. A... exerçait son activité professionnelle au Burkina Faso – il s'agissait d'une activité d'organisation de courses cyclistes en Afrique et de l'exercice des fonctions de conseiller technique auprès du ministre de la jeunesse et des sports du Burkina Faso. La cour admet également qu'il disposait dans ce pays d'une résidence, située à Ouagadougou. Puis la cour ajoute que le requérant, célibataire à la suite du divorce en 1992 de sa première épouse, avait à sa charge sa fille, née en 1982, rattachée à son foyer

fiscal, et qu'il était propriétaire d'une maison à Biot dans les Alpes-Maritimes, dont la cour relève qu'elle constituait le domicile de sa fille « au moins à compter de l'année 2002 ». La cour déduit de tout cela « que dans ces conditions, M. A... doit être regardé comme ayant eu son foyer en France au cours des années 2001 et 2002 ». Il est inutile de vous parler de l'année 2002, qui n'est plus en litige, mais s'agissant de l'année 2001, vous admettrez que la conclusion est abrupte. On cherche en vain dans les motifs de l'arrêt attaqué les éléments permettant d'établir une localisation en France du foyer de M. A..., alors qu'en 2001, selon les énonciations mêmes de cet arrêt, il était célibataire, que sa fille était alors âgée de 19 ans, donc majeure, et que la cour admet qu'il ne résulte même pas de l'instruction que celle-ci était domiciliée, durant cette année, dans la maison de Biot.

Vous accueillerez le moyen tiré de l'erreur de droit commise par la cour dans la détermination de la localisation du foyer de M. A...¹.

3. S'agissant d'une seconde cassation dans le même litige, vous devez régler l'affaire au fond en application de l'article L. 821-2 du code de justice administrative (CJA).

3.1. Il faut d'abord déterminer si M. A... peut être regardé comme ayant son domicile fiscal en France, au sens du droit interne.

Au regard des dispositions des articles 4 A et 4 B du CGI, qui le définissent, l'administration fiscale ne défend qu'un seul terrain, celui de la localisation en France du foyer de M. A.... Elle n'argumente sur aucun des critères subsidiaires² mentionnés par ces dispositions – ni sur celui du séjour principal, ni sur celui de l'activité principale, ni sur celui du centre des intérêts économiques. Or, s'agissant de la question de la localisation du foyer de M. A..., le dossier est d'une vacuité flagrante. En ce qui concerne l'année 2001, l'administration se borne à mettre en avant les circonstances, d'une part, que M. A... avait souscrit pour sa maison de Biot divers abonnements qui faisaient apparaître des consommations régulières (notamment eau, électricité et téléphone), d'autre part, que ses comptes bancaires ouverts en France étaient régulièrement mouvementés. C'est très insuffisant pour établir que M. A... avait fixé en France le lieu de son foyer – alors au surplus que des consommations régulières d'électricité lui ont été facturées pour sa résidence de Ouagadougou. Rappelons que le foyer d'un contribuable célibataire s'entend du lieu où il habite normalement et a le centre de sa vie personnelle (CE 17 mars 2010, Ministre c/ M. B..., n° 299770 et 300090, aux tables du Recueil et à la RJF 6/2010 n° 555 ; CE 31 mars 2014, M. N..., n° 357019, aux tables du Recueil, RJF 6/2014 n° 531). S'agissant de M. A..., il n'est tout simplement pas possible, au vu des résultats de l'instruction, de fixer ce lieu.

Vous jugerez qu'il ne résulte pas de l'instruction que le foyer de M. A... était situé, en 2001, en France. Et vous en déduirez, faute d'argumentation de l'administration sur les critères subsidiaires de l'article 4 B du CGI, qu'il ne peut être regardé comme ayant été fiscalement domicilié en France en 2001, au sens du droit interne. Par conséquent, M. A... n'était tenu dans notre pays, au titre de cette année, qu'à une obligation fiscale limitée : il n'était imposable que sur ses seuls revenus d'origine française.

¹ Voyez, par analogie, CE 22 juin 2016, M. et Mme K..., n° 386131, inédite au Recueil, RJF 10/2016 n° 786.

² Sur ce caractère voir CE section, 3 novembre 1995, M. L..., n° 126513, au Recueil, RJF 12/1995 n° 1332.

3.2. C'est ainsi que l'on en vient à la question du bien-fondé des impositions en litige, envisagée toujours, dans un premier temps, au regard du droit interne.

Rappelons que l'administration a taxé d'office M. A... pour défaut de déclaration, sur le fondement des articles L. 66, 1° et L. 67 du livre des procédures fiscales (LPF), à raison de sommes apparaissant au crédit de ses comptes bancaires détenus en France, qu'elle a regardées comme des revenus.

Il est d'abord permis de se demander si cette procédure a un fondement, c'est-à-dire si effectivement les sommes en question ont bien le caractère de revenus – et de revenus de source française – que M. A... aurait dû déclarer. Car lorsque le contribuable, parce qu'il a été imposé d'office, supporte la charge de la preuve, il lui incombe certes de démontrer le caractère exagéré des bases taxables qui lui ont été assignées ; mais il appartient toujours à l'administration de justifier du principe même de l'imposition (voir en ce sens les conclusions de S. Austry, publiées au BDCF 1/2003 n° 2, sur CE 18 octobre 2002, M. C..., n° 224459, RJF 1/2003 n° 10 ; et pour des exemples, dans le cas précisément de la taxation d'office pour défaut de déclaration : CE 29 janvier 1992, Ministre c/ M. C..., n° 98849, inédite au Recueil, RJF 3/1992 n° 370 ; CE 4 juillet 1984, M. E..., n° 33800, au Recueil, RJF 10/1984 n° 1106).

A cet égard, l'origine des sommes en question n'est pas problématique. Votre jurisprudence admet en effet que des sommes inscrites au crédit de comptes bancaires français sont présumées de source française (CE 4 décembre 1985, M. B..., n° 43383, aux tables du Recueil, RJF 2/1986 n° 138, conclusions M.-A. Latournerie publiées à Droit fiscal 1986 n° 15 comm. 775 ; CE 28 juillet 1999, M. S..., n° 168699, inédite au Recueil, RJF 10/1999 n° 1252 ; dans le même sens, et plus explicitement, CE 12 mars 2010, M. G..., n° 311121, inédite au Recueil, RJF 6/2010 n° 588).

En revanche, on ne voit pas bien, dans cette affaire, sur quel fondement l'administration a pu considérer que les sommes inscrites au crédit des comptes bancaires français de M. A... pouvaient être présumées avoir le caractère de revenus – rappelons qu'elle n'a pas procédé à une taxation d'office sur le fondement des articles L. 16 et L. 69 du LPF pour défaut de réponse à une demande d'éclaircissement ou de justification, mais à une taxation d'office pour défaut de déclaration. Mais quoiqu'il en soit, M. A... ne paraît pas contester ce caractère de revenus : il ne discute ni le principe même de l'imposition ni la régularité de la procédure de taxation mise en œuvre par l'administration.

Il n'y a donc pas de quoi remettre en cause, dans cette affaire, le bien-fondé de l'imposition sur le terrain du droit interne.

3.3. En revanche, le bien-fondé de l'imposition est contesté sur le terrain conventionnel – sur lequel l'administration, bizarrement, ne défend pas.

M. A... revendique le bénéfice des stipulations de l'article 25 de la convention fiscale signée le 11 août 1965 entre la France et le Burkina-Faso, qui réservent à l'Etat du domicile du bénéficiaire l'imposition des revenus qui ne sont pas mentionnés par les articles précédents de

la convention, à moins qu'ils ne se rattachent à un établissement stable que ce bénéficiaire posséderait dans l'autre Etat contractant – il s'agit de la « clause-balai » de la convention.

Il faut d'abord se demander si M. A... peut se prévaloir des stipulations de cette convention. La réponse nous semble affirmative. Selon l'article 2 de la convention, une personne physique est domiciliée, au sens de la convention, « au lieu où elle a son 'foyer permanent d'habitation', cette expression désignant le centre des intérêts vitaux, c'est-à-dire le lieu avec lequel les relations personnelles sont les plus étroites ». Votre jurisprudence n'a jamais éclairé la portée des stipulations de cette convention, mais il est possible de se référer à celle rendue pour l'application des stipulations de l'article 4 de la convention fiscale franco-suisse du 9 septembre 1966, qui comportent la même définition du « foyer d'habitation permanent » par référence au centre des intérêts vitaux. Vous jugez que la détermination de ce lieu dépend principalement des éléments relatifs à la personne du contribuable – notamment, le cas échéant, son activité professionnelle (voyez, parmi vos décisions récentes, CE 12 janvier 2005, M. et Mme L..., n° 248627, inédite au Recueil, RJF 4/2005 n° 290, concl. F. Donnat au BDCF 4/2005 n° 38). Au regard des éléments versés à l'instruction, nous n'avons pas de doute qu'en 2001, le centre des intérêts vitaux de M. A... se situe au Burkina-Faso – et non en France : il est clair que c'est au Burkina que se déroule sa vie professionnelle et quant à sa vie amicale, affective et familiale, le dossier est à peu près muet.

Nous pensons donc que M. A... peut être regardé comme disposant au Burkina-Faso, et non en France, d'un foyer d'habitation permanent au sens de l'article 2 de la convention fiscale entre ces deux pays. Il est donc domicilié au Burkina-Faso au sens de cette convention. Dès lors il peut se prévaloir, à ce titre, des stipulations de son article 25, qui donnent immédiatement la solution du litige : ces stipulations réservent à l'Etat du domicile, donc au Burkina-Faso, l'imposition de revenus innommés tels que ceux que l'administration a prétendu imposer en l'espèce, dont elle n'a jamais cherché à préciser la nature ; les stipulations en question s'opposent par conséquent à l'imposition par la France des sommes restant en litige. Vous prononcerez la décharge des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu et de contributions sociales établies au titre de l'année 2001 qui restent seules en discussion.

Par ces motifs nous concluons dans le sens qui suit :

1. Non-lieu à statuer sur les conclusions tendant à la décharge des impositions restant en litige au titre des années 2002 et 2003 ;
2. Annulation, pour le surplus, de l'arrêt attaqué ainsi que du jugement du 20 janvier 2009 du tribunal administratif de Nice ;
3. Décharge des impositions supplémentaires restant en litige au titre de l'année 2001 ;
4. Mise à la charge de l'Etat d'une somme de 3 000 euros au titre des dispositions de l'article L. 761-1 du CJA.