

N° 383335  
M. et Mme B...

3<sup>ème</sup> et 8<sup>ème</sup> sous-sections réunies  
Séance du 24 février 2016  
Lecture du 17 mars 2016

## CONCLUSIONS

### M. Vincent DAUMAS, rapporteur public

La présente affaire pose une intéressante question relative à l'étendue des pouvoirs de contrôle que l'administration tient des dispositions de l'article L. 16 du livre des procédures fiscales (LPF) : lorsqu'elle demande sur ce fondement des justifications sur des sommes portées au crédit de comptes ouverts à l'étranger, doit-elle au préalable démontrer, ou apporter des éléments tendant à démontrer, que le destinataire de la demande est fiscalement domicilié en France ?

M. et Mme B..., de nationalité russe, ont été soumis à un examen contradictoire de leur situation fiscale personnelle (ESFP). Le vérificateur les a d'emblée mis en demeure de déposer des déclarations de revenus au titre des années vérifiées. Ils se sont exécutés, en souscrivant des déclarations revêtues de la mention « néant ». Au cours de l'ESFP, le vérificateur leur a demandé de justifier, notamment, l'origine de sommes apparaissant au crédit d'un compte bancaire ouvert au nom de M. B... à Monaco. A l'issue de ce contrôle, l'administration fiscale a considéré qu'ils étaient fiscalement domiciliés en France, ce qui justifiait leur assujettissement à l'impôt sur le revenu à raison de l'ensemble de leurs revenus, de source française ou non. Parmi les rectifications notifiées, l'administration a réintégré aux revenus des contribuables des sommes importantes qu'elle a regardées comme des revenus d'origine indéterminée, et qu'elle a taxées d'office, correspondant à des crédits bancaires restés injustifiés, figurant aussi bien sur leurs comptes français que sur leur compte monégasque. Les suppléments d'impôt sur le revenu et de contributions sociales qui en ont découlé, établis au titre des années 2001 et 2002, ont été contestés, sans succès, devant le tribunal administratif puis la cour administrative d'appel de Versailles. M. et Mme B... se pourvoient en cassation.

1. Nous passerons rapidement sur les deux premiers moyens du pourvoi, qui critiquent les motifs par lesquels la cour a jugé que les contribuables, d'une part, avaient fixé en France le lieu de leur foyer, au sens des dispositions de l'article 4 A du code général des impôts (CGI), d'autre part, y avaient le centre de leurs intérêts vitaux, au sens des stipulations de l'article 4 de la convention fiscale franco-russe du 26 novembre 1996.

1.1. Sur le premier point, la cour n'a commis ni erreur de qualification juridique des faits, ni erreur de droit. Elle a relevé que M. et Mme B..., tous deux titulaires de cartes de résident, étaient locataires d'un appartement à Neuilly-sur-Seine, occupé régulièrement, et dans lequel leur fils mineur, scolarisé en France, résidait de manière permanente. De tels

éléments permettaient d'établir la localisation en France du centre des intérêts familiaux de M. et Mme B....

1.2. Sur le second point, les moyens d'erreur de qualification juridique des faits et d'erreur de droit soulevés ne sont pas mieux fondés. La cour s'est appuyée sur les mêmes éléments, auxquels elle a ajouté les fréquents virements de sommes d'argent importantes sur les comptes dont M. et Mme B... disposaient en France. La cour n'a pas passé sous silence les nombreuses activités, économiques ou non, que les requérants disaient exercer en Russie, mais elle a estimé, en relevant au passage que la nature précise et l'ampleur de ces activités restaient à établir, qu'il n'était pas démontré qu'elles auraient procuré des revenus à M. et Mme B.... De tels éléments permettaient de situer en France le centre de leurs intérêts vitaux, c'est-à-dire d'estimer que c'était avec la France que leurs liens personnels et économiques étaient les plus étroits.

2. Le moyen du pourvoi qui justifie que l'affaire soit portée devant votre formation de jugement vient ensuite : c'est celui tiré de ce que la cour a commis une erreur de droit en jugeant que l'administration fiscale avait pu régulièrement adresser à M. et Mme B... une demande de justifications, sur le fondement de l'article L. 16 du LPF, sans avoir au préalable établi que leur domicile fiscal était situé en France.

2.1. Avant de se pencher sur les dispositions de l'article L. 16, il est bon de dire un mot de celles de l'article L. 12, relatif à l'examen contradictoire de situation fiscale personnelle. Une question similaire s'est en effet posée s'agissant de l'application de ces dispositions, qui a été résolue par une intervention du législateur.

Les dispositions de l'article L. 12 ne comportaient, initialement, aucune précision quant au point de savoir si elles pouvaient être appliquées à l'égard de personnes n'ayant pas leur domicile fiscal en France. S'agissant de leur champ d'application, elles se bornaient à prévoir la possibilité, pour l'administration fiscale, de procéder à « l'examen contradictoire de l'ensemble de la situation fiscale [ou, s'agissant de la version du texte antérieure à la loi dite « Aicardi »<sup>1</sup>, à la vérification approfondie de la situation fiscale d'ensemble] des personnes physiques au regard de l'impôt sur le revenu dans les conditions prévues [par le LPF] ». Comme il fallait s'y attendre, il vous est revenu de répondre à la question. Pour ce faire, vous avez combiné les dispositions de l'article L. 12 du LPF avec celles de l'article 4 B du CGI, aujourd'hui reprises à l'article 4 A, selon lesquelles les personnes qui ont en France leur domicile fiscal sont passibles de l'impôt sur le revenu en raison de l'ensemble de leurs revenus, alors que les autres n'en sont passibles qu'en raison de leurs seuls revenus de source française. Vous avez déduit de cette combinaison que le contrôle prévu par l'article L. 12 ne pouvait être diligenté qu'à l'égard des personnes physiques qui, ayant leur domicile fiscal en France, y sont passibles de l'impôt sur le revenu en raison de la totalité de leurs revenus (CE 10 juillet 1996, M. D..., n° 127892, au Recueil et à la RJF 10/1996 n° 1130, concl. contraires de G. Bachelier au BDCF 5/1996 p. 37).

Le législateur est toutefois intervenu – et avec beaucoup de célérité, dès la loi de finances rectificative pour 1996<sup>2</sup> – pour contrer votre jurisprudence. Il a modifié l'article L. 12 du LPF pour préciser que l'ESFP pouvait concerner des personnes physiques, « qu'elles

<sup>1</sup> Loi n° 87-502 du 8 juillet 1987 modifiant les procédures fiscales et douanières.

<sup>2</sup> Loi n° 96-1182 du 30 décembre 1996 de finances rectificative pour 1996, article 31.

aient ou non leur domicile fiscal en France, lorsqu'elles y ont des obligations au titre de cet impôt ». En outre, le législateur a validé les contrôles réalisés avant l'entrée en vigueur de la loi de finances rectificative pour 1996 à l'égard de personnes n'ayant pas leur domicile fiscal en France. Vous avez, bien sûr, modifié votre jurisprudence compte tenu de ce nouvel état du texte (CE 28 juillet 1999, M. S..., n° 168699, inédite au Recueil, RJF 10/1999 n° 1252). Signalons que celui-ci pouvait encore donner lieu à interprétation, quant à la question de savoir ce qu'il fallait entendre par la référence à l'existence en France d'« obligations » au titre de l'impôt sur le revenu. L'existence de ces obligations, non précisées par le texte, pouvait être lue comme un préalable à l'engagement d'un ESFP. Mais vous avez progressivement abrasé cette aspérité : comparez CE 29 novembre 2000, M. A..., n° 197551, aux tables du Recueil sur un autre point, RJF 2/2001 n° 215 ; CE 27 avril 2011, M. Z..., n° 316082, inédite au Recueil, RJF 7/2011 n° 770 ; enfin CE 17 mai 2013, Min. c/ M. C..., n° 346827, aux tables du Recueil, RJF 8-9/2013 n° 801.

Dans le dernier état de votre jurisprudence, qui résulte de la décision du 17 mai 2013, vous jugez que l'administration peut légalement engager un ESFP afin de rechercher si un contribuable est soumis au titre de l'impôt sur le revenu à une obligation déclarative en France – la décision est aux tables du Recueil sur ce point. La réponse à la question de savoir si une personne physique est susceptible d'être assujettie à l'impôt sur le revenu en France, que ce soit sur la totalité de ses revenus ou sur la seule partie de ceux-ci ayant leur source en France, n'est donc plus un préalable au déclenchement d'un ESFP à son égard. Ce contrôle peut avoir pour objet même de déterminer si cette personne, compte tenu de sa situation, doit être soumise à l'impôt sur le revenu. Pour dire les choses de manière imagée, un ESFP peut être engagé à l'égard d'un Chinois en Chine, sans que l'administration doive établir, au préalable, qu'il est soumis à des obligations déclaratives au titre de l'impôt sur le revenu français.

2.2. Venons-en, maintenant, aux dispositions dont l'interprétation est discutée par le pourvoi – celles de l'article L. 16. Rappelons que, si elles sont très souvent mises en œuvre dans le cadre d'un ESFP, ce n'est pas toujours le cas : elles peuvent très bien être utilisées indépendamment par l'administration fiscale.

Les requérants n'ignorent pas les dispositions de l'article L. 12. Mais ils soulignent que celles de l'article L. 16 ne comportent pas la même précision autorisant à en faire usage à l'égard de personnes qui n'ont pas leur domicile fiscal en France. Compte tenu de cette absence de précision, ils vous invitent à lire l'article L. 16 en combinaison avec l'article 4 A du CGI, pour juger que l'administration fiscale ne peut adresser à une personne une demande de justifications portant sur des sommes inscrites au crédit d'un compte qu'elle détient à l'étranger sans avoir au préalable fait la démonstration que cette personne doit être regardée comme fiscalement domiciliée en France.

Le raisonnement des requérants apparaît séduisant au premier abord, car il paraît correspondre, *mutatis mutandis*, à celui que vous avez suivi, dans votre décision *Dody* du 10 juillet 1996 précitée, pour juger que l'ESFP ne pouvait, avant que le législateur précise le contraire, qu'être conduit à l'égard d'une personne ayant son domicile fiscal en France. Il faut toutefois dissiper cette impression : la solution de ce précédent résulte en effet de la confrontation que vous avez opérée entre, d'une part, la définition du contrôle mentionné à l'article L. 12 du LPF, contrôle de cohérence entre les revenus déclarés par le contribuable et l'ensemble de sa situation personnelle et, d'autre part, l'existence d'une obligation fiscale

limitée des personnes non domiciliées en France. Dès lors que celles-ci n'étaient tenues qu'à une déclaration partielle de leurs revenus, vous avez estimé que cela n'avait guère de sens de les soumettre à un contrôle consistant à confronter les revenus déclarés à leur situation d'ensemble, appréhendée au regard de leur patrimoine, de leur trésorerie ou encore de leur train de vie. Vous voyez qu'un tel raisonnement n'est nullement transposable aux contrôles prévus à l'article L. 16 du LPF, dont la nature est fort différente, puisqu'il s'agit de contrôles ponctuels, et non d'un contrôle global.

Existe-t-il d'autres raisons qui pourraient vous faire pencher dans le sens de l'argumentation du pourvoi ? Nous en apercevons deux, que nous vous proposerons d'écarter au final.

2.2.1. La première part de l'observation que la mise en œuvre de l'article L. 16 est subordonnée, le plus souvent, au dépôt préalable d'une déclaration au titre de l'impôt sur le revenu.

Avant de vous en dire plus il faut s'attarder un peu sur les dispositions de l'article L. 16. Ces dispositions, anciennes, ne sont pas faciles à lire, en partie parce qu'elles ne prévoient pas un unique pouvoir de contrôle mais toute une panoplie. Toutefois, force est de constater que l'utilisation de la plupart des pouvoirs de contrôle que comporte cette panoplie est subordonnée au dépôt préalable, par la personne visée, d'une déclaration. C'est vrai tout d'abord des « demandes d'éclaircissements » que l'administration peut adresser au contribuable, sur le fondement de la première phrase du premier alinéa de l'article, dont votre jurisprudence a précisé qu'elles ne pouvaient porter que sur des mentions portées dans la déclaration souscrite par celui-ci (CE 16 mai 1997, Mme N..., n° 145097, au Recueil, RJF 7/1997 n° 647, chron. S. Verclytte à la RJF 4/1998 p. 247 – solution confirmée par CE section, 16 avril 2012, M. et Mme M..., n° 320912, au Recueil et à la RJF 7/2012 n° 679). C'est vrai encore, et cela résulte de la lettre même du texte, de plusieurs des points, limitativement énumérées à la deuxième phrase du premier alinéa et au deuxième alinéa de l'article, sur lesquels l'administration peut demander au contribuable des « justifications » (notamment les charges retranchées du revenu net global ou ouvrant droit à certaines réductions d'impôt, les éléments servant de base à la détermination du revenu foncier ou encore, très probablement, la situation et les charges de famille du contribuable). Et c'est vrai aussi, du moins en l'état de votre jurisprudence, des demandes de justifications que l'administration est en droit d'adresser au contribuable lorsqu'elle dispose d'indices selon lesquels il peut avoir des revenus plus importants que ceux qu'il a déclarés : vous avez jugé en effet, bien que fort discrètement, que ces demandes de justifications ne pouvaient être adressées que dans l'hypothèse où le contribuable a déposé une déclaration (CE 26 janvier 2000, M. P..., n° 184529, inédite au Recueil, RJF 3/2000 n° 382, concl. G. Goulard à Dr. fisc. 7/2000 comm. 917).

En revanche, nous doutons qu'il en aille ainsi des demandes de justifications que l'administration peut émettre au sujet « des avoirs ou revenus d'avoirs à l'étranger ». Cette catégorie de demandes de justifications ne figure dans le texte que depuis la loi de finances rectificative pour 1989<sup>3</sup> et vous n'avez jusqu'à présent jamais été conduit à en expliciter la portée. Toutefois, compte tenu de leur objet, nous voyons mal comment vous pourriez conditionner leur régularité à la mention des avoirs étrangers ou revenus d'avoirs étrangers

---

<sup>3</sup> Loi n° 89-935 du 29 décembre 1989 de finances pour 1990, article 98, 7.

concernés dans la déclaration déposée par le contribuable : l'intérêt de ces demandes de justifications est évidemment qu'elles puissent porter sur des avoirs ou revenus d'avoirs non déclarés. Pour les mêmes raisons, et en l'absence de toute accroche textuelle en ce sens, nous ne voyons pas pourquoi il faudrait conditionner leur régularité au dépôt d'une déclaration par le contribuable.

S'agissant, tout au moins, des demandes de justifications portant sur des avoirs à l'étranger, nous n'apercevons pas de connexion entre la question de la régularité de leur mise en œuvre et celle des obligations déclaratives de la personne visée. Il est possible, bien sûr, d'invoquer les termes généraux employés par l'article L. 16 pour décrire les pouvoirs de contrôle qu'il prévoit – notamment la référence à plusieurs reprises au « contribuable » ou celle à « l'établissement de l'impôt sur le revenu » qui ouvre l'article. Mais cela nous semble très insuffisant pour en déduire que le législateur aurait entendu subordonner le recours à l'article L. 16, de manière générale, au dépôt préalable d'une déclaration de revenus, encore moins à l'établissement préalable par l'administration de la domiciliation fiscale en France de la personne visée.

2.2.2. La seconde raison qui pourrait vous faire hésiter tient aux conséquences que la mise en œuvre de l'article L. 16 est susceptible d'emporter pour les contribuables – nous faisons référence bien sûr à la procédure de taxation d'office.

Vous le savez bien : ce qui confère un caractère redoutable à l'article L. 16, c'est sa combinaison avec l'article L. 69 selon lequel « sont taxés d'office à l'impôt sur le revenu les contribuables qui se sont abstenus de répondre aux demandes d'éclaircissements ou de justifications prévues à l'article L. 16 » – étant précisé qu'une réponse insuffisante peut être assimilée à un défaut de réponse. Rappelons qu'en cas de taxation d'office intervenant sur le fondement de ces dispositions, le contribuable est privé des garanties dont est assortie la procédure de rectification contradictoire. En outre, en cas de contestation de l'imposition, l'article L. 192 du LPF prévoit que la charge de la preuve lui incombe.

Vous avez déjà jugé que l'administration peut utiliser l'article L. 16 pour demander à un contribuable qui n'est pas domicilié en France de justifier les sommes apparaissant au crédit de comptes bancaires ouverts en France, lorsqu'elle a réuni au préalable des indices de revenus dissimulés – c'est-à-dire, le plus souvent, lorsque la « règle du double » est vérifiée : voyez CE 4 décembre 1985, M. B..., n° 43383, aux tables du Recueil, RJF 2/1986 n° 138, conclusions M.-A. Latournerie à Droit fiscal 1986 n° 15 comm. 775 ; CE 28 juillet 1999, M. S..., n° 168699, précitée. Vous avez précisé à cette occasion que la règle du double devait être mise en œuvre en comparant les sommes créditées sur les comptes bancaires en France aux revenus de source française déclarés. Vous avez donc admis que les sommes inscrites au crédit de comptes bancaires français sont présumées de source française (voir dans le même sens, et plus explicitement, CE 12 mars 2010, M. G..., n° 311121, inédite au Recueil, RJF 6/2010 n° 588).

Que dire d'une demande de justifications portant sur des sommes inscrites au crédit de comptes ouverts à l'étranger ? Il nous semble qu'il faut distinguer car il y a, *a priori*, deux fondements possibles à une telle demande de justifications.

L'administration peut tout d'abord utiliser le troisième alinéa de l'article L. 16, si elle a réuni des indices de revenus dissimulés. Mais dans ce cas, nous vous l'avons dit, la

personne visée par la demande de justifications est déjà protégée par votre jurisprudence qui conditionne la régularité d'une telle demande au dépôt préalable d'une déclaration (décision du 26 janvier 2000 n° 184529, précitée). En outre, il nous semble que les effets potentiellement redoutables d'un défaut de réponse à la demande de justifications sont largement dissipés au stade de l'établissement et, le cas échéant, du contentieux de l'impôt. De deux choses l'une en effet :

1° soit la domiciliation fiscale en France du contribuable est établie, et le traitement des crédits bancaires figurant sur ses comptes étrangers n'est pas différent de celui des crédits figurant sur ses comptes français – ils sont taxés d'office comme revenus d'origine indéterminée, à charge pour le contribuable de démontrer qu'il ne s'agit pas, en réalité, de revenus, ou qu'il s'agit de revenus déclarés ;

2° soit le contribuable est regardé comme fiscalement domicilié à l'étranger, et alors l'administration ne peut pas bénéficier, pour imposer les crédits non justifiés, de la présomption d'origine française, qui joue seulement s'agissant des crédits apparaissant sur des comptes français – car nous n'avons aucun doute que, dans cette seconde hypothèse, la circonstance que le contribuable supporte la charge de la preuve ne dispense pas l'administration d'apporter des éléments tendant à établir l'origine française des crédits imposés<sup>4</sup>.

Le second fondement possible à une demande de justifications portant sur des sommes figurant au crédit de comptes étrangers est le dernier membre de phrase ajouté au premier alinéa de l'article L. 16 par la LFR pour 1989. Mais dans ce cas, les effets d'une taxation d'office ne sont pas du tout les mêmes : le contribuable se trouve imposé, non sur le montant brut de ses avoirs à l'étranger, comme s'il s'agissait de revenus, mais sur un revenu qu'il est présumé retirer de ces avoirs. Les précisions sont données à cet égard par des dispositions aujourd'hui codifiées à l'article 151 du CGI, selon lesquelles « pour l'application de l'article L. 69 du [LPF], l'impôt sur les revenus des avoirs à l'étranger est établi sur le produit du montant de ces avoirs par la moyenne annuelle des taux de rendement brut à l'émission des obligations des sociétés privées »<sup>5</sup>. En outre, l'administration se trouvera placée devant les mêmes exigences que celles précédemment signalées s'il apparaît, au moment d'établir l'impôt ou devant le juge, que le contribuable n'est pas fiscalement domicilié en France : alors même que la charge de la preuve incomberait à ce dernier, du fait de la procédure de taxation d'office, l'administration devra toujours justifier du principe même de l'imposition, c'est-à-dire apporter des éléments tendant à établir que les revenus imposés sont d'origine française. Or s'agissant d'un revenu que la loi fiscale répute produit par des avoirs placés à l'étranger, cette preuve nous semble par construction impossible : il s'agira toujours d'un revenu de source étrangère. En réalité, l'imposition d'office des revenus d'avoirs à l'étranger sur le

---

<sup>4</sup> 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 de la taxation d'office pour défaut de déclaration : CE 29 janvier 1992, Min. c/ M. C..., n° 98849, inédite au Recueil, RJF 3/1992 n° 370 ou CE 4 juillet 1984, M. E..., n° 33800, au Recueil, RJF 10/1984 n° 1106).

<sup>5</sup> Ces dispositions ont fait l'objet d'une question prioritaire de constitutionnalité que vous avez refusé de renvoyer au Conseil constitutionnel (CE 10<sup>e</sup> sous-section jugeant seule, 25 novembre 2011, n° 345602, inédite au Recueil, RJF 2/2012 n° 154).

fondement combiné des articles L. 16, premier alinéa et L. 69 du LPF n'est possible que lorsque le contribuable est fiscalement domicilié en France.

Au final, nous ne voyons pas de raison d'aller dans le sens de l'argumentation des contribuables. Comme le rappelait Gilles Bachelier concluant sur la décision du 10 juillet 1996, précitée, « aucune règle formelle, sous réserve le cas échéant des conventions internationales, ne justifie la limitation du pouvoir de contrôle de l'administration », ce pouvoir de contrôle étant aussi une manifestation de la souveraineté fiscale. Les implications peuvent donner le vertige, à première vue – il suffit de tenter d'imaginer, un instant, la réaction d'un paysan du Sichuan recevant une demande L. 16 au sujet des avoirs détenus sur son compte ouvert auprès de la banque locale. Deux raisons doivent vous rassurer. D'une part, nous n'avons guère de doute que l'administration, compte tenu de ses moyens limités, continuera de faire un usage ciblé de l'article L. 16. Autrement dit, elle ne l'utilisera que lorsqu'elle aura de sérieuses raisons de penser que la personne visée a des liens avec la France – à l'égard de Français de Belgique plus souvent qu'à l'encontre de Chinois de Chine. D'autre part, elle sera dissuadée de procéder différemment en raison de la difficulté, sur laquelle nous sommes attardé, d'établir légalement une imposition à raison des sommes figurant sur des comptes détenus à l'étranger lorsqu'il apparaît, au terme du contrôle, que leur titulaire n'est pas fiscalement domicilié en France. Autrement dit, l'application *ex post* du régime d'imposition limitée aux revenus de source française viendra sanctionner une utilisation trop large, *ex ante*, du pouvoir de contrôle de l'administration.

Par ces motifs nous concluons au rejet du pourvoi.