

N° 426124 – M. et Mme S...

9^{ème} et 10^{ème} chambres réunies

Séance du 16 septembre 2020

Lecture du 7 octobre 2020

Conclusions

Mme Emilie Bokdam-Tognetti, rapporteur public

La présente affaire vous offrira l'occasion de préciser, d'une part, un point de procédure concernant les observations du contribuable sur la proposition de rectification qui lui est adressée, et d'autre part, les règles de détermination du domicile fiscal en droit interne.

Commençons par la question de procédure.

Le contribuable dispose en cas de rectification contradictoire, pour faire parvenir à l'administration son acceptation ou, à l'inverse, exprimer son désaccord et ses observations sur les rehaussements notifiés, d'un délai de trente jours à compter de la réception de la proposition de rectification. A défaut d'observations dans ce délai, il est réputé avoir tacitement accepté les rectifications (v., par ex., CE, 18 novembre 1988, n° 58416, RJF 1989 n° 43 ou CE, 25 juillet 1986, n° 45113, RJF 1986 n° 1015).

Lorsque l'administration rejette les observations du contribuable, sa réponse doit, en vertu de l'article L. 57 du LPF, être motivée et intervenir avant la mise en recouvrement des impositions. Le caractère suffisant de cette motivation s'apprécie au regard du contenu des observations du contribuable et de leur précision (CE, 25 juillet 1986, *B H...*, n° 45871, RJF 1986 n°1010, Dr. fisc. 1986 n° 51 comm. 2340, concl. O. Fouquet), étant par ailleurs rappelé qu'un défaut de réponse à ces observations constitue une irrégularité de procédure de nature à entraîner la décharge des impositions lorsqu'elle prive l'intéressé de la possibilité de connaître les motifs sur lesquels l'administration s'appuie pour justifier le bien-fondé des rectifications maintenues en dépit de ses observations ou de la faculté de saisir la CDI (CE, 11 avril 2014, *H...*, n° 349719, RJF 2014 n° 707).

Tout comme les propositions de rectification, les réponses du service aux observations du contribuable peuvent être motivées par référence, soit à un document –quel qu'il soit – joint à cette réponse, soit aux motifs retenus dans une proposition de rectification, ou une réponse aux observations du contribuable, non jointe mais consécutive à un précédent contrôle, ayant été régulièrement notifiée au contribuable et précisément identifiée (CE, 18 novembre 2015, *SA Orchestra Kazibao*, n° 382376, T. p. 619, RJF 2016 n° 271).

Le contribuable peut-il, lui aussi, motiver par référence ses observations en réponse à la proposition de rectification qui lui a été adressée ?

Nous ne voyons pas de motif de lui fermer cette porte s'agissant, à tout le moins, de la première branche de la motivation par référence, c'est-à-dire celle se référant à un document joint à la réponse – la transposition au contribuable de la seconde branche de la jurisprudence *Sté Orchestra* et l'admission d'une motivation par référence à de précédentes observations non jointes, plus délicate, n'étant en tout état de cause pas la configuration en l'espèce¹. En effet, lorsque le document auquel se réfère le contribuable est joint à ses observations, il s'agit autant d'une motivation par référence que d'une motivation démembrée.

Une fois admise la possibilité d'une telle motivation par référence, quelle doit être la nature du document auquel il est renvoyé ? Afin que le contribuable puisse être regardé, en s'y référant purement et simplement, comme critiquant le bien-fondé des rehaussements qui lui ont été notifiés, il convient que le document en cause formule lui-même des critiques à l'encontre de tels rehaussements. Il peut donc s'agir de documents présentant le caractère d'observations du contribuable (ayant ainsi la même nature), mais aussi, nous semble-t-il, d'une réclamation contentieuse, ou encore d'un courrier dans lequel le contribuable aurait précédemment exprimé des points de désaccord à l'encontre du bien-fondé des rectifications envisagées.

De qui ce document doit-il émaner ? Dès lors que le document auquel le contribuable se réfère est joint à son courrier, il nous semble qu'il peut émaner d'une personne autre que le contribuable. Il nous ne paraît pas inenvisageable qu'un contribuable puisse motiver ses observations par référence aux observations, jointes à son courrier, d'un autre contribuable, tiers complet, qui aurait fait l'objet d'un rehaussement exactement similaire. Même sans aller aussi loin, il nous semble à tout le moins qu'un contribuable associé d'une société, faisant l'objet de redressements à la suite de rehaussements des bénéfiques de cette dernière, devrait pouvoir motiver ses observations en se référant aux observations de cette société sur ses propres rehaussements.

En effet, si en pareil cas les rehaussements critiqués dans le document auquel le contribuable se réfère portent, non sur une imposition à l'IR dans la catégorie des RCM mais sur une imposition à l'IS de bénéfiques d'une société, l'identité et la continuité de matière imposable que l'administration entend saisir à différentes étapes de sa circulation (entre les mains de la société, puis de ses associés) conduisent presque systématiquement les contentieux portés par les associés à critiquer, aux fins de remettre en cause l'existence de revenus distribués taxables entre leurs mains sur le fondement de l'article 109 du code, les rehaussements des bénéfiques de la société dont ils sont associés. L'associé nous paraît donc pouvoir reprendre à son compte les observations de la société sur ce point (v., pour un unique précédent de chambre jugeant seule, CE, 3e SSJS, 21 novembre 2012, *G...*, n° 351243, RJF 2/13 n° 195).

Certes, alors que vous aviez implicitement admis, en jugeant que le service pouvait en pareil cas légalement motiver sa réponse aux observations d'un contribuable par référence à la

réponse donnée le même jour aux observations de la société, qu'un contribuable associé d'une société de personnes se borne, pour contester les rehaussements de ses revenus, à se référer aux observations produites par la SCI dont il est associé (CE, 9 mars 1988, *min. c/ V...*, n° 81067, aux Tables sur ce point, RJF 1988 n° 605), vous semblez être nécessairement revenus sur cette jurisprudence en jugeant, par une décision *min. c/ B...* du 13 février 2013 (n° 342085, RJF 2013 n° 506, concl. F. Aladjidi BDCF 5/13 n° 58), que l'administration n'entache pas d'irrégularité la procédure en ne motivant pas sa réponse aux observations du contribuable lorsque ce dernier, associé d'une société de personnes, n'a présenté d'observations que sur le bien-fondé des rectifications des bénéfices de cette société. Mais cette solution – que l'on pourrait discuter et qui semble être demeurée isolée – se fonde uniquement sur le principe d'unité de la procédure conduite avec la société de personnes, que vous avez ainsi retourné contre l'associé. L'article L. 53 du LPF n'étant pas applicable aux sociétés soumises à l'IS, et la solution *B...* du 13 février 2013 nous semblant inopportune, nous vous invitons à ne pas l'étendre au-delà des associés de sociétés de personnes et à juger que l'ancienne solution de 1988, si elle n'est peut-être plus valable pour les sociétés de l'article 8, doit être maintenue et appliquée aux associés de sociétés de capitaux, lesquels doivent pouvoir critiquer, par renvoi aux observations de la société sur ce point, l'existence et le principe des bénéfices rehaussés que l'administration entend taxer en tant que revenus distribués entre leurs mains. L'indépendance des procédures est ici à l'avantage de l'associé de société de capitaux.

Enfin, dernière condition pour que la motivation par référence fonctionne, le service doit, à la lecture du renvoi dans les observations du contribuable et du document auquel il est ainsi renvoyé, pouvoir en déduire et comprendre quelles observations et quel désaccord le contribuable reprend à son compte en s'y référant.

En l'espèce, M. et Mme S... ont, dans leurs observations du 18 février 2011 en réponse à la proposition de rectification que leur avait adressée l'administration fiscale, indiqué, sur les revenus distribués par la société Smartech, d'une part, faire leurs, pour contester les redressements notifiés, les réponses effectuées par cette société dans ses observations du 27 juillet 2010 qu'ils joignaient à leur courrier, et d'autre part, contester formellement avoir appréhendé les sommes qualifiées de revenus distribués à l'issue de la vérification de comptabilité. En jugeant que l'administration fiscale n'était pas tenue de répondre à cette argumentation au motif que les contribuables n'avaient assorti leur contestation d'aucun développement spécifique, alors qu'ils avaient motivé leur courrier par référence aux observations jointes de la société, la cour a commis une erreur de droit.

Cette erreur n'emportera toutefois qu'une cassation partielle de l'arrêt attaqué, en tant qu'il s'est prononcé sur ce chef de redressement. La cour n'ayant ni commis d'erreur de droit, ni dénaturé les pièces du dossier en jugeant la réponse du service suffisamment motivée pour le surplus des rehaussements, vous en viendrez donc aux moyens critiquant les motifs par lesquels la cour a conclu à la domiciliation fiscale en France des intéressés.

Le 1 de l'article 4 B du CGI institue trois critères, non cumulatifs, de rattachement du domicile fiscal d'une personne physique à la France : personnel au a (le foyer ou le lieu du

séjour principal), professionnel au b (l'exercice d'une activité professionnelle non accessoire), et économique au c (le centre des intérêts économiques – notion qu'il convient de ne pas confondre avec celle, conventionnelle, de centre des intérêts vitaux). De ces trois items, celui du centre des intérêts économiques est sans doute le plus délicat de maniement.

La détention d'un patrimoine, même improductif de revenus, confère à son détenteur une certaine faculté contributive, que le législateur peut entendre taxer ainsi que l'a jugé le Conseil constitutionnel dans sa décision QPC du 11 février 2011 relative au plafonnement de l'ISF. Si le présent litige ne porte pas sur l'appréciation de la domiciliation fiscale d'un contribuable pour la détermination de ses obligations en matière d'imposition sur la fortune, mais d'imposition sur ses revenus, et si les capacités contributives que cette dernière imposition vise à saisir et sur lesquelles elle est assise sont uniquement celles procurées par les revenus effectivement perçus par une personne physique, le patrimoine d'une personne, qu'il soit productif ou non, peut dès lors sembler n'être pas indifférent pour apprécier le rattachement fiscal de cette personne à la France.

Mais outre que l'on ne saurait faire abstraction de la nature de l'impôt pour l'application duquel il s'agit de déterminer le domicile fiscal d'une personne et les obligations limitées ou illimitées qui en découlent, lequel est un impôt sur les revenus, la formulation même du critère énoncé au c du 1 de l'article 4 B, usant à la fois du terme « intérêts » (renvoyant à ce qui est avantageux et bénéfique à une personne et à ses affaires d'argent) et de l'adjectif « économique », conduisent à refuser de confondre le centre des intérêts économiques d'un contribuable avec le centre de ses intérêts patrimoniaux.

Si la doctrine fiscale définit le centre des intérêts économiques comme le lieu où le contribuable a effectué ses principaux investissements, où il possède le siège de ses affaires, d'où il administre ses biens, l'examen de votre jurisprudence, si casuistique soit-elle, nous paraît révéler, d'une part, le caractère somme toute assez indifférent de ce dernier point et, d'autre part, la prééminence donnée à la question de l'origine des revenus du contribuable par rapport à celle de l'importance des capitaux investis : si les investissements pèsent dans la balance, c'est donc bien d'abord en tant qu'ils sont productifs de revenus. Vous recherchez ainsi de manière objective où le contribuable dispose du centre actuel de ses intérêts économiques, plutôt que de vous interroger sur le point de savoir où ce centre pourrait se trouver si l'intéressé tirait différemment ou plus efficacement profit de son patrimoine.

Ainsi, un contribuable ne justifiant pas de l'existence de revenus ou d'un patrimoine productif de revenus de source étrangère supérieurs à ceux dont il dispose en France, a le centre de ses intérêts économiques en France (CE, 27 avril 2011, Z...). Exprimant la prééminence des revenus sur les investissements, vous avez aussi jugé qu'un contribuable ayant au cours de l'année d'imposition tiré la plus grande partie de ses revenus de l'exploitation de plusieurs fonds de commerce situés à l'étranger, a le centre de ses intérêts économiques à l'étranger, quelle que soit l'importance des investissements qu'il avait effectués en France au cours de cette année (CE, 27 janvier 1971, *min. c/ héritiers du sieur F,*). Il en va de même qu'un contribuable qui, si il a transféré certains capitaux en France et pris une participation dans une société française, perçoit de ces investissements des revenus très inférieurs à ceux dont il a la

jouissance à l'étranger (CE, 17 janvier 1962), ou encore d'un contribuable qui dispose en France d'un patrimoine immobilier, composé de plusieurs immeubles, détient des participations dans diverses sociétés françaises et a en France perçu divers revenus, mais dispose dans un pays étranger d'importants revenus tirés de son activité professionnelle, sans commune mesure avec les revenus obtenus en France à raison de ce patrimoine ou de ses autres activités (CE, 17 mars 2010, *min. c/ Y...*, T. p. 736), ou enfin d'une personne qui perçoit d'importants revenus professionnels en Grèce alors qu'elle ne dispose en France que d'un patrimoine, constitué de biens immobiliers et d'avoirs en compte courant dans des sociétés de golf, non productif de revenus (CE, 27 janvier 2010, *C...*). A l'inverse, une personne propriétaire à Paris de dix immeubles dont la location lui a procuré au cours de l'année d'imposition des recettes d'un montant très supérieures à ses revenus fonciers de source étrangère a eu en France le centre de ses intérêts économiques (CE, 27 mars 2000, *A... et U...*).

Afin de déterminer à quelle aire de souveraineté fiscale le critère économique doit rattacher un contribuable pour l'imposition de son revenu mondial, vous vous attachez ainsi d'abord à rechercher de quel pays il tire la majorité de ses revenus. Si la détention d'un patrimoine peut entrer en ligne du compte, c'est, nous semble-t-il, à la condition que ce patrimoine ne soit pas improductif et que le contribuable entende en retirer des revenus, afin que la mise en regard de ce patrimoine avec les revenus que le contribuable tire le cas échéant d'une autre source fasse sens pour l'appréciation du centre de ses intérêts économiques. En revanche, la détention d'actifs non productifs de revenus, tels que des biens immobiliers qui ne seraient pas dédiés à l'investissement locatif, ne saurait déterminer le centre de ces intérêts.

L'on pourrait vouloir s'interroger sur la manière dont il conviendrait de raisonner dans l'hypothèse où un contribuable n'aurait perçu aucun revenu. Ne faudrait-il pas alors examiner où se situent ses éléments de patrimoine, à tout le moins ceux de ses investissements appelés, même s'ils ne l'ont pas été au titre de l'année en cause, à être productifs de revenus ? Faudrait-il conclure, en l'absence de tels investissements, que le contribuable n'aurait nulle part le centre de ses intérêts économiques, faute d'avoir aucun intérêt de cette nature ? Nous ne nous appesantirons toutefois pas aujourd'hui sur cette hypothèse qui nous semble avant tout d'école et dont il n'est guère étonnant de ne trouver aucune occurrence dans votre jurisprudence : pour qu'un litige d'IR naisse, encore faut-il qu'il existe quelque part un revenu – fût-il sous la forme d'un avantage occulte mis au jour par l'administration fiscale – à taxer.

Soulignons enfin que l'appréciation du centre des intérêts économiques d'un contribuable s'opère au regard des éléments de fait de l'année d'imposition. La balance annuelle de l'importance des revenus entre la France et l'étranger peut ainsi faire varier la domiciliation fiscale d'une personne en cas de perception de revenus exceptionnels. Tel est en particulier le cas en présence de plus-values (v., jugeant que des contribuables ayant réalisé une importante plus-value de cession de titres d'une société de droit français doivent être regardés comme ayant eu le centre de leurs intérêts économiques en France au cours de cette année d'imposition, dès lors que l'importance des revenus tirés de cette opération est sans commune mesure avec les revenus de source étrangère perçus au titre de la même année, sans qu'ait d'incidence la circonstance qu'au titre des années antérieures, la comparaison des revenus de

source française et de source étrangère n'aurait pas conduit à regarder les intéressés comme fiscalement domiciliés en France : CE, 5 mars 2018, *ministre du budget*). Ainsi, un élément de patrimoine qui n'aurait pas été productif de revenus une année et n'aurait pas déterminé le centre des intérêts économiques du contribuable, ou qui l'aurait été de façon insuffisante compte tenu des revenus issus d'autre source pour fixer dans son Etat de situation le centre des intérêts économiques, peut devenir décisif lorsque sa cession génère une importante plus-value : sa prise en compte est ainsi assurée au moment où il procure effectivement des ressources financières à son détenteur.

En l'espèce, la cour de Versailles nous semble avoir perdu de vue cette approche orientée sur le revenu. Elle s'est en effet bornée à juger que les requérants avaient en France le centre de leurs intérêts économiques « *au regard des sociétés et biens immobiliers qu'ils y possèdent* », sans rechercher, alors pourtant que ce point était fermement contesté par les contribuables, si ces biens mobiliers et immobiliers étaient ou non productifs de revenus. Si la cour a examiné la question des revenus, elle ne l'a fait qu'ultérieurement, et après avoir, là encore, donné la primauté au patrimoine. Dans ces conditions, redresser en droit son arrêt nous paraît difficile. D'autant que l'examen concret du caractère productif ou non des biens détenus suppose de délicates appréciations de fait, et qu'il y a lieu en outre d'examiner distinctement chaque année d'imposition concernée – et non de faire masse de toute la période examinée comme a procédé la cour. Vous censurerez donc l'arrêt attaqué pour avoir manié de manière erronée en droit les critères de détermination du centre des intérêts économiques² et renverrez l'affaire à la cour.

Le cas échéant, vous pourrez également censurer, afin d'éviter que la cour ne reproduise la même erreur dans l'hypothèse où elle placerait après renvoi le centre des intérêts économiques des requérants en France et serait de nouveau conduite à mettre en œuvre la grille de résolution conventionnelle des conflits de résidence, l'insuffisante motivation dont est entaché l'arrêt attaqué sur ce dernier point. En effet, la notion de « foyer d'habitation permanent » vise les biens à usage d'habitation dont un contribuable a la disposition, non ceux dont il est propriétaire sans en avoir la jouissance (v., CE, 15 décembre 2004, *min. c/ W...*). Or la cour s'est bornée à affirmer que les requérants disposeraient de plusieurs foyers d'habitation permanents notamment en Belgique et en France, sans expliciter lesquels et alors, d'une part, que les contribuables avaient fait valoir que leurs biens immobiliers français ne pouvaient être analysés comme tels eu égard à leur destination, et d'autre part, qu'au vu de la complexité du dossier, l'identification certaine des biens que la cour a pu entendre ainsi viser ne va aucunement de soi.

Par ces motifs, nous concluons :

- à l'annulation de l'article 2 de l'arrêt du 16 octobre 2018 de la cour administrative d'appel de Versailles ;
- au renvoi, dans cette mesure, de l'affaire à cette cour ;

² Si vous laissez à l'appréciation souveraine des juges du fond le point de savoir où se situe le centre des intérêts économiques du contribuable (CE, 11 avril 2008, [7.](#), n° 285583, RJF 7/08 n° 769), vous contrôlez en effet au titre de l'erreur de droit les critères utilisés.

- et à ce que l'Etat verse 3000 euros à M. et Mme S... au titre de l'article L. 761-1 du CJA.