

Req. N° 1904525

M. D...

Audience du 23 mars 2023

Conclusions de Mme Edwige Vergnaud, rapporteur public

Monsieur F... D..., ressortissant américain, a fait l'objet d'un examen de sa situation fiscale personnelle, portant sur l'ensemble des revenus des années 2014, 2015 et 2016, dont il a été informé par un avis de vérification du 2 octobre 2017.

N'ayant pas déposé ses déclarations de revenus au titre des années 2014, 2015 et 2016, des mises en demeure lui ont été adressées, pour chacune des années en cause, le 17 octobre 2017.

Suite aux opérations de contrôle, l'administration fiscale a notifié à M. D..., selon la procédure de taxation d'office prévue par les dispositions des articles L. 66 et L. 67 du LFP, une première proposition de rectification en date du 22 décembre 2017 portant sur les revenus de l'année 2014 puis, selon la même procédure, une seconde proposition de rectification en date du 10 avril 2018 portant sur les revenus des années 2015 et 2016.

Suite aux observations présentées par le contribuable respectivement les 31 janvier et 30 mai 2018 les rectifications proposées ont été maintenues par des décisions des 21 mars et 4 juin 2018.

Les impositions supplémentaires ont été mises en recouvrement le 31 octobre 2018 pour un montant total, en droit et pénalités, de 35 553 euros au titre des revenus de l'année 2014, de 38 893 euros au titre des revenus de l'année 2015 et de 50 366 euros au titre de l'année 2016.

La réclamation présentée le 5 décembre 2018 a été rejetée par l'administration fiscale par une décision du 28 mars 2019.

Par la requête qui vient d'être appelée, M. D..., vous demande la décharge en droits et pénalités des impositions supplémentaires mise à sa charge au titre de l'ensemble des années en litige.

TRIBUNAL ADMINISTRATIF DE MELUN
2^{ème} chambre

A l'appui de sa requête il ne soulève que des moyens relatifs à la régularité de la procédure et soutient qu'il n'était pas résident fiscal en France au titre des années d'imposition en litige.

Il résulte, d'une part, des dispositions du 1 de l'article 170 du code général des impôts que toute personne imposable en France à l'impôt sur le revenu est soumise à l'obligation déclarative qu'elles prévoient et d'autre part, que ces dispositions ne sont applicables qu'aux contribuables domiciliés en France au sens de l'article 4 B du code général des impôts.

CE, 29 juin 2011, M. Prufrock, n° 317426

Il convient en premier lieu de relever que pour estimer que M. D... était résident fiscal en France au sens de l'article 4A du CGI, l'administration fiscale a considéré qu'il avait en France son « foyer » et le centre de ses intérêts économiques.

Pour qu'un contribuable soit fiscalement domicilié en France au sens du 1 de l'article 4 B du CGI, il est nécessaire que soit rempli l'un des critères alternatifs posés par ces dispositions, notamment qu'il ait en France son foyer ou le lieu de sa résidence principale, qu'il y exerce une activité professionnelle ou qu'il ait en France le centre de ses intérêts économiques.

La question de la détermination du domicile fiscale relève de la qualification de faits et d'un régime de preuve objective.

Le foyer d'un contribuable célibataire, sans charge de famille, s'entend du lieu où il habite normalement et a le centre de sa vie personnelle, sans qu'il soit tenu compte des séjours effectués temporairement ailleurs en raison des nécessités de la profession ou de circonstances exceptionnelles.

CE , 17 mars 2010, Ministre de l'économie, des finances et de l'industrie c/ Blanc, n° 299770 classé en B sur ce point

M. D... avait, au titre des années d'imposition en litige, le statut de célibataire et n'exerçait aucune activité professionnelle connue en France ; en revanche, il est constant qu'il y disposait d'une adresse, située au 1, Place de la mairie à Dagny en Seine et Marne, adresse à laquelle lui ont été adressés l'ensemble des actes de la procédures d'imposition dont il a personnellement accusé réception.

L'examen de ses relevés de comptes bancaires, auxquels l'administration a eu accès en exerçant son droit de communication auprès des établissements bancaires concernés, a révélé un nombre important et régulier de dépenses réglées par carte bancaire effectués en Seine et Marne et par chèques ou virements, tout au long de la

TRIBUNAL ADMINISTRATIF DE MELUN
2^{ème} chambre

période contrôlée, des versement réguliers de sommes d'argent effectués en Seine et Marne et ainsi que des encaissements réguliers de chèques émanant de particuliers domiciliés en France.

Au surplus, l'administration fait valoir, sans être contestée, que l'examen des comptes de la SCI MONAKAB, propriétaire du bien immobilier situé 1, Place de la mairie à Dagny, qui a fait l'objet d'un contrôle sur place à la même adresse, a permis de constater qu'une somme définie était régulièrement prélevée chaque mois pour une dépense de fioul domestique pour le chauffage du logement occupé par M. D...

Au regard de ses éléments, l'administration a pu retenir à bon droit que M. D..., habitait normalement en France, y avait installé le centre de sa vie personnelle et y avait donc son foyer fiscal ; qu'elle a par suite pu considérer qu'il était soumis à obligation déclarative pour les années 2014, 2015 et 2016. Au demeurant le requérant, qui se borne à soutenir qu'il a son domicile fiscal au Texas, n'a produit aucun élément de nature à justifier qu'il ne résidait pas à titre principal en France au cours des années d'imposition litigieuses.

En vertu des dispositions combinées des articles 10 et 170 du CGI et 45 de l'annexe III de ce code, un contribuable qui dispose d'une résidence en France est tenue de remettre sa déclaration d'ensemble des revenus au service des impôts du lieu de cette résidence.

Il est constant que M. D... n'a déposé aucune déclaration de revenus dans les délais légaux au titre des années 2014 à 2016 et que l'administration lui a notifié, le 17 octobre 2017, trois mises en demeure de souscrire ces déclarations, dans un délai de trente jours, au titre respectivement de chacune des années en cause.

Le requérant soutient que les indices permettant d'établir qu'il avait sa résidence fiscale en France n'ont pu être recueillis que postérieurement à l'envoi des mises en demeure du 17 octobre 2017, notamment à l'occasion de la procédure d'examen fiscale de sa situation personnelle qui n'a débuté que le 9 novembre suivant et que, dans ces conditions l'administration ne pouvait régulièrement mettre en œuvre la procédure de taxation d'office dont il a fait l'objet faute de disposer des éléments permettant d'établir qu'il était soumis à une obligation déclarative en France à la date de l'envoi des mises en demeure,

Ce moyen nous semble être issu de la jurisprudence du Conseil d'Etat résultant d'un arrêt du 4 avril 2005, Epoux Merhej, n° 255600, selon laquelle le Conseil a considéré qu'était opérant, à l'encontre d'une procédure de taxation d'office fondée sur les dispositions des articles L. 66 et L 67 du LPF, le moyen tiré d'un vice de procédure affectant l'examen de la situation fiscale personnelle d'un

TRIBUNAL ADMINISTRATIF DE MELUN
2^{ème} chambre

contribuable dès lors que l'administration s'était fondée sur les éléments révélés par cet examen pour établir en France son domicile fiscal et qui est classé sur point.

S'il a pu être considéré, de manière certainement abusive, que cette jurisprudence aboutissait à exiger de l'administration, lorsqu'elle constate qu'une personne non domiciliée en France n'a pas déposé de déclaration, qu'elle engage systématiquement et préalablement à toute mise en demeure, un examen de sa situation fiscale personnelle, cette jurisprudence a en tout état de cause été expressément abandonnée par une décision du CE Prüfrock du 29 juin 2011, n°317426. Vous pourrez voir le fichage de ces deux décisions qui fait expressément référence à l'abandon de la jurisprudence Merhej.

Quant au fichage de la décision Prufrock, il ne porte que sur les obligations déclaratives résultant de la combinaison des articles 170 et 170 bis du CGI, retenant sur ce point qu'elles ne sont applicables qu'aux contribuables domiciliés en France au sens de l'article 4 B du même code, sans en déduire expressément d'obligation en terme d'ordre d'examen entre la procédure de taxation d'office et l'ESFP, alors même que les conclusions de Mme G... sous cet arrêt présentaient une analyse en ce sens.

Si cet arrêt a réaffirmé qu'une procédure de taxation d'office ne saurait se fonder sur les seuls éléments recueillis au cours d'une procédure d'ESFP qui n'aurait pas été régulièrement conduite, elle ne fait l'objet d'aucun classement sur ce point.

Vous pouvez donc vous posez la question suivante : quand bien même les obligations déclaratives résultant de la combinaisons des articles 170 et 170 bis ne sont applicables qu'aux personnes domiciliées fiscalement en France au sens de l'article 4B du même code, l'administration est-t-elle pour autant tenu de démontrer qu'elle détenait effectivement, à la date d'envoi d'une mise en demeure de déclarer, des éléments lui permettant de considérer que la personne était résidente fiscale en France au sens de l'article 4 B, et donc soumise à une obligation déclarative ?

Il nous semble que lorsqu'elle décide de mettre en demeure une personne de se conformer à ses obligations déclaratives, l'administration dispose nécessairement d'indices concordants lui permettant de supposer qu'elles existent et donc que la personne concernée est susceptible d'être regardée comme résidente fiscale en France sur le fondement de l'article 4 B.

Au demeurant, elle n'est pas tenue de préciser dans une telle mise en demeure les motifs de droit ou de fait pour lesquels elle estime que l'intéressé est imposable à l'impôt sur le revenu.

Sur ce dernier point : CE 13 juillet 2006, M. Sand, n° 271055.

TRIBUNAL ADMINISTRATIF DE MELUN
2^{ème} chambre

Il ne nous semble pas résulter de la jurisprudence qu'il appartiendrait à l'administration de démontrer ou de justifier qu'elle dispose de tels éléments avant l'envoi des mises en demeure même si la mise en œuvre d'une procédure de taxation d'office qui leur fera suite, le cas échéant, impose d'avoir établi l'existence d'une obligation fiscale en France.

Vous pourrez voir en ce sens et pour une espèce similaire, un arrêt de la CAA de Lyon du 2 mai 2017, n° 15LY01832, qui mentionne « que si, pour justifier son refus de souscrire ses déclarations à l'origine de sa situation de taxation d'office M. X rappelle qu'il contestait le principe même de sa résidence fiscale en France, en l'absence de dispositions le prévoyant, il n'est pas fondé à soutenir que l'envoi des mises en demeure de souscrire ses déclarations fiscales aurait dû être précédé par un examen préalable de sa situation fiscale au regard des dispositions des articles 4 A et 4 B du code général des impôts ; que, par suite, ce moyen doit être écarté ;

En l'espèce, si le requérant soutient que les éléments permettant d'établir qu'il avait sa résidence fiscale en France ont été recueillis postérieurement à l'envoi des mises en demeure du 17 octobre 2017, notamment à l'occasion de la procédure d'examen fiscale de sa situation personnelle qui n'a débuté que le 9 novembre suivant, il ne soutient ni même n'allègue que la procédure d'ESFP aurait été entachée d'illégalité.

Par conséquent et au regard du moyen soulevé et des motifs que nous vous avons exposé, nous vous proposons de retenir, en vous inspirant de l'arrêt de la CAA de Lyon précité, qu'en l'absence de dispositions le prévoyant, le requérant n'est pas fondé à soutenir, au regard des seules dispositions des articles 4 A et 4 B du code général des impôts, que faute d'établir avoir disposé des éléments suffisants permettant d'établir qu'il était soumis à une obligation déclarative en France à la date de l'envoi des mises en demeure, l'administration ne pouvait régulièrement mettre en œuvre la procédure de taxation d'office ou que l'envoi des mises en demeure de souscrire ses déclarations fiscales ne pouvait précéder la mise en œuvre de l'examen de sa situation fiscale

Si le requérant soutient également qu'il a répondu aux mises en demeure qui lui ont été notifiées dès lors que des déclarations de revenus au titre des trois années en cause ont été enregistrées au service d'imposition des particuliers des non-résidents de Noisy-le-Grand le 15 novembre 2017, il est constant que la résidence de l'intéressé ne relevait pas de la compétence de ce centre des impôts et que ces déclarations ne mentionnaient aucun revenu, comme il est constant qu'aucune réponse n'a été adressée au service de la 4^{ème} brigade de vérification de Meaux en réponse aux mises en demeure du 17 octobre 2017, notamment que les déclarations précitées du 15 Novembre 2017 ne lui ont pas été communiquées.

TRIBUNAL ADMINISTRATIF DE MELUN
2^{ème} chambre

En outre, M. D... s'est abstenu de répondre au courrier notifié le 22 novembre 2017 précisant que faute de déclarations déposées dans le délai imparti par les mises en demeure, la procédure de taxation d'office était engagée à son encontre.

Dans ces conditions, il n'est pas fondé à soutenir que l'administration fiscale aurait à tort appliqué la procédure de taxation d'office sur le fondement des dispositions des articles L. 66 et L. 67 du LPF.

Vous pourrez voir sur ce point CAA de Paris 19 décembre 2003, N° 99PA03781

M D... soutient enfin que l'administration fiscale a méconnu les dispositions de l'article L. 76 B du LPF, selon lesquelles il lui incombe d'informer le contribuable de la teneur et de l'origine des renseignements et documents obtenus de tiers sur lesquels elle s'est fondée pour établir l'imposition et de communiquer, avant la mise en recouvrement, une copie de ces documents au contribuable qui en fait la demande.

Il résulte cependant de la jurisprudence que cette obligation ne s'impose que pour les seuls renseignements effectivement utilisés pour fonder les rectifications.

Si le requérant soutient que le service ne lui a pas communiqué les éléments provenant du contrôle de la SCI Monakab et du régime spécial des indépendants sur lesquels le service se serait fondé pour établir sa résidence fiscale en France, il ne résulte pas de l'instruction que l'administration se serait directement fondée sur ces éléments, non mentionnés dans les propositions de rectification, pour établir son imposition.

En outre ces éléments ne sont mentionnés que dans le rejet de réclamation du 28 mars 2019 et il ne résulte pas de l'instruction que le contribuable aurait présenté de demande de communication après le 30 mai 2018.

Au regard de tout ce qui a été précédemment exposé vous ne pourrez que rejeter les conclusions aux fins de décharge présentées par le requérant et, par voie de conséquence, vous rejetterez également sa demande de frais d'instance

Tel est le sens de nos conclusions dans cette affaire.