

CONCLUSIONS

Mme Céline Guibé, rapporteur public

M. M. M. et Mme F. F., alors mariés, ont fait l'objet d'un examen contradictoire de leur situation fiscale personnelle au titre des années 2009 à 2011 et d'un contrôle sur pièces portant sur les années 2006 à 2008, à l'issue desquels l'administration fiscale a estimé qu'ils étaient fiscalement domiciliés en France au titre des années considérées et non en Suisse, comme ils le déclaraient. Les suppléments d'impôt sur le revenu et de contributions sociales et l'amende fiscale pour non déclaration de compte à l'étranger mis à leur charge en conséquence ont été contestés devant le tribunal administratif de Nice, qui n'a que partiellement fait droit à cette requête. M. M. M. et Mme F. F. vous demandent d'annuler l'arrêt par lequel la cour administrative d'appel de Lyon a confirmé ce jugement.

1. Les deux premiers moyens sont dirigés contre les motifs par lesquels la cour a jugé que M. M. M. avait son foyer en France, pour l'application du a) de l'article 4 B du CGI.

Après avoir rappelé le considérant de principe de votre décision de Section *Larcher* du 3 novembre 1995 (n° 126513 RJF 12/95 n° 12), selon lequel le foyer s'entend du lieu où le contribuable habite normalement et a le centre de ses intérêts familiaux, sans qu'il soit tenu compte des séjours effectués temporairement ailleurs en raison des nécessités de la profession ou de circonstances exceptionnelles, la cour a jugé que le foyer de Mme F. F. était situé à Sainte-Foy-lès-Lyon, où elle résidait dans une propriété dont elle était l'usufruitière. Elle a ajouté que son époux, M. M. M., s'acquittait de la TH due au titre de ce logement, qu'il mentionnait cette adresse sur sa carte d'identité, qu'il ne disposait d'aucun lien familial en Suisse et que l'examen des comptes bancaires dont il était titulaire conjointement avec son épouse faisait état de nombreuses dépenses courantes acquittées à proximité du logement de Sainte-Foy-lès-Lyon, à l'inverse des dépenses acquittées en Suisse au moyen de son compte personnel, correspondant à des dépenses de voyage, de restaurant et d'essence, ou des mouvements financiers. La cour a déduit de l'ensemble de ces éléments que le foyer de M. M. M. se situait également en France.

Le pourvoi soutient que ces motifs sont entachés de la même erreur de droit que celle qui a été censurée par votre 3^e chambre jugeant seule dans une décision *M. Ducreux* du 28 novembre 2014 (n° 365012), la cour ne pouvant se fonder sur des éléments établissant la présence habituelle en France du contribuable pour en déduire que celui-ci y avait son foyer, dès lors qu'en vertu de votre jurisprudence *Larcher*, le critère du lieu du séjour principal revêt un caractère subsidiaire par rapport à celui du foyer.

Cette critique n'est pas sérieuse : l'examen de la nature des dépenses du contribuable peut, en effet, constituer un élément pertinent pour déterminer le lieu où il habite normalement. Des dépenses courantes correspondant à des achats de nourriture ou d'équipement effectués à proximité d'un logement dont il a la disposition révèlent, en effet, l'existence d'une résidence habituelle et pérenne, par contraste avec des dépenses exceptionnelles telles que des factures d'hôtel ou de restaurant, qui ne traduisent pas d'attache permanente à un lieu d'habitation. Au demeurant, ce n'est qu'à titre confortatif et pour écarter l'argumentation présentée par M. Molho en appel que la cour a examiné les dépenses de ce dernier en Suisse, après avoir relevé les éléments permettant de conclure que son foyer ne pouvait être dissocié de celui de son épouse en France. Nous n'identifions par ailleurs aucune dénaturer des faits dans les motifs critiqués, la circonstance que M. Molho ait disposé, au cours des années en cause, d'un second lieu d'habitation en Suisse étant inopérante pour la caractérisation de l'existence d'un foyer en France.

2. Les moyens suivants sont dirigés contre les motifs par lesquels la cour a jugé que M. Molho devait être regardé comme résident fiscal français en application des stipulations de l'article 4 de la convention franco-suisse.

En vertu du 2 de cet article, le cas des personnes physiques susceptibles d'être regardées à la fois comme résident de France et de Suisse à raison de leur domicile ou de leur résidence est résolu d'après les règles suivantes : a) la personne est considérée comme résidente de l'Etat dans lequel elle dispose d'un foyer d'habitation permanent, entendu comme le centre de ses intérêts vitaux, c'est à dire le lieu avec lequel ses relations personnelles sont les plus étroites ; b) si cet Etat ne peut être déterminé ou si la personne ne dispose d'un foyer d'habitation permanent dans aucun des deux Etats, elle est considérée comme résidente de l'Etat où elle séjourne de façon habituelle ; c) en cas de séjour habituel dans chacun des deux Etats ou dans aucun d'entre eux, elle est considérée comme résidente de l'Etat dont elle possède la nationalité.

Faisant application de ces critères successifs, la cour a considéré que les circonstances de l'espèce ne permettaient pas de déterminer le lieu où les relations personnelles de M. Molho étaient les plus étroites ni le lieu où il séjournait de façon habituelle, de sorte que le critère résiduel de la nationalité, prévu par les stipulations du c), devait s'appliquer.

Compte tenu de ce que nous vous avons dit à l'instant, vous écarterez le moyen tiré de ce que la cour ne pouvait faire application de la convention fiscale franco-suisse, faute d'avoir préalablement caractérisé une domiciliation fiscale en France en application du droit interne.

Le requérant soutient ensuite que la cour a dénaturé les faits en jugeant que les pièces produites ne permettaient pas d'établir qu'il disposait en Suisse du centre de ses intérêts vitaux alors qu'il disposait d'une autorisation d'établissement (permis C), attestant d'un séjour régulier et ininterrompu de 5 ans dans ce pays, et d'une résidence principale à Lausanne, ville qui lui avait accordé la « bourgeoisie », première étape d'une naturalisation. Mais ces éléments ne permettent pas de conclure à une intensité plus forte des liens personnels avec la Suisse au regard des liens existant avec la France, où il disposait d'une résidence habituelle et pérenne au domicile de son épouse.

Le requérant soutient enfin que, dans la mesure où la cour aurait estimé que ses intérêts se rattachaient autant à la France qu'à la Suisse, les motifs de son arrêt conduiraient à reconnaître l'existence d'un double foyer fiscal au sens du droit interne, ce que l'article 4 B

du CGI exclusif. Ce moyen ne vous retiendra pas, la cour s'étant bornée à juger que l'Etat dans lequel M. Molinier disposait d'un foyer d'habitation permanent, au sens de la convention franco-suisse, ne pouvait être déterminé.

3. Vous écarterez ensuite, compte tenu de ce que nous vous avons dit précédemment, le moyen tiré de ce que la cour aurait commis une erreur de droit en jugeant fondée l'application de la procédure de taxation d'office prévue par l'article L. 66 du LPF alors qu'il n'avait pas son domicile fiscal en France. Il en est de même du moyen, qui est uniquement soulevé par voie de conséquence de l'irrégularité alléguée de l'imposition d'office, et tiré de ce que la cour aurait irrégulièrement fait peser sur les requérants la charge de prouver le caractère non imposable des sommes regardées comme des revenus distribués de la société dont M. Molinier était l'associé.

4. Le moyen suivant porte sur le bien-fondé de l'imposition dans la catégorie des revenus d'origine indéterminée d'une somme de 150 000 euros encaissée sur le compte joint des époux en novembre 2010. La cour a écarté l'explication des requérants, qui soutenaient que celle-ci correspondait à un prêt familial consenti par le neveu de M. Molinier, en relevant notamment que rien ne permettait d'établir que le chèque encaissé provenait de ce dernier. Dans la mesure où l'origine familiale du chèque n'était pas établie, la cour n'a pas commis d'erreur de droit en s'abstenant de faire application des règles de dévolution de la charge de la preuve propre aux prêts familiaux.

5. Enfin, vous écarterez le dernier moyen du pourvoi, relatif à l'imposition en France des pensions de retraite de source française de M. Molinier, dès lors qu'il repose, de nouveau, sur la prémisse selon laquelle la cour aurait à tort retenu une domiciliation fiscale en France.

PCMNC au rejet du pourvoi.