

N° 296808
M. BECKMAN

10^e et 9^e sous-sections réunies
Séance du 13 janvier 2010
Lecture du 26 mai 2010

CONCLUSIONS

M. Julien BOUCHER, rapporteur public

La société à responsabilité limitée (SARL) BER (Beckman, Ekelund et Roegind) exploitait, sous l'enseigne « Le Brévant », un bar-restaurant à Chamonix. Elle a fait l'objet d'une vérification de comptabilité portant sur les exercices clos en 1991, 1992 et 1993. A l'occasion de l'un de ses déplacements dans les locaux de la société, le vérificateur a interrogé M. Johan Beckman, alors associé et gérant, sur les raisons pour lesquelles celui-ci, de nationalité suédoise, n'avait déclaré aucun revenu personnel auprès de l'administration fiscale française au titre des années 1992 à 1994. En réponse, l'intéressé, qui aurait indiqué disposer seulement de revenus de capitaux mobiliers (RCM) de source suédoise, a produit ses déclarations souscrites, au titre des années en cause, auprès de l'administration fiscale suédoise. Estimant que les sommes ainsi déclarées étaient en réalité imposables en France, l'administration a alors notifié à M. Beckman, à hauteur de ces sommes, des redressements en matière d'impôt sur le revenu et de contribution sociale généralisée (CSG), dans la catégorie des RCM. Ces redressements ont été effectués selon la procédure de taxation d'office en ce qui concerne l'année 1992, l'intéressé n'ayant pas souscrit de déclaration d'ensemble de ses revenus en dépit d'une mise en demeure, et selon la procédure contradictoire en ce qui concerne les années 1993 et 1994.

M. Beckman a demandé en vain la décharge des suppléments d'impôt mis à sa charge en conséquence de ces redressements au tribunal administratif (TA) de Grenoble, puis à la cour administrative d'appel (CAA) de Lyon. Il se pourvoit régulièrement en cassation contre l'arrêt du 7 juillet 2006 par lequel cette cour a rejeté son appel.

1. Nous traiterons dans un premier temps les moyens articulés contre l'arrêt attaqué en tant qu'il a statué sur les suppléments d'impôt relatifs à l'année 1992.

M. Beckman reproche d'abord à la cour d'avoir validé le recours à la procédure de taxation d'office pour défaut de dépôt de la déclaration d'ensemble de ses revenus, prévue par le 1^o de l'article L. 66 et l'article L. 67 du livre des procédures fiscales (LPF).

Il soutient, à cet égard, que les juges du fond ont omis de répondre au moyen tiré de ce que, faute notamment d'avoir en France son domicile fiscal, il n'était pas astreint au dépôt d'une telle déclaration. Mais, même si c'est dans la partie de son arrêt relative au bien-fondé de l'imposition, la cour a explicitement écarté l'ensemble des moyens par lesquels M. Beckman contestait le principe même de son imposable en France, et notamment celui tiré de ce qu'il ne pouvait être regardé comme ayant en France son domicile fiscal au sens des

articles 4 A et 4 B du code général des impôts (CGI). Or l'imposabilité est la condition mise, par l'article 170 du même code, à l'obligation déclarative.

M. Beckman reprend ensuite les arguments par lesquels, devant les juges du fond, il avait soutenu n'avoir pas en France son domicile fiscal. Pour juger le contraire, la cour a indiqué que le requérant, dont elle avait précédemment relevé qu'il était associé et gérant de la SARL BER, « *exerçait une activité professionnelle en France pendant les années en litige et ne justifie pas que cette activité y était exercée à titre accessoire* ». Elle s'est ainsi fondée sur les dispositions du b) du 1 de l'article 4 B du CGI, qui regarde comme domiciliées en France les personnes « *qui exercent en France une activité professionnelle, salariée ou non, à moins qu'elles ne justifient que cette activité y est exercée à titre accessoire* ». Il en résulte notamment que sont inopérants les arguments avancés par M. Beckman pour établir qu'il n'avait pas en France, au cours des années d'imposition, son lieu de séjour principal au sens du a) du 1 du même article, les conditions posées par cet article étant alternatives et non cumulatives (18 octobre 2002, *Cambay*, n° 224459, aux tables du recueil sur un autre point, RJF 1/03, n° 10).

Certes, M. Beckman fait également valoir que ses fonctions de gérant de la SARL BER ne constituaient pas une activité professionnelle, et, s'agissant d'une condition de l'imposabilité en France, il nous semble que vous pouvez difficilement vous abstenir d'exercer votre contrôle de cassation sur ce point. Notons qu'il existe un certain flou, à lire les pièces du dossier soumis aux juges du fond, sur la réalité des fonctions exercées par M. Beckman : en effet, si l'on en croit un extrait du registre du commerce et des sociétés produit *in extremis* par le requérant en cause d'appel, celui-ci n'aurait acquis la qualité de gérant de droit de la SARL BER qu'à compter du 1^{er} mai 1994. Mais, devant vous, il ne conteste pas avoir eu en 1992 la qualité de gérant, au moins de fait, ainsi que l'a souverainement relevé la cour, et se borne à soutenir qu'il ne percevait, à ce titre, aucune rémunération. Dès lors toutefois qu'il n'est pas contesté que le requérant était par ailleurs associé de la SARL BER, et qu'ainsi il était dans son intérêt d'associé de participer à l'exploitation du bar-restaurant, la seule circonstance qu'elles n'auraient pas été rémunérées en tant que telles ne nous paraît pas de nature à retirer à ses fonctions le caractère d'une activité professionnelle. Quant à l'affirmation selon laquelle M. Beckman n'était que très peu souvent en France pour l'exercice de cette activité, ce qui lui conférerait un caractère accessoire, elle n'est nullement corroborée par les pièces du dossier, qui accèdent plutôt la position de l'administration selon laquelle il était sur place la plupart du temps pendant les huit mois d'ouverture de l'établissement.

M. Beckman conteste ensuite, toujours au titre de la régularité de la procédure d'imposition, le motif par lequel la cour a estimé que la situation de taxation d'office « *n'a[vait] pas été révélée par une vérification ou un contrôle exercés sur le fondement des dispositions des articles L. 10 et L. 47 du LPF* », et « *qu'ainsi M. Beckman ne saurait soutenir utilement, en tout état de cause, que ces dispositions ont été méconnues* ». L'intéressé avait en effet soutenu devant les juges du fond, nous y reviendrons, que la procédure d'imposition avait été viciée par les conditions dans lesquelles l'administration avait obtenu auprès de lui des renseignements relatifs à ses revenus de source suédoise : selon lui, sous couvert d'une simple demande de renseignements ressortissant à l'article L. 10 du LPF, au demeurant formulée dans des conditions déloyales, c'est un véritable examen contradictoire de sa situation fiscale personnelle (ESFP) qui aurait été engagé, dans des conditions irrégulières car sans envoi préalable d'un avis de vérification. Pour écarter comme inopérants ces moyens, qu'elle n'a pas inexactement analysés, la cour a fait application de votre jurisprudence bien établie selon laquelle un contribuable taxé d'office à l'impôt sur le revenu ne peut se prévaloir

d'irrégularités ayant affecté la procédure de contrôle fiscal – qu'il s'agisse d'une vérification de comptabilité ou d'un ESFP – lorsque la situation de taxation d'office n'a pas été révélée à l'administration par l'exercice de ce contrôle (v., pour l'ESFP, 12 mai 1997, *Moussali*, n° 140887, aux tables du recueil sur un autre point, RJF 7/97, n° 646).

Dans ces conditions, c'est en vain que M. Beckman reprend, devant vous, son argumentation d'appel selon laquelle les démarches relatives à ses revenus personnels effectuées par le vérificateur s'apparentaient à un ESFP, irrégulier faute d'envoi préalable d'un avis de vérification. La seule critique opérante, à ce stade, consisterait à contester l'appréciation de la cour quant à l'origine des éléments ayant révélé à l'administration la situation de taxation d'office, appréciation qui, étant essentiellement factuelle, nous paraît ressortir à son pouvoir souverain. Quoiqu'aucun moyen ne soit formulé précisément en ces termes, peut-être est-il tout de même possible de considérer que M. Beckman reproche aux juges du fond d'avoir estimé que la situation de taxation d'office n'avait pas été révélée par les démarches orales effectuées auprès de lui par le vérificateur pendant la vérification de la comptabilité de la SARL BER, alors que seules ces démarches lui auraient permis de se convaincre que son domicile fiscal était en France.

Si tel était le cas, le moyen tiré des vices éventuels entachant ces démarches serait effectivement opérant à l'appui d'une demande en décharge des impositions établies d'office, contrairement à ce qu'a jugé la cour, car l'imposabilité en France est une condition de l'obligation déclarative (v. 4 avril 2005, *Merhej*, n° 255600, T. pp. 825-850, RJF 7/05, n° 650). Ceci étant dit, il ne nous semble guère douteux que l'administration avait connaissance de l'exercice par l'intéressé d'une activité professionnelle en France, au plus tard, dès l'engagement de la vérification de la comptabilité de la SARL BER, au cours de laquelle ont été accomplies les démarches litigieuses : les renseignements obtenus au moyen de ces démarches ne lui étaient donc pas nécessaires pour regarder M. Beckman comme domicilié en France au sens des articles 4 A et 4 B du CGI.

Notons que l'on pourrait hésiter davantage sur la connaissance qu'avait l'administration, indépendamment des demandes adressées à M. Beckman en cours de vérification de comptabilité, des autres conditions de l'imposabilité de celui-ci à l'impôt sur le revenu, dès lors notamment qu'il n'est pas contesté que les seuls revenus qu'elle a taxés d'office sont ceux dont l'intéressé lui a révélé l'existence en réponse à ces demandes. Mais le requérant ne présente devant vous aucune argumentation précise sur ce point et, en tout état de cause, l'administration savait qu'il disposait en France d'un logement personnel à raison duquel il était assujéti à la taxe d'habitation, ce qui était sans doute de nature à le faire regarder comme soumis à l'obligation déclarative en vertu du 4° de l'article 170 *bis* du CGI.

S'agissant enfin du bien-fondé de l'imposition, et abstraction faite des critiques portant sur sa domiciliation fiscale en France au sens du droit interne, M. Beckman reproche à la cour d'avoir fait une fausse application des stipulations de la convention franco-suédoise du 27 novembre 1990 en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune. Il nous semble toutefois qu'une telle critique n'a de portée qu'en ce qui concerne l'impôt dû au titre des années 1993 et 1994, dans la mesure où cette convention, entrée en vigueur le 1^{er} avril 1992, s'est appliquée pour la première fois, en vertu de son article 30, aux revenus perçus par les personnes physiques à compter du 1^{er} janvier 1993. En ce qui concerne l'année 1992, trouvait toujours à s'appliquer la convention du 24 décembre 1936, modifiée à plusieurs reprises, et dont, ni devant les juges du fond, ni devant vous, le requérant n'a jamais invoqué aucune stipulation précise. La question de savoir si la convention de 1936, dans sa rédaction en vigueur en 1992, faisait obstacle à l'application de la loi fiscale française est certes d'ordre

public (Assemblée, 28 juin 2002, *Min. c/ Schneider Electric*, n° 232276, p. 233, RJF 10/02, n° 1080), mais les articles 8 et 9 de cette convention réservaient en principe à l'État sur le territoire duquel le bénéficiaire de revenus de créances ou de valeurs mobilières avait son domicile le droit d'imposer ces revenus, et rien, dans un dossier passablement confus, ne permet de se convaincre avec une évidence suffisante que M. Beckman, domicilié en France au sens des articles 4 A et 4 B du CGI, devait être regardé comme domicilié en Suède en vertu des critères énoncés à l'article 14 de cette convention.

Si vous nous avez suivi, vous pourrez donc rejeter le pourvoi de M. Beckman en tant qu'il porte sur les suppléments d'imposition qui ont été mis à sa charge au titre de l'année 1992.

2. Il nous faut en venir maintenant aux moyens dirigés plus spécifiquement contre l'arrêt de la CAA de Lyon en tant qu'il a statué sur les redressements relatifs aux revenus des années 1993 et 1994. Ces redressements ayant été effectués selon la procédure contradictoire, la cour a, en ce qui les concerne, regardé comme opérants les moyens tirés de l'irrégularité des opérations de contrôle des revenus de M. Beckman, mais elle les a écartés comme non fondés.

Le requérant le lui reproche évidemment, et le premier moyen qu'il soulève sur ce point est aussi le plus délicat. Selon M. Beckman, la cour n'a pu, sans commettre une erreur de droit et dénaturer les pièces du dossier, écarter le moyen tiré de ce que, en lui demandant des renseignements sur sa situation fiscale personnelle oralement, à l'occasion d'une intervention sur place dans le cadre d'une vérification de comptabilité, sans lui préciser que cette demande ne revêtait aucun caractère contraignant, le vérificateur avait recouru à un procédé déloyal. La cour, qui a suffisamment motivé sa décision sur ce point, a en effet relevé « *qu'en 1995, lors de la vérification de comptabilité d'une société dont il était associé et gérant, M. Beckman [...] a fait l'objet de la part du vérificateur d'une question relative aux déclarations de revenus qu'il avait déposées au titre des années 1993 et 1994* », mais elle a jugé « *que si M. Beckman soutient qu'en admettant qu'il n'ait fait ainsi l'objet que d'une demande de renseignement, présentée au titre de l'article L. 10 [du LPF], il n'a pas été informé que cette demande n'avait pas de caractère contraignant, il ne résulte toutefois pas de l'instruction qu'il ait été induit en erreur sur la portée de celle-ci et ait, ainsi, été amené irrégulièrement à remettre des documents à l'administration* ».

Indiquons d'abord, pour circonscrire le débat, qu'il n'est pas douteux que la demande orale adressée par le vérificateur à M. Beckman ne pouvait avoir pour fondement que l'article L. 10 du LPF, lequel, comme vous le savez, autorise l'administration, pour les besoins du contrôle fiscal, à « *demander aux contribuables tous renseignements, justifications ou éclaircissements relatifs aux déclarations souscrites ou aux actes déposés* ». D'une part, en effet, ce texte, qui n'est que l'expression de la possibilité qu'a naturellement « *toute administration [de] correspondre avec ses administrés et les solliciter de fournir les renseignements dont elle a besoin* » (J. Grosclaude et P. Marchessou, *Procédures fiscales*, Dalloz, 5^e éd., n° 123), n'impose pas, en première analyse, la forme écrite. D'autre part, la démarche du vérificateur, alors même qu'elle a été faite à l'occasion d'un déplacement dans les locaux de la SARL BER au titre de la vérification de la comptabilité de celle-ci, n'était clairement pas un « *élément du dialogue auquel [a] donn[é] lieu [cette] vérification* », dès lors qu'elle portait sur les revenus personnels de M. Beckman (v., *a contrario*, 31 juillet 2009, *Min. c/ Arnal*, n° 300849, à mentionner aux tables du recueil, RJF 12/09, n° 1052).

Il n'est pas contestable, ensuite, qu'une demande de renseignements présentée sur le fondement de l'article L. 10 ne revêt aucun caractère contraignant, en ce sens que le silence du contribuable, en réponse à une telle demande, ne l'expose pas à des sanctions, fiscales ou pénales, et n'emporte aucune conséquence quant à la procédure d'imposition (la Cour de cassation a eu l'occasion de le juger expressément : v. Cass. com., 7 avril 1998, n° 96-16213, RJF 7/98, n° 868). Le formulaire préimprimé utilisé par l'administration fiscale pour les demandes écrites mentionne d'ailleurs expressément cette caractéristique, et la première question que pose le moyen soulevé par M. Beckman consiste à savoir si cette pratique répond à une obligation juridique, laquelle vaudrait également, alors, en cas de demande orale.

Votre jurisprudence conduit à répondre par la négative à cette question. Vous avez récemment jugé, en effet, que « *l'administration fiscale n'est pas tenue d'informer le contribuable du caractère non contraignant des demandes de production de justificatifs relatifs à la déclaration qu'il a souscrite* » (27 juillet 2009, *Billon*, n° 300456, aux tables du recueil sur un autre point, RJF 12/09, n° 1085). Comme le rappelait Emmanuel Glaser dans ses conclusions sur cette affaire, cette solution s'inscrit logiquement dans la ligne de votre jurisprudence selon laquelle l'administration n'est pas tenue d'informer le contribuable, dans l'avis de vérification, du caractère non contraignant de l'ESFP (9 octobre 1992, *Chollet*, n° 86531, T. p. 871, RJF 12/92, n° 1612 ; 13 novembre 1998, *Bavencoff*, n° 133808, RJF 1/99, n° 34).

Par une application implicite de ce que la Cour de cassation n'hésite pas, quant à elle, à qualifier de « *devoir de loyauté* » (Cass. com. 18 juin 1996, n° 94-17312, Bull. civ. IV, n° 182, RJF 11/96, n° 1363), vous n'en vérifiez pas moins que les mentions de la demande écrite de renseignements n'ont pas pour effet d'induire en erreur le contribuable quant à l'étendue de ses obligations, par exemple en faisant référence à tort aux dispositions du CGI relatives au droit de communication (1^{er} juillet 1987, *Marcantetti*, n° 54222, p. 241, RJF 10/87, n° 1020). Mais vous ne poussez pas ce raisonnement jusqu'à considérer que, le contribuable confronté à une demande de l'administration fiscale étant naturellement porté à penser qu'il est tenu d'y répondre, le silence de cette demande quant à sa portée est en règle générale de nature à induire en erreur son destinataire : vous avez d'ailleurs expressément écarté, dans votre décision *Billon* précitée, l'argument de la « *Crainte révérencielle* » qui saisirait le contribuable confronté au Léviathan fiscal.

La Cour de cassation semble, quant à elle, avoir été plus sensible à cet argument, puisqu'elle a jugé, en une occasion, que c'est « *dans la mesure où l'intéressée était dûment avisée du caractère facultatif de sa réponse* » que l'administration fiscale avait pu solliciter de la contribuable, sur le fondement de l'article L. 10 du LPF, les relevés de compte de son époux décédé (Cass. com., 23 février 1999, n° 96-16212, RJF 5/99, n° 651). L'annotateur de cet arrêt à la *Revue de jurisprudence fiscale* rattache cette solution à l'idée selon laquelle « *l'administration ne peut, par le biais d'une demande de l'article L. 10, faire concourir le contribuable à sa propre incrimination concrétisée par l'application de pénalités* ». Le droit de garder le silence et de ne pas concourir à sa propre incrimination est en effet au nombre des garanties que la Cour européenne des droits de l'homme (Cour EDH) déduit du volet pénal de l'article 6 § 1 de la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales (convention EDH), lequel, comme vous le savez, trouve à s'appliquer aux sanctions fiscales (v., pour l'énoncé du principe, Cour EDH, 8 février 1996, *Murray c/ Royaume-Uni*, Rec. 1996-I, p. 49). La Cour EDH a ainsi regardé comme contraire à ce principe une procédure dans laquelle un contribuable s'était vu infliger plusieurs amendes pour n'avoir pas fourni des informations demandées par l'administration suisse dans le cadre

d'un contrôle fiscal (Cour EDH, 3 mai 2001, *J.B. c/ Suisse*, n° 31827/96). La Cour de cassation, quant à elle, a été conduite, en deux occasions au moins, à confronter la pratique des demandes de renseignements de l'article L. 10 du LPF aux exigences du droit à garder le silence (Cass. com. 18 juin 1996, préc. ; 30 juin 1998, n° 96-20536, RJF 11/98, n° 1367).

Nous relevons toutefois que la Cour EDH n'a jamais affirmé l'existence d'une obligation générale, pour l'autorité publique, d'informer l'accusé de son droit au silence ; c'est au regard de l'ensemble des circonstances de l'affaire, et en tenant compte notamment de la faculté qu'a eu l'intéressé de recourir à l'assistance d'un avocat, qu'elle recherche s'il a été mis en mesure de faire un usage effectif de ce droit (Cour EDH, 2 août 2000, *Condron c/ Royaume-Uni*, n° 35718/97, § 60). Sans doute, compte tenu de cette approche au cas par cas, est-il certaines circonstances dans lesquelles le défaut d'information du contribuable quant au caractère contraignant d'une demande de renseignements serait de nature à vicier une procédure ayant conduit à l'infliction de pénalités ; mais il nous paraîtrait excessif de faire de cette information une exigence de portée générale.

Nous pensons donc que la CAA de Lyon n'a pas commis d'erreur de droit en se bornant à rechercher si, dans les circonstances de l'espèce, M. Beckman avait été induit en erreur quant à la portée de la demande orale de renseignements qui lui avait été adressée. La question est alors de savoir si cette appréciation, qui ressortit certainement au pouvoir souverain des juges du fond (v., dans un autre contexte, 6 juin 1997, *Société arboricole et fruitière de l'Agenais*, p. 238), est entachée de dénaturation, comme cela est également soutenu. Même si cela, de prime abord, peut paraître sévère, nous pensons que tel est le cas.

Dans la mesure où il n'est pas contesté que, comme l'ont relevé les juges du fond, M. Beckman n'a pas été informé de ce que la demande qui lui était faite ne revêtait pas de caractère contraignant, la question à laquelle ces juges devaient répondre consistait en effet à savoir si d'autres éléments de cette demande ou du contexte dans lequel elle avait été faite n'étaient pas de nature à induire en erreur le contribuable quant à sa portée. Or, s'il n'est pas soutenu que le vérificateur aurait donné à l'intéressé, à cet égard, des informations erronées, il nous semble avoir profité du contexte d'une façon qui ne pouvait objectivement passer que pour déloyale.

D'une part, en effet, la demande de renseignements a été formulée à l'occasion d'un déplacement dans les locaux de l'entreprise dans le cadre d'une vérification de comptabilité. Or cette dernière procédure revêt, au moins en partie, un caractère contraignant : non pas, à notre avis, que le contribuable soit, dans ce cadre, tenu de répondre à l'ensemble des questions posées par le vérificateur, mais il est certainement tenu de mettre à sa disposition sa comptabilité, sauf à encourir les sanctions prévues en cas d'opposition à contrôle fiscal (v. 1^{er} avril 1987, *Cuzzicoli*, n° 50291 et 60420, RJF 5/87, n° 541). Dans ces conditions, même s'il est vrai que M. Beckman avait été averti de la possibilité qu'il avait de se faire assister d'un conseil, mais aux seules fins de la vérification de comptabilité, il paraît clair que le vérificateur a bénéficié du contexte d'une telle procédure pour obtenir les renseignements relatifs à la situation fiscale personnelle de l'intéressé dont il avait besoin.

Ceci est d'autant plus vrai, d'autre part, qu'il est également constant que la demande orale en cause ne s'inscrivait pas dans le cadre d'un ESFP, aucun avis de vérification n'ayant été envoyé à l'intéressé : M. Beckman n'avait donc aucune raison particulière de s'attendre à être interrogé oralement sur ses revenus personnels, et de s'y préparer. Il peut donc légitimement soutenir avoir été pris au dépourvu, et avoir ainsi été amené à faire des réponses contraires à ses intérêts. Or il nous semble d'autant plus nécessaire d'être vigilant à cet égard

que, si la demande avait été formulée par écrit, l'article L. 11 du LPF aurait imposé au vérificateur de laisser à M. Beckman un délai de réponse au moins égal à un mois : en rendant sans objet cette disposition, la spontanéité des échanges oraux peut représenter, pour le contribuable mal préparé ou mal conseillé, un véritable danger.

C'est compte tenu de ces deux ensembles de faits, qui ressortent des termes mêmes de l'arrêt attaqué, que nous vous invitons à juger que la CAA de Lyon a dénaturé les pièces du dossier en jugeant que M. Beckman n'avait pas été induit en erreur quant à la portée de la demande de renseignements qui lui avait été adressée, et à annuler son arrêt en tant qu'il a statué sur les suppléments d'imposition afférents aux années 1993 et 1994. Réglant l'affaire au fond dans cette mesure, il nous semble que vous ne pourrez, par voie de conséquence, que prononcer la décharge des suppléments d'imposition en litige. En effet, c'est en réponse à la demande litigieuse que M. Beckman a fourni les déclarations de revenus qu'il a souscrites en Suède, sur lesquelles il n'est pas contesté que l'administration s'est exclusivement fondée pour taxer ses revenus de source suédoise. Les redressements litigieux procèdent donc de renseignements obtenus irrégulièrement, ce qui justifie la décharge des impositions consécutives (v. 1^{er} juillet 1987, *Marcantetti*, préc.).

Si vous ne nous suiviez pas pour annuler partiellement l'arrêt de la CAA de Lyon sur le moyen que nous vous avons indiqué, vous devriez alors, à notre avis, rejeter le pourvoi.

D'abord, en effet, la cour n'a pas commis d'erreur de droit ou inexactement qualifié les faits de l'espèce en estimant que « *l'exploitation [des] documents [remis par M. Beckman en réponse à la demande de renseignements litigieuse] ne [pouvait] être regardée comme équivalant à un contrôle de cohérence entre les revenus déclarés par lui et son train de vie, sa situation de trésorerie et sa situation patrimoniale* », constitutif, par conséquent, d'un ESFP : car l'administration s'est bornée à taxer les revenus ainsi portés à sa connaissance.

Ensuite, dès lors au moins que les déclarations de ses revenus de 1993 et 1994 n'ont pas été présentées au service des impôts des non-résidents, où est fixé le lieu d'imposition des personnes physiques n'ayant pas leur domicile fiscal en France (art. 01 de l'annexe IV au CGI), et que ces déclarations faisaient mention d'une adresse en France, il nous semble que la cour a pu juger, sans commettre d'erreur de droit, que la notification de redressements n'avait pas à expliciter les raisons pour lesquelles l'administration regardait M. Beckman comme ayant en France son domicile fiscal. Et c'est par une appréciation souveraine exempte de toute dénaturation qu'elle a estimé que les mentions de cette notification mettaient l'intéressé en mesure de formuler ses observations quant au principe de l'imposition en France de ses revenus de source suédoise, ce qu'il a d'ailleurs fait : comme l'ont relevé les juges du fond, la notification de redressements se référait en effet expressément aux stipulations pertinentes des conventions franco-suédoises de 1936 et 1990.

Enfin, la cour n'a pas fait de fausse application de la convention franco-suédoise du 27 novembre 1990 en jugeant que le requérant, dont il ne ressort pas des pièces du dossier qu'il devrait être regardé comme ayant en Suède sa résidence fiscale au sens de cette convention, ne pouvait prétendre à un crédit d'impôt sur le fondement de son article 23. D'une part, en effet, c'est sans commettre d'erreur de droit qu'elle a estimé que, à supposer que les revenus de source suédoise de M. Beckman soient des intérêts, comme il l'a soutenu à un certain stade de la procédure, ils n'étaient imposables qu'en France, en vertu de l'article 11 § 1 de la convention, et ne pouvaient dès lors ouvrir droit à crédit d'impôt sur le fondement de l'article 23. D'autre part, à supposer qu'il s'agisse de dividendes, qui seraient, quant à eux, également imposables en Suède en vertu de l'article 10 de la convention, la cour n'a pas

dénaturé les pièces du dossier en estimant que M. Beckman n'établissait pas avoir été effectivement imposé en Suède à raison de ces sommes : en effet, la seule circonstance qu'il les ait déclarées auprès de l'administration fiscale suédoise ne suffit évidemment pas à l'établir, et le requérant ne développe aucune argumentation précise propre à vous convaincre que la cour aurait dénaturé les attestations fiscales de l'administration suédoise produites devant les juges du fond en estimant qu'elles ne suffisaient pas à établir la réalité de l'imposition des sommes en cause.

Mais, par les motifs qui précèdent, nous concluons :

– à l'annulation de l'arrêt de la CAA de Lyon du 7 juillet 2006 et du jugement du TA de Grenoble du 14 février 2002 en tant qu'ils ont rejeté les conclusions de M. Beckman tendant à la décharge des suppléments d'imposition mis à sa charge au titre des années 1993 et 1994 ;

– à la décharge de ces mêmes suppléments d'imposition ;

– à ce que soit mise à la charge de l'État la somme de 3 000 € au titre des frais exposés par M. Beckman et non compris dans les dépens ;

– et au rejet du surplus des conclusions de l'intéressé.

* * *