

Pénalité fiscale faute de déclaration et substitution par le juge

Lire les conclusions de :

Jean-Paul Vallecchia

Conclusions du rapporteur public

DÉCISION DE JUSTICE

CAA Lyon, 2ème chambre – N° 17LY02597 – 20 décembre 2018 – C+ [↗](#)

Arrêt partiellement annulé en cassation : voir CE, 11 février 2021 - N° 429893 - C et affaire renvoyée à la CAA de Lyon réenregistrée sous 21LY00502 - 21LY00438 rejugée le 21 janvier 2022 - Pourvoi en cassation partiellement admis voir CE, 27 janvier 2023 - N° 462502 - CE, 22 avril 2024, n°462502

INDEX

Mots-clés

Obligations déclaratives, Activité occulte, Majoration, Pénalités fiscales, Défaut de déclaration, Article 1728 du code général des impôts

Rubriques

Fiscalité

Résumé Conclusions du rapporteur public

Résumé

¹ Le contribuable n'a, ni fait connaître son activité d'artiste exercée de façon indépendante en France auprès d'un centre de formalité des entreprises, ni déposé les déclarations qu'il était tenu de souscrire du fait de cette activité imposable à l'impôt sur le revenu. Il fait toutefois valoir qu'il a commis une erreur justifiant qu'il ne se soit pas acquitté de ses obligations déclaratives et qu'il a régulièrement déclaré ses revenus français auprès de l'administration fiscale cantonale de Genève, où il était assujéti de manière illimitée aux impôts cantonal, communal et fédéral direct au cours de l'année en litige.

² Lorsqu'un contribuable fait valoir qu'il a satisfait à l'ensemble de ses obligations fiscales dans un État autre que la France, la justification de l'erreur commise doit être appréciée en tenant compte tant du niveau d'imposition dans cet autre État que des modalités d'échange d'informations entre les administrations fiscales des deux États.

³ Eu égard aux modalités d'échange de renseignements prévues entre les deux pays par la convention fiscale franco-suisse et à la faible différence entre le montant des cotisations supplémentaires auxquelles l'administration fiscale française a entendu, hors pénalités et majorations assujettir M.X. et celui auquel il a été assujéti en Suisse, où il avait déposé ses déclarations fiscales, l'intéressé doit être regardé comme s'étant mépris sur la portée de ses obligations fiscales vis-à-vis de l'administration française.

⁴ Dans ces conditions, et alors que l'administration se borne à indiquer qu'elle n'est « pas en mesure de vérifier les taux et les modalités d'application en Suisse », le contribuable justifie avoir commis une simple erreur sur l'étendue de ses obligations fiscales vis-à-vis de l'administration française. Dès lors, les dispositions du c. du 1. de l'article 1728 du code général des impôts ne lui étaient pas applicables. [1]

⁵ Toutefois, les dispositions du b. du 1. de l'article 1728 du code général des impôts prévoient une majoration de 40 % lorsque la déclaration contenant les éléments d'assiette de l'impôt n'a pas été déposée dans les trente jours suivant la réception d'une mise en demeure, notifiée par pli recommandé, d'avoir à la produire dans ce délai. Lorsque les éléments invoqués par l'administration ne permettent pas de justifier l'application de la majoration prévue par le c. du 1. de l'article 1728 du code général des impôts, mais permettent de justifier l'application de la majoration prévue par le b. du 1. de ce code, il appartient au juge, alors même qu'il n'aurait pas été saisi d'une demande en ce sens, d'appliquer la majoration pour

défaut de dépôt d'une déclaration dans les trente jours suivant la réception d'une mise en demeure au taux de 40 %, et de substituer ce taux à l'autre en ne prononçant, en conséquence, que la décharge partielle de la pénalité contestée. En l'espèce, il résulte de l'instruction que, bien qu'ayant reçu une mise en demeure de souscrire une déclaration de revenus, le contribuable s'est abstenu de déférer à cette mise en demeure dans le délai qui lui était imparti. Cette abstention justifiait l'application de la pénalité prévue par le b. du 1. de l'article 1728 du code général des impôts. Il y a lieu, par suite, de substituer au taux de 80 % initialement retenu pour la pénalité prévue en cas de découverte d'une activité occulte le taux de 40 % correspondant à la pénalité prévue en cas de non dépôt d'une déclaration dans les trente jours suivant la réception d'une mise en demeure de la produire dans ce délai. [2]

⁶ *19-01-04-03, 19-02-01-02, Fiscalité, Contributions et Taxes, Pénalités, Pénalité pour activité occulte, Absence, Conséquence, Substitution par le juge à la majoration de 80 % de la pénalité de 40 % pour défaut de déclaration, Existence, alors même que l'administration ne l'aurait pas demandé*

NOTES

[1] Cf. CE 18 octobre 2018, n° 405468, société Aravis Business retreats LTD, aux tables jugeant qu'eu égard à l'existence d'une clause d'assistance administrative pour lutter contre l'évasion fiscale dans la convention fiscale franco-britannique du 22 mai 1968 et à la faible différence entre le montant des cotisations supplémentaires à l'impôt sur les sociétés auxquelles l'administration fiscale française a entendu l'assujettir et celui auquel elle a été assujettie au Royaume-Uni, où elle avait déposé ses déclarations fiscales, la société doit être regardée comme s'étant méprise sur la portée de ses obligations fiscales vis-à-vis de l'administration française ; CE, Plénière, 7 décembre 2015, ministre délégué, chargé du budget c/ société Frutas y Hortalizas Murcial SL, n° 368227, p. 423.
[Retour au texte](#)

[2] Rappr. CE, 30 décembre 2011, ministre du budget, des comptes publics, de la fonction publique et de la réforme de l'Etat, n° 332088, T. pp. 871-876 jugeant Lorsque l'administration n'établit pas l'existence, de la part du contribuable, de démarches ou procédés destinés à l'égarer dans ses contrôles caractérisant des manœuvres frauduleuses, il appartient au juge de rechercher si les éléments qui étaient invoqués par l'administration pour justifier des pénalités pour manœuvres frauduleuses permettent, à défaut d'établir ces dernières, de caractériser la mauvaise foi du contribuable et de substituer à la majoration de 80% appliquée par l'administration la majoration de 40% pour mauvaise foi prévue par l'article 1729 du code général des impôts. [Retour au texte](#)

Rappr. CE 9 mars 2012, n° 330760, société Rebmeister Automobiles, aux Tables jugeant que lorsque l'administration n'établit pas l'existence, de la part du contribuable, de démarches ou procédés destinés à l'égarer dans ses contrôles caractérisant des manœuvres frauduleuses, il appartient au juge, alors même que l'administration ne le saisisait pas d'une demande en ce sens, de rechercher si les éléments qui étaient invoqués par l'administration pour justifier des pénalités pour manœuvres frauduleuses permettent, à défaut d'établir ces dernières, de caractériser la mauvaise foi du contribuable et de substituer à la majoration de 80% appliquée par l'administration la majoration de 40% pour mauvaise foi prévue par l'article 1729 du code général des impôts.

Rappr. CE 19 mars 2018, n° 399862, jugeant que lorsque les éléments invoqués par l'administration permettent de regarder comme établie l'existence d'un abus de droit au sens de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales (LPF) mais ne permettent pas de justifier l'application de la majoration pour abus de droit au taux de 80% prévue par le b de l'article 1729 du code général des impôts (CGI), il appartient au juge, alors même qu'il n'aurait pas été saisi d'une demande en ce sens, d'appliquer la majoration pour abus de droit au taux de 40% et de substituer ce taux à l'autre en ne prononçant, en conséquence, que la décharge partielle de la pénalité contestée.

Conclusions du rapporteur public

Jean-Paul Vallecchia

Rapporteur public à la cour administrative d'appel de Lyon

DOI : [10.35562/alyoda.6498](https://doi.org/10.35562/alyoda.6498)

¹ M.X., né Y., a fait l'objet d'un examen contradictoire de sa situation fiscale personnelle (ESFP) pour les années 2007 et 2008, d'une part, ainsi que pour l'année 2009 d'autre part.

² Cet examen ayant permis d'établir que M.X. avait exercé en France de manière occulte une activité d'artiste, cette activité professionnelle a par ailleurs fait l'objet d'une vérification de comptabilité.

³ A l'issue de ces contrôles, alors qu'il revendiquait la qualité de résident fiscal suisse, M.X. a été considéré comme étant fiscalement domicilié en France pour les deux années considérées et a, par voie de conséquence, été taxé d'office à l'impôt sur le revenu en application des articles L. 66 et L. 67 du LPF faute d'avoir déposé des déclarations dans les délais légaux et d'avoir régularisé sa situation dans les 30 jours suivant la réception d'une mise en demeure.

⁴ L'administration fiscale a évalué son revenu imposable à partir, des disponibilités apparaissant sur ses comptes bancaires et dont le caractère non imposable n'a pu être justifié, du bénéfice non commercial tiré de l'exercice d'une activité d'artiste exercée en France de manière occulte (revenu lui-même évalué d'office selon la procédure prévue à l'article L. 73-2°) du LPF), et de revenus fonciers provenant d'immeubles situés en France.

⁵ M.X. a en outre été taxé à la TVA en application de l'article L. 66 3°) du LPF à raison de la taxe non déclarée sur les recettes tirées de son activité d'artiste.

⁶ Les impositions supplémentaires qui ont résulté de ces contrôles ont été assorties des intérêts de retard de l'article 1727 du CGI, ainsi que, pour les rappels de droits et taxes se rapportant à l'activité d'artiste, de la majoration de 80% de l'article 1728 c) du CGI en cas de découverte d'une activité occulte, et pour les autres rappels de la majoration de 40% de l'article 1728 b) du CGI en cas de manquement aux obligations déclaratives.

⁷ Le jugement n° 1407689 du 9 mai 2017 du tribunal administratif de Grenoble a, s'agissant des années 2007 et 2008, rejeté comme irrecevables les conclusions visant les impositions 2007, reconnu que M.X. avait, pour l'année 2008, installé le centre de ses intérêts vitaux en Suisse, a partiellement fait droit à la demande de M.X. au titre de son impôt sur le revenu et de ses contributions sociales de l'année

2008, une somme de 5.580 euros ayant été imposée à tort dans la catégorie des revenus d'origine indéterminée, et a rejeté le surplus des conclusions.

⁸ Le jugement n° 1601047 du 9 mai 2017 rendu le 9 mai 2017 par le tribunal administratif de Grenoble a, s'agissant de l'année 2009, rejeté les conclusions à fin de décharge présentées par M.X.

⁹ Dans ces dossiers, la cour a notamment demandé le 17 octobre 2018 à l'avocat de M.X. de lui communiquer tous éléments lui permettant d'apprécier si le niveau d'imposition en Suisse des revenus et recettes tirés par M.X. de son activité d'humoriste, a été d'un niveau similaire à celui de la France. Et le 24 octobre 2018 vous avez communiqué aux parties un moyen d'ordre public (MOP) tenant à la possibilité pour la Cour de substituer d'office aux pénalités prévues par le c) du 1 de l'article 1728 du CGI en cas de découverte d'une activité occulte, les pénalités prévues par le b) du 1 du même article lorsque la déclaration n'a pas été déposée dans les 30 jours suivant la réception d'une mise en demeure, notifiée par pli recommandé, d'avoir à la produire dans ce délai.

¹⁰ S'agissant de l'année 2008, en cours d'instance devant la cour, l'administration fiscale, tirant les conclusions de la reconnaissance par les premiers juges de la résidence fiscale suisse de M. X., a prononcé un dégrèvement de 748 euros correspondant aux prélèvements sociaux sur les revenus fonciers dès lors que les non-résidents n'y étaient pas assujettis avant le 1^{er} janvier 2012, en vertu de l'article 29 de la loi 2012-958 du 16 août 2012. Vous devrez en conséquence prononcer un non-lieu à statuer partiel sur ce point.

¹¹ Au centre des litiges qui vous sont soumis se situe la question de l'étendue des obligations fiscales en France de M. X., celui-ci soutenant qu'il n'était pas résident fiscal de France mais de Suisse pour les années concernées.

¹² Comme vous le savez, c'est en premier lieu au regard du droit interne qu'il convient d'examiner la situation de M.X., c'est-à-dire au regard des articles 4A et 4B du CGI, avant d'en venir au droit conventionnel (ici la convention fiscale franco-suisse du 9 septembre 1966) et évaluer si l'autre Etat partie à la convention considère le contribuable comme ayant à son égard une obligation illimitée sur l'ensemble de ses revenus mondiaux (Conseil d'Etat n° 85894 du 17 mars 1993).

¹³ Pour l'année 2007 M.X. relevait de l'article 4B a) du CGI puisque les contrôles opérés par l'administration fiscale ont permis d'établir qu'il avait séjourné en France, à Thonon les Bains, au n° 07 Presqu'île des Grèbes, Port Ripaille, au moins 194 jours, ce qui permet de considérer que cette adresse française était le lieu de son séjour principal.

14

Par ailleurs, pour les années 2007, 2008 et 2009, sur le fondement du b) de l'article 4B du CGI, M. X. peut également - les critères étant alternatifs - être regardé comme ayant exercé une activité professionnelle non accessoire, une activité d'artiste (humoriste) indépendant, dont le siège était situé à la même adresse de Thonon les Bains, qui apparaissait sur son site internet professionnel, dont les références de spectacles permettaient de déduire que la clientèle de M. X. était essentiellement française, ce que reconnaît d'ailleurs M.X. lui-même puisqu'il se qualifie d'artiste francophone ayant la plus grande partie de son public en France, en Savoie, Haute-Savoie, et dans la région parisienne. L'administration fiscale a dressé la liste des spectacles donnés en France, a précisé aussi que l'organisateur de ses spectacles se trouvait à Voiron, en Isère, et son attachée de presse à Paris, la vente de ses CD, DVD et vidéos se réalisant par une adresse de messagerie française (orange en l'occurrence) . L'examen de ses comptes bancaires a confirmé cette situation, mettant en évidence ses dépenses effectuées sur le territoire français, ainsi que les recettes provenant de ses spectacles et des droits d'auteur versés par la SACEM. L'administration fiscale en a donc déduit à juste titre que M.X. était soumis, en France, à une obligation fiscale illimitée, et qu'à supposer même qu'il ne le soit pas il resterait imposable en France à raison de ses revenus de source française en vertu du second alinéa de l'article 4A du CGI. M.X. est bien sûr aussi imposable en France à raison de ses revenus fonciers provenant de ses immeubles situés en France.

15

S'agissant de la convention franco-suisse, en application du 1 de l'article 6 de cette convention les revenus provenant de biens immobiliers sont imposables dans l'Etat contractant où ces biens sont situés ; en application du 1 de l'article 16 de cette convention les revenus qu'un résident d'un Etat contractant tire d'une profession libérale ou d'autres activités indépendantes de caractère analogue, ne sont imposables que dans cet Etat, à moins que ce résident ne dispose de façon habituelle dans l'autre Etat contractant d'une base fixe pour l'exercice de ses activités. S'il dispose d'une telle base, les revenus sont imposables dans l'autre Etat, mais uniquement dans la mesure où ils sont imputables à cette base fixe. Par ailleurs, de manière plus spécifique pour M.X., l'article 19 de la convention franco-suisse prévoit que les revenus que les professionnels du spectacle, ainsi que les sportifs, retirent de leurs activités sont imposables dans l'Etat contractant où ces activités sont exercées. Ainsi donc, les revenus que M.X. tire de ses biens immobiliers et de l'activité qu'il exerce en France à partir de sa base fixe de Thonon-les-Bains sont imposables en France.

16

Les pièces transmises le 19 octobre 2018 pour le compte de M.X. intitulées « Calcul de l'impôt 2007 » et « Calcul de l'impôt 2008 », dont il est impossible de déterminer par quelle administration ils ont

été émis, qui ne sont ni datés ni signés, qui mentionnent des déclarations de 27.171 francs suisses pour 2007 et de 91.984 francs suisses pour 2008, et des impôts de 2.580 francs suisses pour 2007 et de 21.390 francs suisses pour 2008 ne permettent pas de démontrer que celui-ci serait dans une situation de double imposition par rapport aux impôts auxquels il a été assujéti en France. Et les pièces qui étaient déjà en possession de l'administration fiscale ne le permettraient pas davantage. Dans le meilleur des cas, ces documents permettent de dire que, dans une certaine mesure, M.X. a procédé, en Suisse, à des déclarations de revenus français.

¹⁷ Le document établi le 13 octobre 2010 par l'administration fiscale du canton de Genève pour la période d'imposition du 1^{er} janvier au 31 décembre 2009 ne permet pas non plus, même si sa provenance est plus certaine, de justifier d'une double imposition. Il prouve des déclarations de revenus, mais, comme nous le verrons pour les pénalités, à un niveau relativement bas.

¹⁸ Pour le reste, le jugement de première instance concernant les années 2007 et 2008 a relevé à bon droit l'irrecevabilité des conclusions visant les impositions 2007, les deux déclarations rectificatives de 2012 et 2013 ne constituaient pas des réclamations contentieuses ;

¹⁹ Pour l'année 2008 seuls restent en litige les revenus fonciers et les bénéfiques non commerciaux (BNC) ; pour ce qui concerne les BNC, eu égard à la somme en jeu (409, 03 euros HT), contrairement à ce que soutient M. X., il y a lieu de considérer qu'il s'agit de recettes accessoires qui doivent être maintenues dans cette catégorie ; l'article 182 A bis du CGI sur le prélèvement à la source institué par la loi de finances rectificative pour 2008, et qui est invoqué par M.X., ne s'est appliqué qu'à compter du 1^{er} janvier 2009 ; quant aux pénalités pour activité occulte prévues par le c) du 1 de l'article 1728 du CGI vous pourrez effectivement, en raison des documents produits par M. X. sur ses déclarations en Suisse au titre de cette année, les substituer aux pénalités prévues par le b) du 1 du même article relatives aux déclarations qui n'ont pas été déposées dans les 30 jours suivant la réception d'une mise en demeure, notifiée par pli recommandé, d'avoir à la produire dans ce délai (CAA Lyon 15LY02467 du 11 avril 2017 SARL Bâtiment et Synergie) ;

²⁰ Pour l'année 2009, seul reste en litige l'impôt sur le revenu de M.X. ; les bénéfiques non commerciaux ont été évalués à partir notamment des encaissements sur les comptes bancaires identifiés comme des revenus professionnels et des informations recueillies auprès de la clientèle, avec une déduction forfaitaire de 20% des recettes hors taxe en l'absence de justification de charges ; la somme de 6.737, 46 euros qui a été réintégrée provenant de la vente d'enregistrements des spectacles de M. X. a été imposée, là encore en raison de son

caractère accessoire, dans la catégorie des BNC ; l'article 182 A bis du CGI invoqué par le requérant n'interdisait pas son assujettissement à l'impôt sur le revenu en France (Conseil d'Etat n° 0354701 du 17 mars 2014) ; quant aux pénalités pour activité occulte prévues par le c) du 1 de l'article 1728 du CGI, il nous semble que, pour l'année 2009, vous pourrez les maintenir, car le document produit par M.X. sur le calcul de son impôt en Suisse pour 2009 apparaît moins convaincant eu égard au niveau de cet impôt, de 7.137 francs suisses, alors que le montant des droits supplémentaires auxquels l'administration a entendu l'assujettir s'élève, hors pénalités et majorations, à la somme de 26.372 euros, ce qui constitue une différence substantielle.

21

Par ces motifs, nous concluons, dans le dossier 17LY02597, à la réformation des jugements attaqués en ce qui concerne les pénalités infligées (substitution aux pénalités du 1. c. de l'article 1728 du CGI des pénalités du 1. b. de l'article 1728 du CGI - moyen d'ordre public soulevé par la cour) et au rejet du surplus des conclusions des requêtes d'appel, et dans le dossier 17LY02599 au rejet, dans toutes ses conclusions, de la requête d'appel de M.X. né Y..