

BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

N° 41 DU 4 AVRIL 2012

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

13 K-2-12

INSTRUCTION DU 22 MARS 2012

CONSEIL D'ÉTAT

ARRET DU 26 JUILLET 2011 N°327033- 3^{ème} et 8^{ème} sous-sections réunies

ARRET DU 14 OCTOBRE 2011 N°330522 - 3^{ème} sous-section

REVENU IMPOSABLE - SOMMES TRANSFEREES VERS OU EN PROVENANCE DE L'ETRANGER SANS DECLARATION
DE TRANSFERT - FAIT GENERATEUR DE L'IMPOSITION - PREUVE DE LA REALITE DU TRANSFERT -

(CGI art. 1649 quater A)

NOR : BCR Z 12 00019 J

Bureau JF-1A

PRESENTATION

En application des dispositions de l'article 1649 quater A du code général des impôts, les sommes, titres ou valeurs transférés vers l'étranger ou en provenance de l'étranger constituent, sauf preuve contraire, des revenus imposables lorsque le contribuable n'a pas rempli les obligations déclaratives de transfert.

Sur le fait générateur de l'imposition

Dans un arrêt rendu le 26 juillet 2011, le Conseil d'Etat a jugé que le fait générateur de l'impôt dû en vertu de l'article 1649 quater A du CGI, est constitué par la constatation du transfert et non par la perception des sommes, titres ou valeurs transférés.

Ainsi, pour faire échec à la présomption de revenus, il appartient au contribuable d'apporter la preuve que les sommes transférées sont à l'origine non imposables ou qu'elles ont fait l'objet d'une imposition antérieurement au transfert. La durée de détention des sommes, antérieurement à leur transfert, est sans incidence au regard du délai de reprise prévu à l'article L.169 du livre des procédures fiscales.

Sur la preuve de la réalité du transfert

Dans un arrêt rendu le 14 octobre 2011, le Conseil d'Etat a jugé que, dans les circonstances de l'espèce, en l'absence de virement de compte à compte, l'administration doit en principe être regardée comme apportant la preuve de la réalité du transfert s'agissant de dépôts en espèces portés au crédit d'un compte bancaire détenu à l'étranger non déclaré.

D.B. liée : DB13K334

Le Chef du Service Juridique de la Fiscalité

Jean-Pierre LIEB

•

Conseil d'Etat, arrêt du 26 juillet 2011, n° 327033, 3^e et 8^e ss-s réunies

« [...] »

Considérant qu'il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond qu'à l'issue d'un examen de leur situation fiscale personnelle, M. et Mme A, domiciliés fiscalement en France, ont indiqué que les versements en espèces de 2 millions de francs et 1,3 million de francs crédités sur un compte bancaire respectivement le 23 juin 2000 et le 12 septembre 2000, provenaient de retraits de 2,3 et 1,4 millions de francs effectués dans une banque suisse respectivement le 18 avril et le 31 août 2000 ; que l'administration fiscale a imposé la somme de 3,3 millions de francs sur le fondement de l'article 1649 quater A du code général des impôts ; que M. A se pourvoit en cassation contre l'arrêt du 12 février 2009 par lequel la cour administrative d'appel de Bordeaux a rejeté l'appel qu'il a interjeté du jugement du 12 juillet 2007 du tribunal administratif de Bordeaux rejetant sa demande tendant à la réduction de l'impôt sur le revenu auquel il a été assujéti au titre de l'année 2000, en conséquence de ce redressement ;

Sur le bien-fondé du redressement en litige :

Considérant qu'aux termes de l'article 1649 quater A du code général des impôts dans sa rédaction applicable à l'année 2000 : Les personnes physiques qui transfèrent vers l'étranger ou en provenance de l'étranger des sommes, titres ou valeurs, sans l'intermédiaire d'un organisme soumis à la loi n° 84-46 du 24 janvier 1984 modifiée relative à l'activité et au contrôle des établissements de crédit, ou d'un organisme cité à l'article 8 modifié de ladite loi, doivent en faire la déclaration dans les conditions fixées par décret/.../Les sommes, titres ou valeurs transférés vers l'étranger ou en provenance de l'étranger constituent, sauf preuve contraire, des revenus imposables lorsque le contribuable n'a pas rempli les obligations prévues aux premier et deuxième alinéas. ; que, pour faire échec à la présomption ainsi prévue, il appartient au contribuable d'apporter la preuve que les sommes transférées n'entrent pas dans le champ d'application de l'impôt ou sont exonérées ou qu'elles constituent des revenus qui ont déjà été soumis à l'impôt ;

Considérant en premier lieu, qu'en estimant, par une appréciation souveraine dénuée de dénaturation, que le contribuable n'établissait pas, par la seule production d'une attestation du 4 juin 1984 établie par un notaire suisse selon laquelle l'épouse de M. A aurait perçu, à l'occasion du décès de son père, la somme de 302 500 francs suisses, que les retraits de fonds en Suisse et les versements d'espèces sur un compte bancaire en France opérés en 2000 s'étaient imputés sur cette somme, la cour n'a pas dénaturé les pièces du dossier ;

Considérant, en deuxième lieu, qu'en jugeant que, faute pour M. A, qui ne pouvait à cet égard utilement invoquer la violation du principe d'unité du patrimoine ni du principe selon lequel le patrimoine est indissociablement lié à la personne, d'apporter la preuve que les sommes provenant de Suisse versées en espèces sur son compte bancaire en France ne constituaient pas un revenu imposable, l'administration était en droit d'imposer les contribuables sur le fondement des dispositions précitées, la cour n'a pas commis d'erreur de droit ;

Considérant, en troisième lieu, que **le fait générateur de l'impôt dû, en vertu de l'article 1649 quater A du code général des impôts, au titre des sommes, titres ou valeurs transférés vers l'étranger ou en provenance de l'étranger sans déclaration est constitué par la constatation du transfert et non par la perception de ces sommes, titres ou valeurs ; que, dès lors, le moyen soulevé devant la cour par M. A, tiré de ce qu'il avait conservé sur un compte suisse les sommes en cause pendant une durée telle que le délai de reprise prévu par l'article L. 169 du livre des procédures fiscales était nécessairement expiré, était inopérant ; qu'il y a lieu de substituer ce motif de pur droit au motif erroné retenu par la cour selon lequel l'intéressé n'apportait pas de justification de la durée de détention des fonds sur le compte bancaire suisse ; que le moyen de M. A tiré de ce que la cour aurait commis sur ce point une erreur de droit ne peut, dès lors, qu'être écarté ;**

[...]

Conseil d'Etat, arrêt du 14 octobre 2011, n° 330522, 3° ss-s

« [...]

Considérant qu'il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond que l'administration fiscale a avisé le 23 juin 1998 M. A de l'examen contradictoire de sa situation personnelle des années 1995 à 1997 ; que le 6 octobre 1998, elle a exercé son droit de communication auprès du juge d'instruction qui instruisait des faits qui mettaient notamment en cause M. A; que les procès-verbaux d'audition ainsi obtenus lui ont révélé d'une part que M. A était détenteur en Suisse d'un compte bancaire non déclaré à l'administration fiscale sur lequel avaient été enregistrés des versements d'espèces en 1992 et 1993, d'autre part que l'intéressé avait déclaré avoir reçu, au cours des années 1992 et 1993, des sommes en espèces d'un montant total de 2 millions de francs du chef du cabinet du Premier ministre et, au cours de l'année 1995, 2 millions de francs du président du conseil régional d'Ile-de-France ; que l'administration a avisé M. A le 1er février 1999 qu'elle allait procéder à un second examen contradictoire de sa situation fiscale personnelle des années 1992 à 1994 ; qu'à l'issue des deux contrôles, par deux notifications de redressement en date du 14 mars 2000, l'administration a notamment réintégré dans la base imposable du contribuable, d'une part, dans la catégorie des bénéficiaires non commerciaux, 1 million de francs au titre de 1992, 1 million de francs au titre de 1993 et 2 millions de francs au titre de 1995, d'autre part, sur le fondement de l'article 1649 quater A du code général des impôts, les sommes versées en espèces sur le compte bancaire suisse, soit 1 323 000 francs au titre de l'année 1992 et 1 162 160 francs au titre de l'année 1993 ; que par un arrêt du 3 juin 2009, la cour administrative d'appel de Paris a réduit les bases imposables de M. A de un million de francs au titre de l'année 1992 et 400 000 francs au titre de l'année 1993 et déchargé l'intéressé des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu et des pénalités correspondantes ; que M. A se pourvoit en cassation contre cet arrêt en tant qu'il a rejeté le surplus de ses conclusions ;

[...]

Sur les revenus taxés au titre de l'article 1649 quater A du code général des impôts :

Considérant qu'aux termes de l'article 1649 quater A du code général des impôts, dans sa rédaction applicable aux années 1992 et 1993 : Les personnes physiques qui transfèrent vers l'étranger ou en provenance de l'étranger des sommes, titres ou valeurs, sans l'intermédiaire d'un organisme soumis à la loi n° 84-46 du 24 janvier 1984 relative à l'activité et au contrôle des établissements de crédit, ou d'un organisme cité à l'article 8 de ladite loi, doivent en faire la déclaration dans les conditions fixées par décret./Une déclaration est établie pour chaque transfert à l'exclusion des transferts dont le montant est inférieur à 50 000 francs./Les sommes, titres ou valeurs transférés vers l'étranger ou en provenance de l'étranger constituent, sauf preuve contraire, des revenus imposables lorsque le contribuable n'a pas rempli les obligations prévues aux alinéas précédents. ;

Considérant qu'il incombe à l'administration d'apporter la preuve des faits sur lesquels elle se fonde pour constater qu'une somme a été transférée à l'étranger en contravention avec les dispositions de l'article 1649 quater A ; **qu'en l'absence de virement de compte à compte, l'administration doit en principe être regardée comme apportant la preuve de la réalité d'un transfert de fonds lorsqu'elle a établi l'existence de mouvements créditeurs sur un compte bancaire à l'étranger non déclaré** ; qu'il appartient alors au contribuable d'expliquer l'origine des crédits et d'établir le cas échéant le caractère non imposable en France des sommes créditées ; que la cour administrative d'appel de Paris n'a pas commis d'erreur de droit en jugeant que l'administration apportait la preuve, dans les circonstances de l'espèce, de la réalité du transfert des sommes provenant de dépôts en espèces portés au crédit du compte bancaire détenu auprès d'un établissement financier suisse par M. A, même en l'absence de virement interbancaire ;

[...]