

**TRIBUNAL ADMINISTRATIF
DE MONTREUIL**

N° 2107796

M. Laurent COLOMBANI

Mme Anne-Laure Fabre
Rapporteure

M. Youssef Khat
Rapporteur public

Audience du 28 mars 2024
Décision du 26 avril 2024

C+
54-06-06-01

RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

AU NOM DU PEUPLE FRANÇAIS

Le Tribunal administratif de Montreuil

(10^{ème} chambre)

Par une requête et un mémoire, enregistrés le 9 juin 2021 et le 12 janvier 2024, M. Laurent Colombani, représenté par Me Lieutier, demande au tribunal, dans le dernier état de ses écritures :

1°) de prononcer la décharge de la majoration de 25 % appliquée aux cotisations d'impôt sur le revenu auxquelles il a été assujéti au titre de l'année 2015 ;

2°) de mettre à la charge de l'État la somme de 5 000 euros en application de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Il soutient que la proposition de rectification du 4 septembre 2017 n'est pas motivée conformément à l'article L. 57 du livre des procédures fiscales, en ce qu'elle concerne l'application du coefficient multiplicateur de 1,25 prévu par le 7 de l'article 158 du code général des impôts.

Par des mémoires en défense, enregistrés les 24 septembre 2021 et 29 janvier 2024, le directeur chargé de la direction spécialisée de contrôle fiscal Centre-Est conclut au rejet de la requête.

Il soutient que l'autorité de la chose jugée par le jugement n° 1908061 du 22 décembre 2020 du Tribunal fait obstacle au bien-fondé de la requête et que le moyen soulevé par M. Colombani n'est pas fondé.

La clôture de l'instruction a été fixée au 23 février 2024.

Un mémoire produit par M. Colombani a été enregistré le 1^{er} mars 2024.

Vu les autres pièces du dossier.

Vu :

- la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales ;
- le code général des impôts et le livre des procédures fiscales ;
- le code de justice administrative.

Les parties ont été régulièrement averties du jour de l'audience.

Ont été entendus au cours de l'audience publique :

- le rapport de Mme Fabre,
- et les conclusions de M. Khiat, rapporteur public.

Considérant ce qui suit :

1. M. Colombani, qui est résident fiscal en suisse, détient une participation de 33 % dans le capital de la société civile immobilière de construction vente Les Princesses, de droit français et relevant de l'article 8 du code général des impôts. Par une proposition de rectification du 4 septembre 2017, l'administration fiscale a procédé à des rehaussements de sa base d'imposition à l'impôt sur les revenus de l'année 2015 dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux à hauteur de la quote-part des bénéfices de la société lui revenant, et qui n'a fait l'objet d'aucune déclaration fiscale. L'administration a notamment fait application, pour le calcul de l'assiette, du coefficient multiplicateur de 1,25 prévu par le 1^o du 7 de l'article 158 du code général des impôts. M. Colombani a contesté ces impositions le 2 août 2019 par une réclamation à laquelle le service n'a pas répondu. Il demande au tribunal, dans le dernier état de ses écritures, de prononcer la décharge des cotisations d'impôt sur le revenu résultant de l'application du coefficient multiplicateur de 1,25.

2. Aux termes des dispositions du 1^o du 7 de l'article 158 du code général des impôts applicables à l'imposition en litige : « *Le montant des revenus et charges énumérés ci-après, retenu pour le calcul de l'impôt selon les modalités prévues à l'article 197, est multiplié par un coefficient de 1,25. Ces dispositions s'appliquent : / 1^o Aux titulaires de revenus passibles de l'impôt sur le revenu, dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux ou des bénéfices non commerciaux ou des bénéfices agricoles, réalisés par des contribuables soumis à un régime réel d'imposition : / a) Qui ne sont pas adhérents d'un centre de gestion, association ou organisme mixte de gestion agréés définis aux articles 1649 quater C à 1649 quater K ter, à l'exclusion des membres d'un groupement ou d'une société mentionnés aux articles 8 à 8 quinquies et des conjoints exploitants agricoles de fonds séparés ou associés d'une même société ou groupement adhérant à l'un de ces organismes ; (...)* ». Ces dispositions s'inscrivent dans le cadre d'une réforme de l'impôt sur le revenu issue du 4^o du I de l'article 76 de la loi de finances pour 2006 du 30 décembre 2005, destinée à supprimer l'abattement de 20 % dont bénéficiaient les traitements, salaires, pensions et rentes viagères, ainsi que les revenus professionnels des adhérents d'un centre de gestion ou d'une association agréés, cette suppression étant compensée par une réduction équivalente des taux du barème de l'impôt sur le revenu. Cette modification du barème ayant concerné tous les contribuables, le législateur a décidé, afin de tenir compte de ce que certains revenus étaient auparavant exclus du bénéfice de l'abattement de 20 %, de majorer ces revenus de 25 %.

3. En l'espèce, il résulte du mémoire en défense que les revenus de M. Colombani d'un montant de 82 880 euros ont été portés par l'administration fiscale à un montant de 103 600 euros après application du coefficient de 1,25 prévu par les dispositions précitées du 1° du 7 de l'article 158 du code général des impôts.

Sur l'exception d'autorité de la chose jugée opposée par l'administration :

4. Par une décision du 7 décembre 2023 (n° 26604/16), la Cour européenne des droits de l'homme a jugé que le dispositif de recouvrement de l'impôt introduit par les dispositions du 4° du I de l'article 76 de la loi de finances pour 2006 du 30 décembre 2005 a consisté à mettre à la charge des non-adhérents d'un centre de gestion ou d'une association agréés, qui conservaient pour autant leur liberté de ne pas adhérer, une majoration non pas de l'impôt calculé sur les revenus déclarés par le contribuable, mais de l'assiette de cet impôt. Cette mesure fiscale a donc eu pour effet d'imposer celui-ci sur des revenus qu'il n'avait pas perçus selon sa déclaration d'impôt, et ce de manière automatique, indépendamment d'une éventuelle mauvaise foi du contribuable dans l'établissement de sa déclaration. La Cour a jugé que, ce faisant, l'État a non seulement fait le choix d'opérer un arbitrage en rupture avec le principe de la présomption d'exactitude et de sincérité des déclarations fiscales qui est le préalable à tout contrôle fiscal selon le droit national, mais il a aussi, de fait, sanctionné plus sévèrement le contribuable concerné que tout autre contribuable dont la déclaration d'impôt est inexacte mais dont la bonne foi est présumée. Elle en a déduit que lorsque les circonstances de l'affaire mettent en évidence, d'une part, la bonne foi du contribuable, d'autre part, l'impact financier représenté par une majoration de l'assiette de l'impôt sur les revenus à hauteur d'un quart des montants déclarés, la méthode choisie par le législateur pour atteindre le but qu'il s'était fixé doit être regardée comme ne reposant pas suffisamment sur une « base raisonnable » car contraire à la philosophie générale du système basé sur les déclarations du contribuable présumées faites de bonne foi et correctes et, par suite, à rompre le juste équilibre qui doit exister entre les impératifs de l'intérêt général et ceux de la sauvegarde des droits fondamentaux de l'individu, en méconnaissance de l'article 1^{er} du protocole additionnel n° 1 à la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales.

5. Il résulte de l'instruction que par un jugement n° 1908061 du 22 décembre 2020, le tribunal administratif de Montreuil a rejeté les conclusions présentées par M. Colombani aux fins de décharge en droits et intérêts des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu auxquelles il a été assujéti au titre de l'année 2015, notamment après application de la majoration prévue par le 1° du 7 de l'article 158. Pour autant, dans la mesure où la décision précitée de la Cour européenne des droits de l'homme énonce une règle de nature à constituer une circonstance de droit nouvelle quant à l'application de cette majoration, applicable au présent litige, la requête visée ci-dessus ne peut être regardée comme présentant une identité d'objet avec celle à l'origine du jugement du 22 décembre 2020. Par suite, l'exception de chose jugée opposée par le directeur chargé de la direction spécialisée de contrôle fiscal Centre-Est ne peut être accueillie.

Sur la procédure d'imposition :

6. Aux termes de l'article L. 57 du livre des procédures fiscales : « *L'administration adresse au contribuable une proposition de rectification qui doit être motivée de manière à lui permettre de formuler ses observations ou de faire connaître son acceptation. (...) Lorsque l'administration rejette les observations du contribuable sa réponse doit également être motivée* ». Aux termes de l'article R. 57-1 du même livre : « *La proposition de rectification prévue par*

l'article L. 57 fait connaître au contribuable la nature et les motifs de la rectification envisagée. (...) ». Si l'application du coefficient de 1,25 prévue par le 7 de l'article 158 du code général des impôts précité, qui ne constitue pas une sanction mais résulte nécessairement de ces dispositions d'assiette, n'implique pas, dans la proposition de rectification notifiée à un contribuable, l'obligation particulière de motivation qu'appelle la perspective du prononcé d'une sanction, elle doit toutefois apparaître dans la motivation de cette proposition conformément aux prescriptions de l'article L. 57 du livre des procédures fiscales.

7. L'arrêt de la Cour européenne des droits de l'homme précité implique que l'administration se prononce au regard, d'une part, de la bonne foi du contribuable, et, d'autre part, de la surcharge financière représentée par la majoration en litige à l'encontre de celui-ci. Faute de s'être prononcée dans la proposition de rectification du 4 septembre 2017 sur la bonne foi du contribuable et sur l'impact financier représenté par une majoration de l'assiette de l'impôt sur les revenus à hauteur d'un quart des montants déclarés, l'administration n'a pas indiqué les motifs des rehaussements envisagés conformément aux exigences des dispositions précitées. Par suite, M. Colombani n'a pas bénéficié de la garantie de la motivation de la proposition de rectification.

8. Il résulte de ce qui précède que M. Colombani est fondé à demander la décharge des impositions contestées à concurrence de l'application aux revenus litigieux de la majoration de 25 % prévue par les dispositions du 1° du 7 de l'article 158 du code général des impôts.

Sur les conclusions présentées au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative :

9. Il y a lieu, dans les circonstances de l'espèce, de mettre à la charge de l'État une somme de 1 500 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

D É C I D E :

Article 1^{er} : Les bases de l'impôt sur le revenu auxquelles M. Colombani a été assujetti au titre de l'année 2015 sont réduites à concurrence de la majoration de 25% appliquée aux revenus.

Article 2 : M. Colombani est déchargé de la différence entre les cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu auxquelles il a été assujetti au titre de l'année 2015 et celles qui résultent de l'article 1^{er}.

Article 3 : L'État versera à M. Colombani une somme de 1 500 euros au titre des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Article 4 : Le présent jugement sera notifié à M. Laurent Colombani et au directeur chargé de la direction spécialisée de contrôle fiscal Centre-Est

Délibéré après l'audience du 28 mars 2024, à laquelle siégeaient :
M. Le Garzic, président,
Mme Syndique, première conseillère,
Mme Fabre, conseillère.

Rendu public par mise à disposition au greffe le 26 avril 2024.

La rapporteure,

Le président,

A.-L. Fabre

P. Le Garzic

Le greffier,

S. Werkling

La République mande et ordonne au ministre de l'économie, des finances et de la souveraineté industrielle et numérique en ce qui le concerne ou à tous commissaires de justice à ce requis en ce qui concerne les voies de droit commun contre les parties privées, de pourvoir à l'exécution de la présente décision.