

**COUR ADMINISTRATIVE D'APPEL  
DE PARIS**

**N° 11PA00703**

---

MINISTRE DU BUDGET, DES COMPTES  
PUBLICS, DE LA FONCTION PUBLIQUE ET  
DE LA REFORME DE L'ETAT

c/ M. et Mme A...

---

Mme Monchambert  
Président

---

Mme Versol  
Rapporteur

---

Mme Oriol  
Rapporteur public

---

Audience du 10 avril 2014  
Lecture du 29 avril 2014

---

19-01-03-02-02  
C

**RÉPUBLIQUE FRANÇAISE**

**AU NOM DU PEUPLE FRANÇAIS**

La Cour administrative d'appel de Paris

(9<sup>ème</sup> Chambre)

Vu le recours, enregistré le 9 février 2011, présenté par le ministre du budget, des comptes publics, de la fonction publique et de la réforme de l'Etat qui demande à la Cour :

1°) d'annuler les articles 3, 4 et 5 du jugement n° 0708358, 0714472 du 12 octobre 2010 par lesquels le Tribunal administratif de Paris a déchargé M. et Mme A... des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu auxquelles ils ont été assujettis au titre de l'année 2001, à raison de bénéfices non commerciaux, ainsi que des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu et de contributions sociales auxquelles ils ont été assujettis au titre des années 2002 et 2003, à raison de revenus fonciers, et a mis à la charge de l'Etat la somme de 1 500 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative ;

2°) de rejeter la demande de M. et Mme A... présentée devant le Tribunal administratif de Paris ;

3°) de rétablir M. et Mme A... au rôle de l'impôt de l'impôt sur le revenu et des contributions sociales au titre des années 2001, 2002 et 2003 à raison des droits et des pénalités dont la décharge a été prononcée en première instance ;

4°) de prononcer le remboursement des frais irrépétibles versés par l'administration en exécution du jugement ;

.....

Vu les autres pièces du dossier ;

Vu la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales ;

Vu la Constitution, notamment son article 61-1 ;

Vu l'ordonnance n° 58-1067 du 7 novembre 1958 modifiée ;

Vu le code pénal ;

Vu le code général des impôts et le livre des procédures fiscales ;

Vu la loi du 6 fructidor de l'an II ;

Vu la loi n° 78-17 du 6 janvier 1978 modifiée ;

Vu le décret n° 2000-738 du 1<sup>er</sup> août 2000 ;

Vu le code de justice administrative ;

Les parties ayant été régulièrement averties du jour de l'audience ;

Après avoir entendu au cours de l'audience publique du 10 avril 2014 :

- le rapport de Mme Versol, premier conseiller,

- et les conclusions de Mme Oriol, rapporteur public ;

1. Considérant qu'à l'issue de l'examen contradictoire de la situation fiscale personnelle de M. et Mme A... et de la vérification de comptabilité de l'association d'avocats Vacher-Desvernais Roederer Monod, dont les contribuables sont les seuls membres, les intéressés ont été assujettis à des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu et de contributions sociales au titre des années 2001 à 2003 ; que, par jugement du 12 octobre 2010, le Tribunal administratif de Paris a déchargé M. et Mme A... des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu auxquelles ils ont été assujettis au titre de l'année 2001, à raison de bénéfices non commerciaux tirés de leur activité d'avocat, ainsi que des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu et de contributions sociales auxquelles ils ont été assujettis au titre des années 2002 et 2003, à raison de revenus fonciers ; que le ministre du budget, des comptes publics, de la fonction publique et de la réforme de l'Etat relève appel du jugement du 12 octobre 2010 en tant qu'il prononce lesdites décharges d'imposition et demande le remboursement des frais irrépétibles accordés par le Tribunal administratif de Paris ; que, par la voie du recours incident, M. A... demande l'annulation du jugement attaqué en tant qu'a été rejeté le surplus de sa demande ;

Sur la fin de non-recevoir opposée par l'intimé :

2. Considérant qu'aux termes de l'article R. 200-18 du livre des procédures fiscales : « A compter de la notification du jugement du tribunal administratif qui a été faite au directeur du service de l'administration des impôts ou de l'administration des douanes et droits indirects qui a suivi l'affaire, celui-ci dispose d'un délai de deux mois pour transmettre, s'il y a lieu, le jugement et le dossier au ministre chargé du budget. / Le délai imparti pour saisir la cour administrative d'appel court, pour le ministre, de la date à laquelle expire le délai de transmission prévu à l'alinéa précédent ou de la date de la signification faite au ministre » ; que, par ailleurs, aux termes de l'article R. 811-2 du code de justice administrative : « Sauf disposition contraire, le délai d'appel est de deux mois. Il court contre toute partie à l'instance à compter du jour où la notification a été faite à cette partie dans les conditions prévues aux articles R 751-3 et R 751-4. Si le jugement a été signifié par huissier de justice, le délai court à dater de cette signification à la fois contre la partie qui l'a faite et contre celle qui l'a reçue » ;

3. Considérant qu'il résulte de l'instruction que le recours présenté par le ministre du budget, des comptes publics, de la fonction publique et de la réforme de l'Etat a été enregistré dans le délai d'appel de deux mois dont il dispose, à compter de l'expiration du délai de deux mois imparti au service local pour lui transmettre le jugement attaqué et le dossier de l'affaire, en vertu des dispositions de l'article R. 200-18 du livre des procédures fiscales ; que ces dispositions réglementaires, qui tiennent compte des nécessités particulières de fonctionnement de l'administration fiscale qui la placent dans une situation différente de celle des autres justiciables, ne méconnaissent pas, contrairement à ce que soutient M. A..., les principes consacrés par les stipulations du paragraphe 1 de l'article 6 de la convention européenne de sauvegarde des droits de l'Homme et des libertés fondamentales ; que M. A... ne peut utilement soutenir que les dispositions de l'article R. 200-18 du livre des procédures fiscales méconnaissent les stipulations de l'article 1<sup>er</sup> du protocole additionnel à la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales relatives au respect des biens ; que l'intimé ne peut pas davantage utilement se prévaloir de la circonstance qu'il n'aurait eu connaissance que le 28 mars 2011 du recours du ministre enregistré le 9 février 2011 à la Cour ; que s'il demande à la Cour d'écarter l'application de l'article R. 200-18 du livre des procédures fiscales, « si besoin par l'entremise » d'une question prioritaire de constitutionnalité, M. A... ne saurait utilement soutenir que la conformité des dispositions de l'article R. 200-18 du livre des procédures fiscales est au nombre des questions pouvant donner lieu à transmission dès lors que les dispositions en cause sont de nature réglementaire, et non pas législative ; que, par suite, la fin de non-recevoir tirée de la tardiveté de l'appel du ministre ne peut qu'être écartée ;

4. Considérant que M. A... ne peut utilement se prévaloir de la dispense d'avocat dont bénéficie l'Etat pour soutenir que le recours du ministre est irrecevable, eu égard à l'avantage dont il bénéficierait ainsi en méconnaissance du principe d'égalité des armes garanti par l'article 6 de la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales ;

5. Considérant qu'en tout état de cause, la circonstance que le ministre n'a pas cité l'association d'avocats Vacher-Desvernais Roederer Monod est sans influence sur la recevabilité de son recours ; que l'intimé n'est pas fondé à soutenir que la règle du double degré de juridiction aurait été méconnue pour ce motif ;

6. Considérant enfin que l'intimé ne peut utilement se prévaloir, à l'appui de la fin de non-recevoir opposée au recours du ministre, d'irrégularités qui entacheraient la procédure suivie par la Cour ;

Sur le recours principal du ministre du budget, des comptes publics, de la fonction publique et de la réforme de l'Etat :

7. Considérant, en premier lieu, qu'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 (...)* » ; qu'aux termes de l'article L. 53 du même livre, dans sa rédaction applicable aux années litigieuses : « *En ce qui concerne les sociétés dont les associés sont personnellement soumis à l'impôt pour la part des bénéficiaires correspondant à leurs droits dans la société, la procédure de vérification des déclarations déposées par la société est suivie entre l'administration des impôts et la société elle-même.* » ; qu'il résulte de la combinaison de ces dispositions qu'en ce qui concerne les sociétés de personnes et groupements assimilés régis par l'article 8 du code général des impôts, la procédure contradictoire de rectification de l'imposition doit être suivie entre la société et l'administration fiscale et non entre cette dernière et chacun des associés ; qu'en revanche, l'administration ne peut légalement mettre de suppléments d'imposition à la charge personnelle des associés sans leur avoir notifié, dans les conditions prévues à l'article L. 57 du livre des procédures fiscales, les corrections apportées aux déclarations qu'ils ont eux-mêmes souscrites, en motivant cette notification au moins par une référence aux rehaussements apportés aux bénéficiaires sociaux de la société et par l'indication de la quote-part de ces bénéficiaires à raison de laquelle les intéressés seront imposés ; que, toutefois, dans le cas d'une association d'avocats régie par l'article 8 du code général des impôts, dont les deux seuls membres sont également les seuls membres du foyer fiscal assujetti aux suppléments d'impôt sur le revenu et de contributions sociales à raison des bénéfices tirés de l'activité professionnelle exercée par cette association, l'administration n'a pas à réitérer à leur égard la notification suffisamment motivée et régulièrement adressée à ladite association ;

8. Considérant que, par une proposition de rectification du 27 décembre 2004, suffisamment motivée et dont il n'est pas contesté qu'elle a été régulièrement notifiée à l'association Vacher-Desvernais Roederer Monod, l'administration a informé ladite association d'avocats de la rectification apportée, à la suite de la vérification de sa comptabilité, aux bénéficiaires non commerciaux déclarés au titre de l'année 2001 et des conséquences financières du rehaussement d'imposition en résultant ; que si l'administration n'a pas transmis à M. et Mme A... de proposition de rectification qui leur soit adressée personnellement concernant ledit rehaussement d'imposition, les contribuables, dont il n'est pas contesté qu'ils constituent les seuls membres du foyer fiscal, doivent être regardés comme ayant été suffisamment informés des conséquences à tirer de ce contrôle en ce qui concerne les bénéfices non commerciaux imposables entre leurs mains au titre de l'année 2001 ; que M. A... ne peut utilement se prévaloir de la circonstance que son épouse et lui-même sont chacun responsable de l'association Vacher-Desvernais Roederer Monod pour soutenir que l'administration devait notifier les conséquences tirées de la vérification de comptabilité de cette association à chacun d'eux individuellement ; que, par suite, le ministre est fondé à soutenir que c'est à tort que le Tribunal administratif de Paris a retenu la circonstance que M. et Mme A... n'ont pas été personnellement informés des rectifications en litige et a prononcé pour ce motif la décharge, en droits et pénalités, des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu auxquelles ils ont été

assujettis au titre de l'année 2001, à raison de la rectification apportée à leurs revenus imposables dans la catégorie des bénéficiaires non commerciaux ;

9. Considérant qu'aux termes de l'article L. 80 A du livre des procédures fiscales, dans sa rédaction applicable : *« Il ne sera procédé à aucun rehaussement d'impositions antérieures si la cause du rehaussement poursuivi par l'administration est un différend sur l'interprétation par le redevable de bonne foi du texte fiscal et s'il est démontré que l'interprétation sur laquelle est fondée la première décision a été, à l'époque, formellement admise par l'administration. / Lorsque le redevable a appliqué un texte fiscal selon l'interprétation que l'administration avait fait connaître par ses instructions ou circulaires publiées et qu'elle n'avait pas rapportée à la date des opérations en cause, elle ne peut poursuivre aucun rehaussement en soutenant une interprétation différente »* ; qu'aux termes de l'article L. 80 B du même livre, dans sa rédaction applicable : *« La garantie prévue au premier alinéa de l'article L. 80 A est applicable : / 1° Lorsque l'administration a formellement pris position sur l'appréciation d'une situation de fait au regard d'un texte fiscal (...) / La notification doit être préalable à l'opération en cause et effectuée à partir d'une présentation écrite précise et complète de la situation de fait (...) »* ;

10. Considérant que, pour décharger, en droits et pénalités, M. et Mme A... des suppléments d'imposition résultant de la rectification intervenue dans la catégorie des revenus fonciers, mis à leur charge au titre des années 2002 et 2003 à l'issue de l'examen contradictoire de leur situation fiscale personnelle, les premiers juges ont estimé que la notification de redressements du 9 décembre 2002 adressée aux contribuables, qui indique expressément que le montant des déficits antérieurs non encore imputés devant figurer sur la déclaration de revenus à souscrire au titre de l'année 2002 s'établit à 92 252 euros, contient une prise de position formelle sur l'application du régime fiscal des reports de déficits fonciers, intervenue avant la mise en recouvrement des impositions primitives de l'année 2002 ; que, toutefois, il résulte des termes de cette notification que les montants des déficits fonciers retenus sont ceux résultant des déclarations des contribuables et que l'objet du paragraphe invoqué de la notification est la correction d'erreurs commises par les contribuables dans le report de déficits fonciers ; qu'ainsi, cette notification de redressements, qui prend acte des montants déclarés en revenus fonciers et se borne à corriger les erreurs de calculs en matière d'imputation de déficits sur le revenu global ou catégoriel et de report d'une année sur l'autre, ne peut, dans les termes où elle est rédigée, être regardée comme comportant une prise de position formelle de l'administration sur l'appréciation de la situation de fait de M. et Mme A..., au sens des dispositions précitées de l'article L. 80 B du livre des procédures fiscales ; que M. A... ne peut utilement se prévaloir de l'instruction 13 L-3-05 du 20 juillet 2005 relative à la vérification de comptabilité ; que, par suite, le ministre est fondé à soutenir que c'est à tort que le Tribunal administratif de Paris a prononcé, pour ce motif, la décharge en droits et pénalités des suppléments d'imposition en litige ;

11. Considérant toutefois, qu'il appartient à la Cour, saisie de l'ensemble du litige par l'effet dévolutif de l'appel, d'examiner les autres moyens soulevés, tant en première instance qu'en appel, par M. et Mme A... à l'appui de leurs conclusions tendant à la réduction des impositions mentionnées aux points 7 et 8 ;

En ce qui concerne la régularité de la procédure d'imposition :

S'agissant de la vérification de comptabilité de l'association Vacher-Desvernais Roederer Monod :

12. Considérant qu'aux termes de l'article L. 45 du livre des procédures fiscales : « *I. Les agents de l'administration des impôts peuvent assurer le contrôle et l'assiette de l'ensemble des impôts ou taxes dus par le contribuable qu'ils vérifient. (...)* » ; qu'aux termes de l'article 350 terdecies de l'annexe III au code général des impôts : « *I. (...) seuls les fonctionnaires de la direction générale des finances publiques appartenant à des corps des catégories A et B peuvent fixer les bases d'imposition et liquider les impôts, taxes et redevances ainsi que proposer les rectifications. (...) III. Les fonctionnaires mentionnés au premier alinéa du I et compétents territorialement pour procéder aux contrôles visés à l'article L. 47 du livre des procédures fiscales d'une personne physique ou morale ou d'un groupement peuvent exercer les attributions définies à cet alinéa pour l'ensemble des impositions, taxes et redevances, dues par ce contribuable, quel que soit le lieu d'imposition ou de dépôt des déclarations ou actes relatifs à ces impositions, taxes et redevances. (...)* » ; qu'aux termes de l'article 2 du décret n° 2000-738 du 1<sup>er</sup> août 2000 : « *Les directions des services fiscaux ont pour ressort territorial les départements, sauf dans les cas prévus aux articles 2-1 et 3-1 et à l'annexe I au présent décret. / Les directions des services fiscaux assurent dans leur ressort territorial, avec les autres services déconcentrés et services à compétence nationale de la direction générale des impôts, la mise en œuvre de l'ensemble des missions dévolues à cette direction générale en ce qui concerne notamment : / 1° L'assiette et le contrôle des impôts, droits, cotisations et taxes de toute nature (...)* » ; qu'aux termes de l'article 4 du même décret : « *Les directions spécialisées en matière de contrôle fiscal en métropole, dénommées directions de contrôle fiscal, concourent à l'accomplissement des missions prévues au 1° de l'article 2 du présent décret. Le ressort territorial de ces directions est défini à l'annexe II au présent décret. / La direction spécialisée pour la région d'Ile-de-France assure les missions foncières, fiscales et de gestion administrative fixées par arrêté du ministre chargé des finances* » ;

13. Considérant que M. et Mme A... soutiennent que l'agent vérificateur affecté à la direction du contrôle fiscal Île-de-France Est, ne relevait pas d'un service compétent pour procéder à la vérification de la comptabilité de l'association Vacher-Desvernais Roederer Monod ; qu'il résulte toutefois de l'instruction que le siège de cette association se situait 47 rue de Turbigo, dans le 3<sup>ème</sup> arrondissement de Paris ; que, par suite, la direction du contrôle fiscal d'Île-de-France Est, dont le ressort territorial comprend le troisième arrondissement de Paris en vertu des dispositions de l'annexe I au décret susvisé du 1<sup>er</sup> août 2000 était bien compétente pour procéder à la vérification de comptabilité de cette association, quel que soit le montant de son chiffre d'affaires ; que le moyen tiré de l'incompétence du vérificateur doit être écarté ;

14. Considérant que, pour soutenir que la vérification de comptabilité de l'association Vacher-Desvernais Roederer Monod est entachée d'irrégularité, M. et Mme A... font valoir que la vérificatrice aurait effectué des recherches sur internet sur l'un des principaux clients internationaux de leur cabinet d'avocats, avant même le début du contrôle sur place et sans justifier avoir obtenu l'autorisation de la Commission nationale de l'informatique et des libertés ; que, toutefois et en tout état de cause, M. et Mme A... ne peuvent utilement se prévaloir des dispositions de l'article 25 de la loi du 6 janvier 1978, aux termes desquelles : « *I. - Sont mis en œuvre après autorisation de la Commission nationale de l'informatique et des libertés, à l'exclusion de ceux qui sont mentionnés aux articles 26 et 27 : / (...) 3° Les traitements, automatisés ou non, portant sur des données relatives aux infractions, condamnations ou mesures de sûreté, sauf ceux qui sont mis en œuvre par des auxiliaires de justice pour les besoins de leurs missions de défense des personnes concernées (..)*

» ; qu'à supposer que la vérificatrice ait effectivement recueilli sur internet des informations sur la clientèle de l'association Vacher-Desvernais Roederer Monod, l'éventuelle irrégularité de cette enquête est sans incidence sur la procédure d'imposition dès lors qu'il résulte de l'instruction que les rectifications des bases d'imposition ne se fondent pas sur les informations ainsi recueillies ; que, pour le même motif, M. et Mme A...ne peuvent pas davantage utilement soutenir qu'il incombait au service de les informer de la teneur des renseignements qui auraient été recueillis sur internet ;

15. Considérant qu'aux termes de l'article L. 13-0 A du livre des procédures fiscales : *« Les agents de l'administration des impôts peuvent demander toutes informations relatives au montant, à la date et à la forme des versements afférents aux recettes de toute nature perçues par les personnes dépositaires du secret professionnel en vertu des dispositions de l'article 226-13 du code pénal. Ils ne peuvent demander de renseignements sur la nature des prestations fournies par ces personnes »* ; qu'aux termes de l'article L. 86 A du même livre : *« La nature des prestations fournies ne peut faire l'objet de demandes de renseignements de la part de l'administration des impôts lorsque le contribuable est membre d'une profession non commerciale soumis au secret professionnel en application des articles 226-13 et 226-14 du code pénal »* ;

16. Considérant que M. A...soutient que l'administration a violé le secret professionnel attaché à l'activité d'avocat en cherchant à connaître l'identité de clients internationaux du cabinet et les prestations qui leur ont été rendues ; que, pour l'établir, l'intimé produit des lettres, qui ont été adressées, entre les 6 et 23 décembre 2004, par la confédération internationale des éditeurs de musique, le président de cette dernière et la « National Music Publishers'Association, Inc. », directement à l'association Vacher-Desvernais Roederer Monod ou, en ce qui concerne le courrier du cabinet d'avocats Oberson et associés, « à qui de droit », sans autre précision ; que ces lettres, qui indiquent que les prestations demandées à l'association Vacher-Desvernais Roederer Monod concernent notamment le suivi des évolutions législatives en matière de droit d'auteur sur le plan international, la préparation de documents ou l'examen de mandats, licences ou contrats-types de droits, ne mentionnent ni que les clients internationaux du cabinet auraient fait l'objet d'une demande de renseignements dans le cadre de l'exercice par l'administration fiscale française de son droit de communication, ni la nature des renseignements qui auraient été sollicités ; que l'allégation selon laquelle la vérificatrice aurait exigé des contribuables la communication d'informations et de pièces couvertes par le secret professionnel, en méconnaissance des dispositions des articles 226-13 et 321-1 du code pénal, n'est pas davantage établie par les pièces produites ; qu'aucune violation d'un tel secret ne ressort des pièces de la procédure, notamment des propositions de rectification des 27 décembre 2004 et 10 mai 2005, notifiées à l'issue de la vérification de comptabilité de l'association d'avocats, alors que les rectifications, qui ont porté sur une omission de recettes au titre de l'exercice clos en 2003 et le rejet de différentes charges regardées comme non déductibles ou non justifiées, ne s'appuient sur aucune information couverte par le secret ou recueillie auprès de tiers ; que M. A... ne peut utilement se prévaloir, sur le fondement de l'article L. 80 A du livre des procédures fiscales, de l'instruction administrative du 23 mars 2000, 13 L-3-00, qui se rapporte à la procédure de contrôle des contribuables dépositaires du secret professionnel ; que l'intimé ne peut pas davantage utilement faire valoir que l'exercice du droit de communication par l'administration aurait entraîné la perte par l'association d'avocats de sa clientèle internationale ; que, dans ces conditions, le moyen tiré de la violation par l'administration fiscale du secret professionnel au cours de la procédure d'imposition ne peut qu'être écarté ;

S'agissant de l'examen contradictoire de la situation fiscale personnelle de M. et Mme A... :

17. Considérant que M. et Mme A... soutiennent que, lors de l'examen contradictoire de leur situation fiscale personnelle, ils ont été privés de débat contradictoire s'agissant du montant des déficits fonciers reportables ; qu'il résulte toutefois de l'instruction qu'au cours du contrôle, la vérificatrice a rencontré le contribuable à quatre reprises dans ses locaux, les 1<sup>er</sup> février, 19 avril, 11 juillet et 3 octobre 2005 et que les trois premiers entretiens ont donné lieu à des comptes-rendus ; que la proposition de rectification du 17 octobre 2005 mentionne que les différentes rectifications apportées dans la catégorie des revenus fonciers ont été exposées lors de la réunion de synthèse du 3 octobre 2005 ; que, dans ces conditions, il ne résulte pas de l'instruction que les contribuables auraient été privés de la garantie d'un dialogue contradictoire ; que le moyen tiré de ce que les contribuables auraient été privés de débat contradictoire, en méconnaissance de la charte des droits et obligations du contribuable vérifié, doit par suite être écarté ;

18. Considérant, d'une part, qu'aux termes de l'article L. 48 du livre des procédures fiscales : « *A l'issue d'un examen contradictoire de la situation fiscale personnelle au regard de l'impôt sur le revenu ou d'une vérification de comptabilité, lorsque des rectifications sont envisagées, l'administration doit indiquer, avant que le contribuable présente ses observations ou accepte les rehaussements proposés, dans la proposition prévue au premier alinéa de l'article L. 57 ou dans la notification mentionnée à l'article L. 76, le montant des droits, taxes et pénalités résultant de ces rectifications (...)* » ;

19. Considérant, d'autre part, qu'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* » ; qu'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. L'administration invite, en même temps, le contribuable à faire parvenir son acceptation ou ses observations dans un délai de trente jours à compter de la réception de la proposition* » ; qu'il résulte de ces dispositions que, pour être régulière, une proposition de rectification doit comporter la désignation de l'impôt concerné, de l'année d'imposition et de la base d'imposition, et énoncer les motifs sur lesquels l'administration entend se fonder pour justifier les rectifications envisagées, de façon à permettre au contribuable de formuler utilement ses observations ; qu'en revanche, sa régularité ne dépend pas du bien-fondé de ces motifs ;

20. Considérant qu'il résulte de l'instruction que la proposition de rectification du 17 octobre 2005, adressée à M. et Mme A... à l'issue de l'examen contradictoire de leur situation fiscale personnelle, comporte la désignation des impôts et des années d'imposition concernés, ainsi que des bases d'imposition retenues, énonce les motifs des rectifications, en faisant notamment référence, en ce qui concerne les bénéficiaires non commerciaux, aux éléments révélés par la vérification de comptabilité de l'association Vacher-Desvernais Roederer Monod ; que, s'agissant des rectifications dans la catégorie des revenus fonciers, le service a suffisamment précisé les règles applicables en matière de calcul des revenus fonciers et d'imputation des déficits fonciers sur le revenu global ; que la proposition de rectification comporte également un tableau des conséquences financières du contrôle, conformément aux dispositions précitées de l'article L. 48 du livre des procédures fiscales ; que, par suite, les moyens tirés, d'une part, de l'insuffisante motivation de cette proposition de rectification, d'autre part, de ce que le service n'a pas précisé les modalités de calcul des droits, intérêts de retard et majorations applicables, doivent être écartés ;

21. Considérant qu'aux termes de l'article 6 du code général des impôts : « (...) *Sauf application des dispositions des 4 et 5, les personnes mariées sont soumises à une imposition commune pour les revenus perçus par chacune d'elles et ceux de leurs enfants et des personnes à charge mentionnés au premier alinéa ; cette imposition est établie au nom de l'époux, précédée de la mention "Monsieur ou Madame" » ; que M. et Mme A... ne peuvent utilement se prévaloir des dispositions de l'article 4 de la loi du 6 fructidor an II pour soutenir que la circonstance que les différents actes de la procédure d'imposition et avis de mise en recouvrement ont été adressés à M. et Mme A... sans mentionner le nom de jeune fille de Mme A... vicie ladite procédure ;*

22. Considérant qu'aux termes de l'article L. 50 du livre des procédures fiscales : « *Lorsqu'elle a procédé à un examen contradictoire de la situation fiscale personnelle d'un contribuable au regard de l'impôt sur le revenu, l'administration des impôts ne peut plus procéder à des rectifications pour la même période et pour le même impôt, à moins que le contribuable ne lui ait fourni des éléments incomplets ou inexacts » ;*

23. Considérant qu'il n'est pas contesté que l'examen contradictoire de la situation fiscale personnelle de M. et Mme A... portant sur les années 2002 et 2003 a succédé à un contrôle sur pièces portant sur les années 1999 à 2001 ; que M. A... n'est pas fondé à soutenir que les dispositions précitées de l'article L. 50 du livre des procédures fiscales ont été méconnues, au motif que les pièces sur lesquelles le service s'est fondé pour procéder au contrôle sur pièces sont les mêmes ;

24. Considérant qu'aux termes du dernier alinéa de l'article L. 10 du livre des procédures fiscales : « *Avant l'engagement d'une des vérifications prévues aux articles L. 12 et L. 13, l'administration des impôts remet au contribuable la charte des droits et obligations du contribuable vérifié ; les dispositions contenues dans la charte sont opposables à l'administration » ; qu'aux termes du § 5 du chapitre III de la charte, dans la version remise à M. et Mme A... avant l'engagement de l'examen contradictoire de leur situation fiscale personnelle qui a débuté le 1<sup>er</sup> février 2005 : « *Si le vérificateur a maintenu totalement ou partiellement les rectifications envisagées, des éclaircissements supplémentaires peuvent vous être fournis si nécessaire par l'inspecteur divisionnaire ou principal (...) » ; que ces dispositions assurent au contribuable la garantie substantielle de pouvoir obtenir, avant la clôture de la procédure de rectification, un débat avec le supérieur hiérarchique du vérificateur sur les points où persiste un désaccord avec ce dernier ; que l'utilité d'un tel débat n'est pas affectée par la circonstance que ledit supérieur hiérarchique ait, éventuellement, signé ou visé l'un des documents qui ont été notifiés au contribuable depuis l'engagement de la procédure de rectification ;**

25. Considérant que M. et Mme A... n'ont pas été privés de la garantie prévue par les dispositions précitées de la charte des droits et obligations du contribuable vérifié, alors même que le supérieur hiérarchique de la vérificatrice mentionné sur l'avis de vérification comme étant l'autorité à laquelle ils pourraient faire appel, a, ultérieurement, apposé, sur le document comportant motivation des pénalités qui leur a été notifié, le visa que l'article L. 80 E du livre des procédures fiscales requiert d'un agent ayant au moins le grade d'inspecteur principal ;

En ce qui concerne les bénéfices non commerciaux :

26. Considérant que, s'agissant des charges déductibles des bénéfices non commerciaux au titre de l'année 2001, si M. et Mme A... se sont prévalu devant les premiers juges du caractère professionnel de frais de repas et de cadeaux offerts à la clientèle, ils n'en ont pas justifié par les pièces produites ;

En ce qui concerne les revenus fonciers :

27. Considérant que, s'agissant des déficits fonciers reportables, M. A... demande la déduction au titre de l'année 2001 de la somme versée à la société HDS en règlement d'acomptes sur des travaux, à concurrence de la somme de 9 765,36 euros (64 056,58 francs) ; que s'il fait valoir que le caractère déductible de cette somme n'a pas été discuté par l'administration qui n'a rejeté la déduction demandée qu'en raison du caractère peu lisible des pièces justificatives, il ne justifie toutefois pas du règlement de cette somme en se bornant à produire la copie d'un extrait de compte de Mme A... mentionnant le débit de deux chèques, pour un total de 9 765,36 euros, à la date du 24 décembre 2001, sans aucun élément permettant de déterminer le bénéficiaire de ces versements ;

En ce qui concerne les intérêts de retard :

28. Considérant qu'aux termes de l'article 1727 du code général des impôts, dans sa rédaction applicable au présent litige : « *Le défaut ou l'insuffisance dans le paiement ou le versement tardif de l'un des impôts, droits, taxes, redevances ou sommes établis ou recouvrés par la direction générale des impôts donnent lieu au versement d'un intérêt de retard qui est dû indépendamment de toutes sanctions* » ; qu'aux termes de l'article 1732 du même code : « *Lorsqu'un contribuable fait connaître, par une indication expresse portée sur la déclaration ou l'acte, ou dans une note y annexée, les motifs de droit ou de fait pour lesquels il ne mentionne pas certains éléments d'imposition en totalité ou en partie, ou donne à ces éléments une qualification qui entraînerait, si elle était fondée, une taxation atténuée, ou fait état de déductions qui sont ultérieurement reconnues injustifiées, les rectifications opérées à ces titres n'entraînent pas l'application de l'intérêt de retard visé à l'article 1727* » ;

29. Considérant qu'il résulte de l'instruction que sur les déclarations de revenus au titre des années 2002 et 2003, dont M. A... produit les copies, a été porté la mention : « *reports déficitaires fonciers maintenus en application des articles L. 55, L. 57 et du paragraphe 2 de l'article L. 190 du livre des procédures fiscales et demande de bénéfice de la règle de la mention expresse selon l'article 1732 du code général des impôts* » et un renvoi à des lettres du 9 janvier 2003 et du 18 février 2004 ; que, toutefois, en l'absence de toute précision sur les modalités de calcul des déficits fonciers reportables en cause, cette mention ne peut être regardée comme une mention expresse exonératoire des intérêts de retard au sens de l'article 1732 du code général des impôts ; que M. A... ne peut utilement se prévaloir, sur le fondement des dispositions de l'article L. 80 A du livre des procédures fiscales, d'une instruction administrative du 4 mars 2010 et de l'instruction 13 N-1-10, n° 34, du 16 mars 2010, postérieures aux années des déclarations en cause ;

En ce qui concerne les pénalités pour mauvaise foi :

30. Considérant qu'aux termes de l'article 1729 du code général des impôts, dans sa rédaction applicable : « *1. Lorsque la déclaration ou l'acte mentionnés à l'article 1728 font apparaître une base d'imposition ou des éléments servant à la liquidation de l'impôt insuffisants, inexacts ou incomplets, le montant des droits mis à la charge du contribuable est assorti de l'intérêt*

*de retard visé à l'article 1727 et d'une majoration de 40 p. 100 si la mauvaise foi de l'intéressé est établie (...) » ;*

31. Considérant qu'il résulte de l'instruction que, pour justifier l'application des pénalités pour mauvaise foi aux rehaussements portant sur les revenus fonciers au titre des années 2002 et 2003, l'administration a retenu la répétition d'erreurs grossières relevées tant dans les calculs que dans les reports de déficits dans la catégorie des revenus fonciers, qui ôte à ces erreurs le caractère de simples négligences et la circonstance, qu'eu égard à leur qualité d'avocat, M. et Mme A... ne pouvaient méconnaître les règles élémentaires en matière de report déficitaire ; que M. A... se borne à invoquer le fait qu'il a porté une mention expresse, au sens des dispositions de l'article 1732 du code général des impôts, sur ses déclarations de revenus au titre des années 2002 et 2003, en se prévalant de la position prise par l'administration s'agissant du montant de ses déficits reportables en matière de revenus fonciers ; que, dans ses conditions, l'administration doit être regardée comme apportant la preuve de sa mauvaise foi ;

Sur l'appel incident :

En ce qui concerne les conclusions de M. A... tendant à ce que la vérificatrice, ses supérieurs hiérarchiques et le ministre soient soumis à une audition sous serment aux fins de voir confirmer que la vérificatrice a pris l'initiative d'exiger des clients internationaux les plus importants du cabinet de connaître leur identité, voire les prestations qui leur étaient rendues :

32. Considérant que ces conclusions doivent, en tout état de cause, être rejetées par voie de conséquence de ce qui a été mentionné au point 16 ;

En ce qui concerne la demande de suppression d'un passage injurieux, outrageant ou diffamatoire du recours du ministre :

33. Considérant qu'en vertu des dispositions de l'article 41 de la loi du 29 juillet 1881, reproduites à l'article L. 741-2 du code de justice administrative, les cours administratives d'appel peuvent, dans les causes dont elles sont saisies, même d'office, prononcer la suppression des écrits injurieux, outrageants ou diffamatoires ; que les termes « omission de recettes », dont M. A... demande le remplacement par les termes « erreur d'imputation d'une recette sur un exercice », dans le recours du ministre ne comportent pas de caractère injurieux, outrageant ou diffamatoire ; que les conclusions présentées par M. A... ne peuvent qu'être rejetées ;

En ce qui concerne les conclusions tendant à la restitution de la somme de 33 378 euros, assortie des intérêts légaux et de la capitalisation de ces intérêts :

34. Considérant qu'en demandant la restitution de la somme de 33 378 euros, assortie des intérêts légaux et de la capitalisation de ces intérêts, l'intimé soulève un litige distinct de celui qui fait l'objet de l'appel principal et que ces conclusions ne sont pas recevables pour ce motif ;

En ce qui concerne les conclusions tendant à l'application d'une amende pour recours abusif :

35. Considérant qu'aux termes de l'article R. 741-12 du code de justice administrative : « *Le juge peut infliger à l'auteur d'une requête qu'il estime abusive une amende dont le montant ne peut excéder 3 000 euros* » ; que la faculté prévue par ces dispositions constituant un pouvoir propre du juge, les conclusions de M. A... tendant à ce que le ministre de l'économie et des finances soit condamné à une telle amende ne sont pas recevables ;

36. Considérant qu'il résulte de tout ce qui précède que le ministre du budget, des comptes publics, de la fonction publique et de la réforme de l'Etat est fondé à soutenir que c'est à tort que, par le jugement attaqué, le Tribunal administratif de Paris a prononcé la décharge, en droits et pénalités, des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu auxquelles M. et Mme A... ont été assujettis au titre de l'année 2001, à raison de bénéfices non commerciaux, ainsi que des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu et de contributions sociales ils ont été assujettis au titre des années 2002 et 2003, à raison de revenus fonciers, et a mis à la charge de l'Etat la somme de 1 500 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative ; que les conclusions de M. A... présentées par la voie de l'appel incident doivent être rejetées ;

37. Considérant que les dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative font obstacle à ce que soit mise à la charge de l'Etat, qui n'a pas, dans la présente instance, la qualité de partie perdante, la somme que demandent M. et Mme A... sur leur fondement ;

#### DÉCIDE :

Article 1<sup>er</sup> : Les articles 3, 4 et 5 du jugement n° 0708358, 0714472 du Tribunal administratif de Paris du 12 octobre 2010 sont annulés.

Article 2 : M. et Mme A... sont rétablis au rôle de l'impôt sur le revenu au titre de l'année 2001, ainsi qu'aux rôles de l'impôt sur le revenu et des contributions sociales au titre des années 2002 et 2003, à raison de l'intégralité des droits et pénalités qui leur ont été assignés.

Article 3 : M. et Mme A... reverseront à l'Etat la somme de 1 500 euros qui leur avait été allouée au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative par l'article 5 du jugement.

Article 4 : Les conclusions de M. A... présentées par la voie de l'appel incident sont rejetées.