

REPUBLIQUE FRANCAISE
AU NOM DU PEUPLE FRANÇAIS

COUR ADMINISTRATIVE D'APPEL DE PARIS
9ème chambre
29 SEPTEMBRE 2016

N° 15PA01442

Vu la procédure suivante :

Procédure contentieuse antérieure : M. C...B...a demandé au Tribunal administratif de Paris la décharge des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu mises à sa charge au titre des années 2005 et 2006 et des majorations correspondantes.

Par un jugement n° 1408729/1-2 du 10 février 2015 le Tribunal administratif de Paris a rejeté sa demande. Procédure devant la Cour : Par une requête et un mémoire, enregistrés le 8 avril 2015 et le 18 novembre 2015, M. C... B..., représenté par MeA..., demande à la Cour :

1°) d'annuler le jugement n° 1408729/1-2 du 10 février 2015 du Tribunal administratif de Paris ;

2°) de prononcer la décharge de ces impositions et des pénalités correspondantes, ou, à titre subsidiaire, de réduire la base imposable à l'impôt sur le revenu qui lui a été assignée au titre de l'année 2005 d'une somme totale de 259 000 euros ; 3°) de mettre à la charge de l'Etat le versement de la somme de 6 600 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative. Il soutient que :

- la procédure d'imposition est irrégulière dès lors qu'en méconnaissance des dispositions des articles L. 47 à L. 50 du livre des procédures fiscales et de la charte des droits et obligations du contribuable vérifié, aucun débat oral et contradictoire sur sa situation de salariat ou d'indépendance n'a eu lieu pendant les opérations de contrôle préalablement à l'application de la procédure d'évaluation d'office ; la société Universal Music a retiré avant l'évaluation d'office sa déclaration de versement de droits d'auteur en 2005 ; la procédure d'évaluation d'office a été irrégulièrement appliquée dès lors que le vérificateur a retenu l'existence d'une activité occulte relevant des bénéfices non commerciaux du seul fait de la déclaration par M. B...de ce qu'il exerçait une activité de réalisateur de films documentaires ;

- les droits d'auteur perçus par les salariés dans le cadre de leur activité professionnelle ne relèvent pas de la catégorie des bénéfices non commerciaux ; dès lors qu'il a réalisé le film en tant que salarié de la société Panoptique, l'administration a commis une erreur de catégorie d'imposition et privé les impositions litigieuses de base légale en qualifiant de bénéfices non commerciaux, en application des articles 92 et 93-1 quater du code général des impôts, les droits d'auteur perçus au titre de ce film ;

- la somme de 75 000 euros n'était pas imposable dès lors qu'elle avait pour objet d'indemniser l'atteinte portée au droit moral de l'auteur prévu à l'article L. 121-1 du code de la propriété intellectuelle ; en effet, si l'article 7 du protocole d'indemnité transactionnelle prévoyait la réparation du préjudice pécuniaire, l'article 8 prévoyait que l'indemnité réparait également

l'atteinte au " droit au respect du nom du requérant, de sa qualité et de son oeuvre " ; il résulte de la déclaration rectificative de la société Universal Music France limitant à 0 euros les droits d'auteur versés à M.B... en 2005 que l'intégralité de cette somme avait pour objet la seule réparation de l'atteinte portée à son droit moral d'auteur ;

- l'abandon de la somme de 184 500 euros s'assimile à une dépense exposée dans l'intérêt de la profession et est dès lors déductible de ses revenus professionnels ; le fait que le montant de la facture correspondante n'avait pas été comptabilisé en recettes est sans incidence à cet égard. Par un mémoire en défense, enregistré le 27 octobre 2015, le ministre des finances et des comptes public conclut au rejet de la requête.

Il soutient que :

- le moyen du requérant pris de son statut de salarié auprès de la compagnie Panoptique est inopérant, dès lors que les sommes qualifiées selon lui à tort de bénéfices non commerciaux ne lui ont pas été versées par cette société mais pas la société Universal Music ;

- les autres moyens soulevés par M. B...ne sont pas fondés.

Vu les autres pièces du dossier.

Vu :

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

- le code de la propriété intellectuelle ;

- 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 Notarianni, - et les conclusions de M. Blanc, rapporteur public.

1. Considérant que M. C...B..., qui exerce l'activité de réalisateur de films documentaires, a fait l'objet, au cours de l'année 2007, d'une vérification de comptabilité portant sur son " activité relevant de la catégorie des bénéfices non commerciaux " dans le cadre de laquelle il a été mis en demeure de déposer ses déclarations de bénéfices non commerciaux des années 2005 et 2006 ; qu'en l'absence de dépôt de ces déclarations, ses bénéfices non commerciaux des années 2005 et 2006 ont été évalués d'office en application du 2° de l'article L. 73 du livre des procédures fiscales ; qu'à la suite de ces opérations de contrôle, des compléments d'impôt sur le revenu assortis de majorations et pénalités lui ont été notifiés au titre des années 2005 et 2006 par une proposition de rectification du 5 mai 2008 et ont été mis en recouvrement le 31 août 2008 ; que, notamment, au titre de l'année 2005, l'administration fiscale a soumis à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices non commerciaux, sur le fondement des articles 92 et 1 quater de l'article 93 du code général des impôts, une somme de 75 000 euros que la société Universal Music France lui avait versée en 2005 en exécution d'un protocole transactionnel signé le 21 décembre 2004 et que celui-ci n'avait pas déclarée dans ses revenus ; que par une décision du 23 mars 2014, l'administration fiscale, après avoir relevé que M. B...ne l'avait saisie d'une réclamation qu'au titre de l'année 2005, a prononcé le dégrèvement des pénalités pour activité occulte mises à sa charge au titre de ces années 2005 et 2006 et rejeté le surplus de la demande ; que M. B...a saisi le 28 mai 2014 le Tribunal administratif de Paris d'une demande tendant à la décharge des cotisations supplémentaires d'impôt sur le

revenu mises à sa charge au titre de l'année 2005, que le tribunal a regardée comme portant sur les années 2005 et 2006, et des majorations correspondantes ; qu'il relève appel du jugement du 10 février 2015 par lequel le Tribunal administratif de Paris a rejeté sa demande ; Sur la régularité de la procédure d'imposition :

2. Considérant qu'aux termes de l'article 96 du code général des impôts : " I. Les contribuables qui réalisent ou perçoivent des bénéfices ou revenus visés à l'article 92 sont obligatoirement soumis au régime de la déclaration contrôlée lorsque le montant annuel de leurs recettes excède 27 000 euros.(...) " ; que l'article 97 du même code dispose que : " (...) les contribuables soumis obligatoirement ou sur option au régime de la déclaration contrôlée sont tenus de souscrire chaque année, dans des conditions et délais prévus aux articles 172 et 175, une déclaration dont le contenu est fixé par décret " et qu'aux termes de l'article L. 73 du livre des procédures fiscales : " Peuvent être évalués d'office : (...) 2° Le bénéfice imposable des contribuables qui perçoivent des revenus non commerciaux ou des revenus assimilés lorsque la déclaration annuelle prévue à l'article 97 du code général des impôts n'a pas été déposée dans le délai légal ; (...) " ;

3. Considérant, d'une part, qu'il résulte de l'instruction que par un avis de vérification de comptabilité du 30 octobre 2007, non retiré, puis un second avis du 22 novembre 2007, retiré le 27 novembre 2007 et auquel était joint copie du précédent, M. C...B...a été informé qu'il serait procédé à la " vérification de l'ensemble de [ses] déclarations fiscales ou opérations susceptibles d'être examinées " portant sur " [son] activité relevant de la catégorie des bénéfices non commerciaux " ; qu'en réponse à ces avis, par lettre du 5 décembre 2007, M. B...n'a aucunement contesté exercer une activité relevant des bénéfices non commerciaux, se bornant à indiquer au service que, dans le cadre de son activité de réalisateur de films documentaires, il venait de subir un emprisonnement de plusieurs semaines au Niger jusqu'au 6 octobre 2007 et a demandé à ce titre le report de la première intervention du vérificateur au 14 janvier 2008, ce qui lui a été accordé ; que les interventions du vérificateur, qui se sont déroulées à la demande de M. B... à son domicile, ont eu lieu en présence du requérant les 14 et 28 janvier, 4 et 18 février et 19 et 28 mars 2008 et en dernier lieu le 10 avril 2008, date à laquelle a eu lieu un entretien de synthèse au cours duquel les rectifications envisagées ont été présentées à M. B...; que, par ailleurs, le vérificateur a notifié en main propre à M. B...lors de l'entretien du 28 mars 2008, un procès-verbal de non présentation de comptabilité au titre des bénéfices non commerciaux et, sur le fondement des dispositions de l'article L. 68 du livre des procédures fiscales, des mises en demeure de déposer les déclarations 2035 de bénéfices non commerciaux au titre des années 2005 et 2006; que le requérant, qui a ainsi été informé dès avant le début des opérations de contrôle que la vérification de comptabilité ne portait que sur son activité soumise aux bénéfices non commerciaux et a ensuite rencontré à sept reprises le vérificateur, notamment lors de la remise en main propre le 28 mars 2008 des mises en demeure de produire ses déclarations de bénéfices non commerciaux et, postérieurement à cette remise, lors de l'entretien de synthèse le 10 avril 2008, n'apporte aucun élément ou explication permettant de retenir qu'il n'aurait pas été mis en mesure d'informer le vérificateur que, comme il l'allègue, il n'aurait exercé son activité de réalisateur qu'en tant que réalisateur salarié et non en tant que réalisateur indépendant ou de faire valoir que son activité ne relevait pas des bénéfices non commerciaux, ni que le vérificateur se serait, lors de ces rendez-vous, refusé à un débat sur son statut de réalisateur salarié ou indépendant ; qu'il résulte ainsi de tout ce qui précède que le moyen par lequel M. B...soutient avoir été privé d'un débat oral et

contradictoire avec le vérificateur avant l'évaluation d'office de ses bénéfices non commerciaux manque en tout état de cause en fait ;

4. Considérant, d'autre part, que ni les articles L. 47 à L. 50 du livre des procédures fiscales et de la charte du contribuable vérifié ni aucune autre disposition légale ou réglementaire n'imposent à l'administration un débat oral et contradictoire avec le contribuable avant l'envoi de mises en demeure de déposer ses déclarations de bénéfices non commerciaux ;

5. Considérant, de troisième part, que la circonstance que le contribuable contesterait le bien-fondé de la catégorie d'imposition retenue par le vérificateur ou le caractère imposable des sommes concernées n'est pas de nature à l'exonérer de son obligation de déférer à une mise en demeure de l'administration qui demeure fondée à tirer toutes les conséquences d'un tel refus ; qu'à cet égard est régulièrement imposé d'office au titre des revenus catégoriels qu'il a perçus le contribuable qui, bien qu'ayant déposé en temps utile la déclaration de son revenu global, n'a pas souscrit dans les délais légaux sa déclaration de bénéfices non commerciaux ;

6. Considérant, enfin, qu'il est constant que la société Universal Music France avait initialement déclaré par la déclaration DADS2 en 2006 transmise aux services fiscaux en application de l'article 241 du code général des impôts avoir versé à M. B...au cours de l'année 2005 des droits d'auteur pour un montant de 265 963,02 euros, faisant ainsi apparaître une discordance avec les revenus déclarés par M.B... ; que, par ailleurs, ainsi qu'il a été dit au point 3, il résulte de l'instruction qu'en réponse aux avis de vérification de comptabilité qui lui ont été adressés fin 2007 et qui précisaient expressément que la vérification ne portait que sur son " activité relevant de la catégorie des bénéfices non commerciaux ", M.B..., alors même qu'il est constant qu'il n'avait pas déposé de déclarations de bénéfices non commerciaux au titre des années 2005 et 2006, n'a pas contesté exercer une telle activité et a indiqué exercer une activité de réalisateur de films documentaire, activité qui relève en principe de la catégorie des bénéfices non commerciaux ; que, dans ces conditions, manque en tout état de cause en fait le moyen pris de ce que le vérificateur aurait considéré sur la seule base de la déclaration par M. B...dans le cadre des opérations de contrôle qu'il exerçait une activité de réalisateur documentaire relevant des bénéfices non commerciaux et qu'il ne l'avait pas déclarée ; que, par ailleurs, est sans incidence sur la régularité de la procédure d'évaluation d'office de ses revenus catégoriels le fait que la société Universal Music France, qui a ultérieurement retiré cette déclaration DAS2 comme résultant d'une erreur de ses services, aurait procédé à ce retrait à une date antérieure à l'engagement de la procédure d'évaluation d'office de ses bénéfices non commerciaux ;

Sur le bien-fondé des impositions contestées :

En ce qui concerne l'indemnité transactionnelle de 75 000 euros versée par la société Universal Music France :

7. Considérant qu'il résulte de l'instruction que M. B...a réalisé en 2002 dans le cadre d'un contrat avec la société Panoptique un film intitulé " Urban Peace " commandé par la société Universal Music France ; que M. B...a cédé ses droits d'auteur à la société Universal Music France par un contrat du 4 décembre 2002 qui stipulait, notamment, à l'article 4.4 i, que dans l'hypothèse où la société souhaiterait tirer des pictogrammes à partir de l'oeuvre, elle verserait à l'auteur conformément à l'article L. 131-4 de code de la propriété intellectuelle une rémunération forfaitaire, fixée à 500 euros hors taxe par pictogramme utilisé pour la

réalisation de pochettes ou livrets de phonogrammes du commerce ; que ce contrat précisait également à son article 1 que " l'engagement du réalisateur en tant que salarié technicien fait l'objet d'un contrat distinct avec le producteur exécutif de l'oeuvre, la société Panoptique, pour un salaire brut de 9 635 euros " ; qu'ayant constaté que la société Universal Music France avait distribué ce film sous la forme d'un DVD et d'un disque compact dont les livrets et pochettes reproduisaient 549 pictogrammes extraits du film, M. B...lui a adressé le 29 mars 2004 des factures de " droits d'auteur 2004 " pour un montant total hors taxes et avant retenues diverses de 274 500 euros correspondant à la rémunération contractuelle de 500 euros HT par pictogramme ; que la société Universal Music France a refusé de régler ces factures ; que, pour mettre fin au litige, la société Universal Music France et M. B...ont signé le 21 décembre 2004 un protocole transactionnel aux termes duquel la société devait verser à M. B...une indemnité forfaitaire de 90 000 euros dont 15 000 euros devant être versés à la signature des parties et 75 000 euros devant être versés en 2005 et, par ailleurs, lui a accordé un droit de priorité pour la réalisation de l'enregistrement audiovisuel de tout spectacle équivalent à celui objet du documentaire " Urban Peace " ; qu'il est constant que M. B... a perçu en 2005 en exécution de ce protocole la somme litigieuse de 75 000 euros, qu'il n'a pas déclarée à l'impôt sur le revenu ; S'agissant du caractère imposable de cette somme :

8. Considérant qu'aux termes de l'article 8 du code général des impôts : " L'impôt est dû chaque année à raison des bénéfices ou revenus que le contribuable réalise ou dont il dispose au cours de la même année " ;

9. Considérant qu'il résulte de l'instruction que le litige auquel la société Universal Music France et M. B...ont mis fin par la signature du protocole transactionnel du 21 décembre 2004 prévoyant le versement d'une indemnité forfaitaire de 90 000 euros, dont la somme litigieuse de 75 000 euros, avait pour origine le refus par cette société de payer les factures datées du 29 mars 2004 intitulées " droits d'auteur 2004 " qui lui avait été adressées par M. B...pour un montant total hors taxes et avant retenues diverses de 274 500 euros, lequel correspondait à la rémunération prévue par le contrat de cession de droits d'auteur du 4 décembre 2002 mentionné au point 7 du présent arrêt pour l'utilisation par la société Universal Music France de 549 pictogrammes extraits du documentaire réalisé par M. B...; que, par ailleurs, la clause 1.2 de ce protocole transactionnel prévoit qu'au cas où la société Universal Music France ne respecterait pas le droit de priorité qu'elle accorde à M. B... pour la réalisation de l'enregistrement audiovisuel de tout spectacle équivalent, clause qui est présentée par le protocole, comme essentielle et déterminante du consentement de M. B..., le protocole serait résolu de plein droit et le solde des sommes figurant sur les factures du 29 mars 2004 serait immédiatement exigible par le réalisateur auprès de la société ; que, dans ces conditions, et alors même que le préambule du protocole mentionnait que M. B... avait également fait valoir que certains pictogrammes auraient été tronqués ou obscurcis en méconnaissance du droit de l'auteur au respect de son oeuvre prévu à l'article L. 121-1 du code de la propriété intellectuelle et que la clause 3.3 de ce protocole indiquait que M. B...renonçait également à toute réclamation au titre de l'atteinte à son droit moral, M. B...n'établit pas que l'indemnité en litige avait pour objet, en totalité comme il le soutient à titre principal ou en partie comme il le soutient à titre subsidiaire, de réparer un préjudice autre que celui résultant du nonpaiement par la société Universal Music France des droits d'auteur qu'il lui avait facturés le 29 mars 2004 ; qu'au surplus, et en tout état de cause, il n'assortit son moyen pris de ce que cette indemnité aurait eu au moins pour partie pour objet d'indemniser une atteinte à son droit moral d'aucun élément utile de nature à permettre d'apprécier cette part, dont il ne peut

sérieusement soutenir qu'elle correspond à l'intégralité de la somme en litige ; qu'il suit de ce qui précède que l'indemnité litigieuse doit être regardée comme une recette professionnelle correspondant à de la perception de droits d'auteur ;

S'agissant de la catégorie d'imposition :

10. Considérant qu'aux termes de l'article 92 du code général des impôts : " Sont considérés comme provenant de l'exercice d'une profession non commerciale ou comme revenus assimilés aux bénéfices non commerciaux, les bénéfices des professions libérales, des charges et offices dont les titulaires n'ont pas la qualité de commerçants et de toutes occupations, exploitations lucratives et sources de profits ne se rattachant pas à une autre catégorie de bénéfices ou de revenus " ; qu'aux termes du 1 quater de l'article 93 du même code, dans sa rédaction applicable : " Lorsqu'ils sont intégralement déclarés par les tiers, les produits de droits d'auteur perçus par les écrivains et compositeurs sont, sans préjudice de l'article 100 bis, soumis à l'impôt sur le revenu selon les règles prévues en matière de traitements et salaires " ;

11. Considérant, en premier lieu, qu'en application des dispositions précitées des articles 92 et 93, 1 quater, du code général des impôts, les droits d'auteur déclarés par des tiers ont la nature de revenus non commerciaux et ne relèvent des règles applicables à la catégorie des traitements et salaires qu'en ce qui concerne le seul calcul des bases d'imposition ; que, par suite, le requérant ne peut utilement se prévaloir de ces dispositions ou de sa qualité de salarié de la société Panoptique lors de la réalisation du film " Urban peace ", pour contester la qualification de bénéfices non commerciaux de l'indemnité litigieuse ;

12. Considérant, au surplus, que le requérant, qui a cédé des droits d'auteur résultant d'une activité de réalisateur de films documentaires, n'a ainsi pas agi à ce titre en qualité d'écrivain ou de compositeur, seules professions autorisées par les dispositions de l'article 93-1 quater du code général des impôts dans leur rédaction applicable à l'année 2005 à déclarer à l'impôt sur le revenu selon les règles prévues en matière de traitements et salaires les produits de droits d'auteurs qu'ils perçoivent et qui sont intégralement déclarés par des tiers ; En ce qui concerne le caractère de charge déductible des revenus professionnels de l'année 2005 de la somme de 184 500 euros :

13. Considérant qu'aux termes du 1 de l'article 93 du code général des impôts : " Le bénéfice à retenir dans les bases de l'impôt sur le revenu est constitué par l'excédent des recettes totales sur les dépenses nécessitées par l'exercice de la profession (...) " ;

14. Considérant que M. B...demande que soit déduite de ses recettes professionnelles au titre de l'année 2005 la somme de 184 500 euros correspondant à la différence entre le montant de 274 500 euros qu'il avait initialement facturé à la société Universal Music et l'indemnité transactionnelle de 90 000 euros que lui a versée cette société dans le cadre du protocole transactionnel du 21 décembre 2004 ; qu'il soutient qu'il résulterait des termes du protocole que cette renonciation de recettes aurait eu pour contrepartie l'obtention d'un droit de priorité pour être retenu pour réaliser un autre film et qu'elle devrait dès lors être regardée comme une dépense exposée dans le cadre de sa profession et déductible à ce titre ; qu'il résulte toutefois de ce qui précède que la somme de 184 500 euros ne correspond pas à une dépense effectivement payée par M. B...mais à l'abandon partiel dans le cadre d'une transaction d'une créance qu'il estimait détenir sur la société Universal Music France ; que, par ailleurs, il n'est pas contesté que le requérant, qui relevait de la comptabilité de caisse propre aux bénéfices

non commerciaux, n'avait pas comptabilisé dans ses recettes professionnelles imposables le montant de la créance ainsi abandonnée ; qu'au surplus, l'abandon de recette en cause a eu lieu au cours de l'année 2004 et non au cours de l'année 2005 ; qu'il résulte de ce qui précède que M. B...n'est pas fondé à demander la déduction de cette somme de ses revenus professionnels de l'année 2005 ;

15. Considérant qu'il résulte de tout ce qui précède que M. B...n'est pas fondé à soutenir que c'est à tort que, par le jugement attaqué, le Tribunal administratif de Paris a rejeté sa demande ; que, par voie de conséquence, ses conclusions présentées sur le fondement des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative ne peuvent qu'être rejetées ;

D É C I D E :

Article 1er : La requête de M. B...est rejetée.

Article 2 : Le présent arrêt sera notifié à M. C...B...et au ministre de l'économie et des finances.

Copie en sera adressée à la direction régionale des finances publiques d'Ile-de-France et du département de Paris (pôle fiscal Paris centre et services spécialisés). Délibéré après l'audience du 15 septembre 2016, à laquelle siégeaient :

- M. Jardin, président de chambre, - M. Dalle, président assesseur, - Mme Notarianni, premier conseiller, Lu en audience publique, le 29 septembre 2016.

Le rapporteur, L. NOTARIANNI

Le président, C. JARDIN Le greffier, C. MONGIS La République mande et ordonne au ministre de l'économie et des finances en ce qui le concerne ou à tous huissiers 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.