

N°1700766-1700768 – Mme P

I. Mme P exerce une activité de traducteur-interprète en langues roumaine et moldave auprès des tribunaux judiciaires et administratifs ainsi qu'auprès des préfectures. Elle a fait l'objet, au cours de l'année 2013, d'un examen contradictoire de situation fiscale personnelle à l'issue duquel l'administration fiscale a considéré qu'elle exerçait son activité de manière indépendante, que les revenus tirés de cette activité entraient dans le champ des bénéficiaires non commerciaux et devaient être soumis à la taxe sur la valeur ajoutée et que, s'étant abstenue jusqu'au début de l'année 2010 de souscrire une déclaration auprès d'un centre de formalités des entreprises et de déposer les déclarations catégorielles et de TVA auxquelles elle était astreinte, l'intéressée devait être regardée comme ayant exercé cette activité de manière occulte. En conséquence, elle lui a notifié des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu et des rappels de taxe sur la valeur ajoutée au titre des années 2003 à 2011, assortis, pour la période antérieure au début de l'année 2010, de pénalités de 80 % pour activité occulte et, pour la période postérieure, de pénalités de 40 % pour manquement délibéré. Par les deux requêtes dont elle vous saisit, Mme P vous demande la décharge, en droits et pénalités, de l'ensemble de ces suppléments d'imposition.

II. Aucune question de compétence ou de recevabilité ne retiendra votre attention dans ce dossier, de sorte que vous pourrez directement examiner le bien-fondé de l'argumentation qui vous est présentée.

Pour la clarté du raisonnement, nous pourrions être amenée à déstructurer quelque peu l'argumentation telle qu'elle vous est présentée par la requérante.

La première question qui se pose porte sur l'exercice d'une activité occulte. Cette qualification suppose, d'une part, d'identifier une activité exercée de manière indépendante à titre habituel que la contribuable était tenue de déclarer à un centre de formalités des entreprises et, d'autre part, de déterminer si une éventuelle erreur a pu être commise par la contribuable, de bonne foi, sur le régime applicable.

A) Les parties s'opposent, en premier lieu, sur la qualification de l'activité exercée par la requérante, sur le terrain de la loi comme sur le terrain de la doctrine fiscale.

1) Mme P soutient qu'en tant que collaborateur occasionnel du service public de la justice, les contraintes qui pèsent sur elle (notamment la nécessité de

répondre à toute réquisition de la justice pénale sous peine de sanctions) la placent dans un état de subordination qui justifie qu'elle soit regardée comme une salariée dont les revenus sont imposables dans la catégorie des traitements et salaires. Elle en veut également pour preuve qu'en ce qui concerne leur régime social, les traducteurs-interprètes auprès des tribunaux judiciaires sont rattachés au régime général et non au régime social des indépendants.

Sur ce point, la requérante développe moult arguments, que nous ne détaillerons pas dans la mesure où la question du statut de ces experts judiciaires a été définitivement tranchée par le **Conseil d'Etat** dans une décision du **6 mars 2015, Union de traducteurs et interprètes et autres, n°377093, B**. Par cette décision, la haute juridiction considère, tout d'abord, que si l'activité des interprètes-traducteurs s'exerce dans le cadre d'un service organisé par l'administration, dans les locaux de celle-ci et aux horaires qu'elle fixe, ces contraintes sont inhérentes à l'activité même des professionnels en cause, et si le code de procédure pénale prévoit que les interprètes sont requis ou désignés, ces réquisitions s'opèrent en tout état de cause, par priorité, à partir d'une liste sur laquelle les interprètes-traducteurs se sont volontairement inscrits. Elle relève également que si, du fait de sa nature même, leur travail est accompli sous l'autorité immédiate des officiers de police judiciaire ou des magistrats, les interprètes-traducteurs réalisent leurs prestations de façon indépendante et ne peuvent faire l'objet de sanctions disciplinaires. Elle ajoute que si la rémunération des interprètes-traducteurs est fixée forfaitairement par les dispositions du code de procédure pénale, l'administration ne leur garantit aucun volume d'activité ni aucun revenu minimal. Enfin, elle en déduit qu'eu égard aux conditions dans lesquelles ils exécutent leur mission, à la nature de leurs relations avec l'administration et aux modalités de leur rémunération, les interprètes-traducteurs collaborateurs du service public de la justice doivent être regardés comme agissant de manière indépendante, au sens des dispositions de l'article 256 A du code général des impôts, ce qui justifie leur assujettissement à la taxe sur la valeur ajoutée.

Vous pourrez reprendre à votre compte le raisonnement tenu par le Conseil d'Etat dans cette décision, qui répond point par point aux critiques formulées par la requérante et qui conduit à confirmer, sur le terrain de la loi, non seulement son assujettissement à la taxe sur la valeur ajoutée mais également l'imposition de ses revenus dans la catégorie des bénéfices non commerciaux et l'obligation qui était la sienne de déclarer son activité auprès d'un centre de formalités des entreprises.

Quant aux sommes versées par les préfetures, qui ne suivent pas nécessairement le même régime, vous pourrez constater que les seuls éléments versés au dossier par Mme P ne permettent pas de justifier que l'activité de

celle-ci aurait été exercée en qualité de salariée. L'intéressée ne verse d'ailleurs au dossier aucun contrat de travail ni bulletins de paie à l'exception de quelques bulletins et pièces parcellaires ne concernant que les années 2003 et 2004 et que l'administration a soit accepté de déduire des revenus imposables au titre des bénéfices non commerciaux, soit refusé de le faire au motif non contesté que le versement des sommes concernées n'apparaissait pas sur les crédits bancaires taxés par le service.

2) Sur le terrain de la doctrine, la requérante invoque explicitement les dispositions de l'article L. 80 A du livre des procédures fiscales et mentionne d'assez nombreuses références d'instructions, de circulaires et de réponses ministérielles à des questions parlementaires. Cependant, la plupart de ces textes ne peuvent être utilement invoqués.

S'agissant d'abord des réponses à certaines des questions parlementaires, notamment celles posées par Mme Capdevielle et M. Baert, députés, et par M. Rainaud, sénateur, celles-ci sont postérieures aux années en litige et ne peuvent donc être invoquées par la requérante, ce qu'il vous appartient d'opposer d'office au contribuable sans que vous soyez pour autant tenu d'en informer préalablement les parties (voyez en ce sens **CE, 24 juin 2015, Société AIG-FP Capital Preservation Corp, n°368443, B**).

S'agissant ensuite, du courrier de la ministre de la justice et de la réponse à la question de M. Paul, député, tous deux sont relatifs aux difficultés de mise en œuvre de la loi de financement de la sécurité sociale pour 1999, prévoyant l'affiliation au régime général de sécurité sociale des collaborateurs occasionnels de la justice. Ces éléments portent sur une autre législation que la matière fiscale et ne relèvent d'ailleurs pas des ministres de l'économie ou du budget, seules autorités compétentes pour édicter des instructions ou circulaires en matière fiscales susceptibles ensuite de constituer une prise de position formelle invocable sur le fondement de l'article L. 80 A du livre des procédures fiscales.

S'agissant, encore, de la documentation de base référencée 5F-1111 du 10 février 1999, elle est relative aux « rémunérations versées aux personnes placées dans un état de subordination ». Or, ainsi que nous l'avons précédemment dit, les traducteurs-interprètes près les tribunaux ne sont pas placés dans un état de subordination vis-à-vis de ceux-ci. La requérante n'entre donc pas dans le champ de cette doctrine.

Enfin, s'agissant de la documentation de base référencée 5F-1113 du 10 février 1999, la question prête davantage à débats. Celle-ci, qui porte sur les revenus imposables dans la catégorie des traitements et salaires, énonce que

doivent être imposés dans cette catégorie les « sommes perçues par les collaborateurs occasionnels d'une collectivité publique, qu'ils soient volontaires ou requis ». Toute la question est de savoir ce que regroupe la notion d'occasionnel, au sens de cette doctrine, puisque l'administration fait valoir que la requérante, qui exerce son activité à titre habituel, n'entre pas dans le champ de celle-ci.

Un réflexe du juge administratif pourrait être d'assimiler cette notion à celle, qu'il connaît bien, de collaborateurs occasionnels du service public, qui n'exclut pas nécessairement que cette collaboration soit purement occasionnelle ni même exercée à titre gratuit. Toutefois, force est de constater que ce ne sont pas exactement ces termes qui sont employés par la doctrine, qui fait seulement référence aux collaborateurs d'une collective publique, notion à la fois plus large et plus restreinte que celle des collaborateurs du service public.

Vous savez que le principe d'interprétation littérale de la doctrine fait obstacle à ce que celle-ci puisse faire l'objet d'une interprétation téléologique, *a pari* ou *a fortiori*. Et si le sens littéral d'un mot fait débat, il vous faut lui donner le sens que lui confère en principe le droit fiscal, sans faire appel à des concepts extérieurs qui n'auraient pas la même signification, à moins qu'il soit directement renvoyé à ces concepts.

Sémantiquement parlant, le terme « occasionnel » renvoie, selon la définition du Larousse à ce « *qui est tel par occasion, par hasard, par opposition à habituel* ». De même, le centre national des ressources textuelles et lexicales le définit, s'agissant d'une personne, comme celle « *qui accomplit une tâche qu'elle n'accomplit pas habituellement ou professionnellement* ».

De même, en matière fiscale, le terme d'occasionnel est généralement employé par le code général des impôts pour distinguer les activités habituelles de celles exercées purement ponctuellement. C'est sous cette acception que vous retrouvez ce terme dans l'ancienne rédaction de l'article 256 A du code général des impôts, à l'article 240 ou encore à l'article 534 de ce code.

Si vous nous suivez pour retenir une telle acception du terme occasionnel, vous ne pourrez que considérer que l'activité d'interprète-traducteur exercée par la requérante était son unique source de revenus et l'occupait à plein temps. Elle n'entre donc pas dans le champ de cette instruction.

B) Ceci étant dit, si vous estimez comme nous vous le proposons que l'activité de la requérante justifiait qu'elle déclare son activité auprès d'un centre de formalités des entreprises, ce qu'elle n'a pas fait avant le début de l'année 2010, il vous faudra ensuite déterminer si le flou juridique entourant le statut des experts judiciaires a été de nature à induire en erreur l'intéressée sur ses obligations.

Sur ce point, vous noterez que l'article L. 169 du livre des procédures fiscales, qui étend à 10 ans la prescription du droit de reprise de l'administration en cas d'activité occulte, réserve une hypothèse, puisque son quatrième alinéa indique que le droit de reprise mentionné au troisième alinéa ne s'applique qu'aux seules catégories de revenus que le contribuable n'a pas fait figurer dans une quelconque des déclarations qu'il a déposées dans le délai légal et ne s'applique pas lorsque des revenus ou plus-values ont été déclarés dans une catégorie autre que celle dans laquelle ils doivent être imposés. Au-delà de cette exception de nature législative, le Conseil d'Etat a également estimé que l'article L. 169 n'instaure qu'une présomption d'activité occulte, que le contribuable peut renverser en justifiant d'une erreur, soit que celle-ci ait porté sur le caractère imposable des sommes (voyez en ce sens **CE, 21 juin 2018, *Ministre de l'action et des comptes publics c/ M. Dhorasoo*, n°411195, B**) soit qu'elle ait porté sur la territorialité de l'impôt (voyez sur ce point **CE, 18 mars 2019, *Société Ediprint*, n°410573, B**). Dans cette dernière décision, la haute juridiction précise d'ailleurs que sa jurisprudence s'applique aussi bien dans le cadre de l'article L. 169 du livre des procédures fiscales, qui porte sur le délai de reprise en matière d'impôts directs, que dans le cadre de l'article L. 176 de ce livre portant sur la taxe sur la valeur ajoutée, remettant directement en cause ce que la **cour administrative d'appel de Douai** avait pu juger dans un arrêt du **9 octobre 2018, *M. et Mme Consil*, n°16DA02298, C+**.

Il vous appartiendra donc, si vous nous suivez jusque-là, de vous interroger sur les éléments apportés par Mme P susceptibles de renverser la présomption d'activité occulte instaurée par les articles L. 169 et L. 176 du livre des procédures fiscales et, ainsi, statuer sur le moyen relatif à la prescription du droit de reprise.

Vous pourrez alors constater qu'avant la décision rendue par le Conseil d'Etat en 2015, le statut fiscal des interprètes-traducteurs experts judiciaires était juridiquement flou, dès lors que, d'une part, dès 1999, le législateur avait choisi de rattacher leur régime social au régime général et non à celui des indépendants, mais également parce les éléments de doctrine versés au dossier par la requérante montrent que le ministère de la justice et les ministères financiers ne voyaient pas du tout les choses sous le même angle. Il nous semble donc qu'à partir du moment où régnait une certaine confusion sur ce statut fiscal, il peut difficilement être reproché à la requérante, qui a déclaré des revenus dans la catégorie des traitements et salaires, de ne pas s'être fait connaître en tant qu'indépendante.

Cette confusion peut, il est vrai, sembler toute relative, dans la mesure où la Cour de cassation avait pu juger dès le début des années 90 que l'expertise judiciaire est par nature exclusive de tout lien de subordination (voyez en ce

sens un arrêt de la **chambre sociale rendu le 14 juin 1990 sous le n°87-19260, publié au bulletin**). De même, la Cour de justice de l'Union européenne, alors Cour de justice des communautés européennes, avait pu juger que des opérations d'expertise médicales ordonnées dans un cadre judiciaire n'entraient pas dans le champ de l'exonération prévue pour les activités de soin, dès lors que ces opérations sont dépourvues de finalité thérapeutique, ce qui revenait en creux à admettre que des opérations d'expertise judiciaire étaient par principe assujetties à la TVA (voyez en ce sens deux arrêts du **20 novembre 2003, Peter d'Ambrumenil, n° C-307/01** et **Margarete Unterpertinger, n° C-212/01**). Cela dit, ces différentes décisions concernaient à chaque fois des experts intervenant dans le domaine médical, et l'analogie avec la situation des interprètes-traducteurs n'allait pas de soi, à la fois parce qu'en dehors des activités d'expertise, les médecins sont en principe déjà des professionnels libéraux et parce qu'ils ne sont pas nécessairement soumis aux mêmes règles de réquisitions sous peine de sanction.

Enfin, un dernier élément pourrait vous faire sérieusement douter de la solution à retenir, à savoir que si la requérante a effectivement déclaré des revenus, depuis 2003, dans la catégorie des traitements et salaires, ceux-ci ont fait l'objet d'importantes et systématiques minorations, la requérante s'étant abstenue durant dix ans de déclarer entre 51 % et 85 % de ses revenus. La bonne foi de la requérante, au sens où on l'entend par opposition au manquement délibéré, ne peut donc clairement pas être retenue. Pour autant, il nous semble défendable de soutenir qu'un contribuable peut s'être, de bonne foi, trompé de catégorie d'imposition quand bien même les minorations importantes de ses revenus révèlent une intention d'éluder l'impôt. Nous disons ça avec d'autant plus de conviction que ce n'est pas seulement du point de vue du contribuable qu'il faut se tourner, mais également du point de vue de l'administration. Lorsque le contribuable déclare des revenus, même dans la mauvaise catégorie d'imposition et même d'un montant minoré, il n'échappe pas aux radars de l'administration fiscale. Il ne dissimule pas son activité, bien que l'erreur sur la catégorie et les minorations puissent induire en erreur l'administration sur la nature et les modalités d'exercice de l'activité concernée. L'intention du législateur, à travers ce délai de reprise de dix ans, était de permettre à l'administration fiscale de rattraper des contribuables dont l'activité, dissimulée à son regard, ne pouvait qu'échapper à son contrôle. Lorsqu'un contribuable déclare des traitements et salaires de manière systématique, sans que l'administration dispose de déclarations annuelles de données sociales correspondantes lui permettant de déterminer la nature de l'activité et le montant exact des rémunérations, cette situation nous paraît de nature à l'alarmer suffisamment pour justifier *a minima* des demandes d'éclaircissement et de justification.

Pour toutes ces raisons, nous vous proposons de prononcer la décharge, en droits et pénalités, des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu et des rappels de TVA portant sur les années 2003 à 2009.

III. S'agissant, en revanche, des années 2010 et 2011, les rectifications sont fondées en droit, ainsi que nous vous le disions précédemment, et la procédure de rectification contradictoire a, dans les faits, été appliquée.

Et si la requérante vous demande de retenir un taux de charges de 34 % conforme à la réfaction forfaitaire prévue en matière de micro-BNC, l'intéressée ne relevait pas de ce régime prévu par l'article 102 *ter* du code général des impôts eu égard aux montants de chiffre d'affaires reconstitués par l'administration au titre des années 2009 et 2010, mais bien du régime réel des bénéficiaires non commerciaux. Il lui appartient donc de justifier de la réalité de ses charges, ce qu'elle ne fait pas devant vous, l'administration ayant retenu un taux de charge forfaitaire de 20 % par souci de réalisme économique, qui ne nous paraît pas manifestement insuffisant au vu de la nature de l'activité. Nous vous proposons donc de rejeter les conclusions à fin de décharge des droits supplémentaires mis à la charge de Mme P.

Reste à faire un sort particulier aux pénalités pour manquement délibéré mises à la charge de la requérante sur le fondement de l'article 1729 du code général des impôts.

Lorsque le contribuable s'est abstenu de déposer sa déclaration, il ne peut se voir infliger de pénalités pour mauvaise foi (CE, 28 octobre 1985, *Ministre du budget c/ Sté Le Bourdon*, n°38165, B). Cette question relève de la méconnaissance du champ d'application de la loi et se relève d'office (CE, 21 avril 1986, *Hai Chrun*, n°43402, A).

En l'espèce, vous noterez que la requérante n'ayant déposé aucune déclaration en matière de taxe sur la valeur ajoutée, l'administration ne pouvait lui infliger de pénalités pour manquement délibéré. En matière d'impôt sur le revenu, les choses sont plus subtiles puisque la requérante a seulement déposé ses déclarations de revenus globales. Elle n'a donc pas, *a priori*, déposé de déclarations catégorielles de revenus. Or, la jurisprudence est peu claire sur la question de savoir si le dépôt de la déclaration 2042 suffit pour entrer dans le champ de l'article 1729 et non de l'article 1728. Nous vous renvoyons sur ce point aux conclusions d'E. Bokdam-Tognetti sous CE, 20 janvier 2016, *Ministre des finances c/ Mme Fournier*, n°378078.

Elle y indique d'abord (nous citons) : « *il nous semble qu'il ne saurait être raisonné de manière générale pour toute déclaration spéciale et qu'il*

convient de distinguer entre les déclarations annexes à la déclaration de revenu global, notamment celles qui doivent être déposées en même temps qu'elle, et celles des déclarations spéciales prévues par la loi auxquelles la déclaration de revenu global ne se substitue pas ».

Elle précise, avoir mené une analyse portant sur la déclaration précise dont le Conseil d'Etat était saisi, : « *Soulignons que la solution que nous vous invitons à retenir aujourd'hui ne porte que sur la situation qui vous est soumise : celle du dépôt tardif de l'ancien formulaire annexe 2049, et ne préjuge pas selon nous de la réponse que vous donneriez, par exemple, au dépôt tardif de la déclaration spéciale en matière de BNC (sur ce point, v. par ex., parmi les décisions des juges du fond, TA Paris, 19 octobre 2009, Fadoul, n° 04-25737, RJF 7/10 n° 700, jugeant l'article 1729 inapplicable) ».*

Il existe deux types de régimes BNC qui n'entraînent pas les mêmes obligations déclaratives : le micro-BNC défini par l'article 102 *ter* du code général des impôts, qui n'implique qu'une déclaration sur la 2042 et sur une annexe à celle-ci et le régime de la déclaration contrôlée des articles 96 et suivants, qui implique le dépôt d'une déclaration spéciale 2035.

Comme nous vous l'indiquions à l'instant, la requérante ne relevait pas du régime micro-BNC, ce qui l'arrangera en l'occurrence puisque cela implique, si vous suivez comme nous entendons vous le proposer la position défendue par le TA de Paris dans son jugement Fadoul, la décharge des pénalités pour manquement délibéré.

PCMNC :

- **à la décharge, en droits et pénalités, des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu et des rappels de TVA mises à la charge de Mme P au titre des années 2003 à 2009 ;**
- **à la décharge des pénalités pour manquement délibéré assortissant les cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu et des rappels de TVA mis à sa charge au titre des années 2010 et 2011;**
- **à ce qu'une somme de 1 500 euros soit mise à la charge de l'Etat sur le fondement de l'article L. 761-1 du code de justice administrative ;**
- **et enfin, au rejet du surplus des conclusions présentées par Mme P.**