



HAL
open science

“ Anti-abattement de 25 % ” : la Cour européenne des droits de l’Homme condamne la France

Olivier Négrin

► To cite this version:

Olivier Négrin. “ Anti-abattement de 25 % ” : la Cour européenne des droits de l’Homme condamne la France. Revue de jurisprudence et des conclusions fiscales, 2024, 2024 (5). <hal-05048379>

HAL Id: hal-05048379

<https://hal.science/hal-05048379v1>

Submitted on 27 Apr 2025

HAL is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L’archive ouverte pluridisciplinaire HAL, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d’enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.



HAL Authorization

« Anti-abattement de 25 % » : la Cour européenne des droits de l'Homme condamne la France

Olivier NÉGRIN, Professeur de droit public à l'université d'Aix-Marseille, membre du Centre d'études fiscales et financières

RJF 5/2024, étude, p. 7

CEDH 7-12-2023 no 26604/16, *Waldner c/ France* : RJF 2/2024, n° 189

La Cour européenne des droits de l'Homme condamne la France à raison de l'application de l'ancienne majoration de 25 % aux revenus d'activité déclarés par les professionnels indépendants qui n'adhéraient pas à un organisme de gestion agréé.

Parmi les ressources normatives de droit supérieur dont peuvent se saisir les contribuables à l'encontre de la législation fiscale, la convention européenne des droits de l'Homme (1), qui a pu être considérée, un temps, comme un peu marginale (2), occupe depuis une trentaine d'années une place de choix. Au sein des droits et libertés protégés par cette Convention pouvant être mobilisés contre le fisc, la protection du droit de propriété contre les ingérences injustifiées de l'État a acquis à cet égard une place éminente : selon l'expression du juge français à la Cour européenne des droits de l'Homme, elle se situe en matière fiscale au « cœur du réacteur » (3).

Consacré par l'article 1er du premier protocole additionnel à la convention européenne des droits de l'Homme, ce droit à la protection des biens est ainsi conçu : « Toute personne physique ou morale a droit au respect de ses biens. Nul ne peut être privé de sa propriété que pour cause d'utilité publique et dans les conditions prévues par la loi et les principes généraux du droit international » (al. 1er).

Ce droit n'est évidemment pas absolu et la convention précise que « les dispositions précédentes ne portent pas atteinte au droit que possèdent les États de mettre en vigueur les lois qu'ils jugent nécessaires pour [notamment] assurer le paiement des impôts ou d'autres contributions [...] » (al. 2nd).

Alors, pourtant, que le protocole réserve ainsi expressément la faculté pour les États de lever l'impôt (4) – ce qui pouvait faire naître un doute quant à son efficacité réelle en matière fiscale –, le droit au respect des biens s'est révélé particulièrement fructueux dans ce domaine. Ses apports sont de deux ordres.

La mobilisation du droit au respect des biens peut revêtir une forme « instrumentale » : n'apparaissant pas directement compromis, ce droit constitue alors un simple vecteur permettant, au fond, l'invocation d'un droit d'une autre nature.

L'article 1er du premier protocole additionnel a pu ainsi être invoqué pour les besoins de la cause à l'appui d'une critique dirigée, en réalité, contre une discrimination résultant d'une mesure fiscale étatique (5). C'est peut-être sur ce terrain que les potentialités de la Convention EDH apparaissent aujourd'hui les plus grandes (6).

Le droit au respect des biens a été fréquemment invoqué, ensuite, en vue de bénéficier de la protection parfois désignée sous l'expression générale de « garantie des droits » et, plus précisément, pour critiquer les conditions d'application ratione temporis de nouvelles dispositions fiscales. C'est ainsi que le droit à la protection des biens a pu être mobilisé avec succès par des contribuables en vue d'échapper à l'application de mesures authentiquement rétroactives ou même à l'application immédiate de dispositions fiscales « déceptives » remettant en cause l'espérance légitime de continuer à bénéficier d'une mesure fiscale existante. Fondée sur l'idée que, même à défaut de créance certaine, une telle espérance peut être regardée comme un bien protégé au sens de la Convention EDH (7), cette stratégie contentieuse a pu amener les juridictions nationales à retenir à plusieurs reprises des solutions hautement constructives (8) conduisant à la survie de la loi fiscale ancienne.

Mais le droit à la protection des biens est régulièrement invoqué très directement à l'encontre du contenu même de la législation fiscale. Une jurisprudence abondante, dont la doctrine scientifique rend régulièrement compte (9), se rapporte ainsi à la rationalité et aux équilibres devant être respectés par la législation fiscale (10). C'est à ce second courant que se rattache l'arrêt Waldner c/ France rendu par la Cour EDH le 7 décembre 2023(11).

Dans cette affaire, un contribuable s'était plaint d'une violation du droit au respect des biens au motif que ses revenus professionnels avaient, en application de la loi (CGI art. 158, 7-1o ancien), fait l'objet d'une majoration de 25 % avant d'être soumis à l'impôt sur le revenu, et qu'il s'était trouvé en conséquence assujéti, sans justification, à une imposition excessive ayant frappé des revenus partiellement « fictifs » .

La Cour EDH, si elle prononce la condamnation demandée, ne se place pas que sur ce terrain mais se déplace sur celui – passablement éloigné de la protection des biens entendue strictement – des principes fondamentaux que doit respecter la législation fiscale d'un État lorsqu'il met en œuvre un système d'impôts déclaratif. Dans cette perspective, même si le dispositif en cause – la majoration de 25 %, introduite en 2006 en vue de neutraliser l'intégration dans le barème progressif de l'impôt sur le revenu de l'abattement général de 20 % – a entièrement disparu depuis 2023, l'arrêt Waldner c/ France présente le plus grand intérêt.

Après avoir présenté la genèse de l'affaire Waldner c/ France (I), on s'efforcera de mettre en lumière le contenu et la portée de l'arrêt auquel elle a donné lieu (II).

I. La genèse de l'affaire Waldner c/ France

La bonne compréhension de l'affaire Waldner exige un détour historique permettant d'en saisir certains tenants et aboutissants.

A. Le contexte juridique interne

1. L'institution de l'abattement général de 20 %

Les plus anciens lecteurs de la Revue de jurisprudence fiscale se souviennent que, pendant un demi-siècle, le régime de l'impôt français sur le revenu a été caractérisé par l'existence d'un abattement général conduisant à réduire de 20 % le montant de certains revenus avant leur « incorporation » au revenu global soumis au barème progressif de l'impôt.

Initialement introduit en faveur des seuls titulaires de traitements, salaires et pensions, l'abattement général (12) a été institué au taux de 10 % par la loi du 10 avril 1954 portant réforme

fiscale (art. 24), avant d'être porté à 15 % (13) par le décret du 30 avril 1955 relatif aux impôts sur les revenus (art. 3), puis à 20 % par la loi du 28 décembre 1959 portant réforme du contentieux fiscal et divers aménagements fiscaux (14) (art. 7).

Par la suite, ce mécanisme d'abattement, tout en traversant les réformes successives, a subi deux modifications importantes (15) :

– en dépit de réserves formulées par le Conseil des impôts, le champ de l'abattement général a ainsi été étendu (16) à partir de 1974 aux entrepreneurs individuels (commerçants, artisans, agriculteurs et membres des professions libérales) lorsque les intéressés – en adhérant à un organisme de gestion agréé (17) – avaient, selon la formule consacrée, « consenti des efforts en vue de la meilleure connaissance de leurs revenus d'activité » (18) ;

– la règle prévue à leur égard, selon laquelle l'abattement ne pouvait, en tout état de cause, s'appliquer qu'aux revenus déclarés spontanément (19), a ensuite été, vingt ans plus tard, étendue (20) aux titulaires de traitements, salaires et pensions par la loi de finances pour 1994 (L. 30-12-1993, art. 2, IV). S'est ainsi trouvée accréditée l'idée – devenue banale mais initialement non attestée (21) – que cet abattement pouvait être une compensation fiscale accordée à certains contribuables se trouvant dans une situation limitant leur possibilité de dissimuler leurs revenus (22).

2. L'intégration de l'abattement général dans le barème progressif

Dès le milieu des années 1990, s'appuyant sur les travaux du Groupe de travail sur la réforme des prélèvements obligatoires (23), les ministres de l'économie et des finances successifs ont envisagé – à une époque où la question de l'attractivité fiscale de la France avait pénétré le débat public, l'intégration de l'abattement de 20 % dans le barème progressif de l'impôt. Il est vrai que 90 % des revenus en faisaient l'objet, de sorte que les taux « apparents » du barème progressif donnaient une image déformée – et passablement rebutante (24) – de la pression fiscale pesant sur les revenus des ménages.

Cette proposition mettra près de dix ans à se concrétiser puisque c'est la loi de finances pour 2006 qui réforma en ce sens le barème de l'impôt sur le revenu (25).

a. Une intégration « cosmétique »

En intégrant l'abattement général de 20 % dans le barème progressif de l'impôt sur le revenu, les pouvoirs publics n'avaient aucunement l'intention de rapprocher les modalités d'imposition des différentes catégories de revenus. Tout au contraire, cette mesure, qui devait maintenir le statu quo fiscal, se voulait purement « cosmétique » : dans la mesure où une très grande part des revenus imposables relevaient de l'abattement général, il s'agissait de faire en sorte que les différents taux du barème progressif soient significativement réduits sans conduire à une variation de la charge fiscale réelle (26).

Naturellement, la réalisation de cet objectif de neutralité supposait l'introduction de diverses mesures correctives qui – optiquement « défavorables » (27) – ne revêtaient pas le même degré de discrétion.

b. Les corrections « par compensation »

Lorsque cela était possible, les mesures correctives « défavorables » ont emprunté la forme – discrète – de dispositifs consistant à réduire la portée d'une mesure favorable préexistante. On peut en donner les principaux exemples :

- le régime des revenus fonciers a fait l'objet de deux mesures correctives distinctes : dans le cadre du régime réel, la déduction forfaitaire générale de 14 %, « représentant les frais de gestion, [certaines] assurances [...] et l'amortissement » (CGI art. 31, I-1o-e, ancien), a été supprimée, alors que le taux de charge forfaitaire applicable au titre du régime « microfoncier » a été réduit de 40 % à 30 % du revenu foncier brut (CGI art 32, 1) ;

- en matière de revenus de capitaux mobiliers, alors que seuls les dividendes (et autres revenus distribués assimilés) versés à un résident de France par une société passible de l'impôt sur les sociétés relevaient du barème progressif (28), le taux de la réfaction d'assiette de 50 % compensant, lorsqu'ils avaient été régulièrement distribués, la suppression du mécanisme de l'avoir fiscal (29), a été réduit à 40 % (30) ;

- en matière de « micro-BIC » et de « micro-BNC », les taux de l'abattement forfaitaire de 72 %, 52 % et 37 % avaient été respectivement réduits à 68 %, 45 % (31) et 25 % (32).

c. Les corrections « par majoration »

Lorsqu'une neutralisation « par compensation » n'était pas techniquement possible, une seule voie – inévitablement plus visible – demeurait ouverte : celle de l'application d'une majoration – on pourrait dire un « anti-abattement » – consistant à augmenter artificiellement les revenus concernés avant de les incorporer au revenu global soumis au barème progressif.

Pour assurer la neutralité recherchée, cette mesure a consisté à majorer de 25 % ou, *expressis verbis*, à « multiplie[r] par 1,25 » deux séries de revenus :

- certains revenus de capitaux mobiliers suspects (sur lesquels on reviendra plus loin) ;
- dans les cédules des bénéficiaires professionnels, d'une part, les revenus des titulaires de BA relevant du régime alors applicable du « forfait collectif agricole » (CGI art. 64 et s. ancien) et, d'autre part, ceux des titulaires de BIC, BA ou BNC soumis à un régime réel d'imposition lorsqu'ils n'étaient pas adhérents d'un organisme de gestion agréé (33).

C'est à l'égard de cette dernière situation que se sont noués les faits et procédures ayant conduit à l'arrêt Waldner c/ France.

B. Les procédures contentieuses internes

M. Waldner, avocat exerçant en France, était titulaire de BNC. Alors qu'il relevait d'un régime réel d'imposition, il s'était abstenu d'adhérer à une association de gestion agréée (34). Conformément aux dispositions légales alors applicables (CGI art. 158, 7-1o ancien), ses revenus d'activité des années 2006 à 2011 avaient été multipliés par 1,25 avant d'être ajoutés à son revenu global soumis au barème progressif.

Après avoir réclamé sans succès contre les impositions en cause, il s'était tourné devant les juridictions fiscales en invoquant différentes stipulations de la Convention EDH.

1. Une atmosphère contentieuse défavorable

Le requérant avait fait preuve d'une combativité réelle car, à la vérité, ses actions semblaient vouées à l'échec. Les procédures engagées se heurtaient en effet à un double obstacle jurisprudentiel.

a. La décision Exbrayat

Dans une des premières décisions « QPC » rendues en matière fiscale, le Conseil constitutionnel avait conclu à la validité du dispositif légal de majoration en matière d'impôt sur le revenu (35). S'appropriant froidement(36) l'argument « mathématique » (37) soutenu par l'administration, il avait retenu, dans la décision Exbrayat de 2010, que « la majoration [...] de 25 % de la base d'imposition des non-adhérents est intervenue dans le cadre d'une réforme globale de l'impôt sur le revenu qui a concerné tous les contribuables ; que cette mesure est la contrepartie, arithmétiquement équivalente, de la suppression de l'abattement de 20 % dont bénéficiaient, avant cette réforme de l'impôt, les adhérents à un organisme de gestion agréé ; qu'ainsi la différence de traitement entre adhérents et non-adhérents demeure justifiée à l'instar du régime antérieur et ne crée donc pas de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques » (38).

b. L'arrêt Imbert de Trémiolles

Deux ans auparavant, la Cour EDH avait écarté comme irrecevables les requêtes formées par un redevable de l'impôt de solidarité sur la fortune qui, se prévalant du droit au respect des biens, soutenait qu'il avait fait l'objet d'une imposition excessive : il faisait valoir (sans être semble-t-il contredit) qu'il avait dû, pour différentes années, consacrer l'intégralité de ses revenus annuels et procéder à des désinvestissements pour acquitter les impositions mises à sa charge (39).

Cette solution sévère donnait à penser que la marge de manœuvre laissée aux États en matière fiscale pouvait avoir sonné le glas des contestations portant sur le caractère excessif des impositions mises à la charge des redevables par la loi fiscale.

Dans ce contexte jurisprudentiel défavorable, c'est sans grande surprise que les deux procédures contentieuses parallèles engagées par M. Waldner devant l'administration puis les juridictions internes (la première pour les années d'imposition 2006 à 2008 et la seconde pour les années 2009 à 2011) se sont révélées infructueuses.

2. Les procédures internes

Après rejet de ses réclamations, M. Waldner avait, devant les juridictions du fond, invoqué de nombreuses stipulations de la Convention EDH. Les deux procédures qu'il avait engagées étant similaires, on examinera seulement la décision par laquelle le Conseil d'État a rejeté (40) le pourvoi en cassation dirigé contre l'arrêt de 2012 par lequel la cour administrative d'appel de Paris avait confirmé la validité, au regard de ces stipulations, de l'application de l'« anti-abattement » pour les années 2006 à 2008.

Sans revenir sur l'ensemble des moyens examinés et rejetés par le Conseil d'État (41), on s'attardera sur les éléments de la décision concernant le problème de la violation du droit au respect des biens.

Après avoir rappelé les termes de l'argument « mathématique » – l'intégration de l'abattement de 20 % dans le barème progressif a concerné l'ensemble des contribuables et 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 % » – et l'objectif poursuivi par lui lors de l'institution des OGA – « afin de mettre en œuvre l'objectif constitutionnel de lutte contre l'évasion fiscale [...], le législateur a tenu compte de la spécificité du régime juridique [de leurs] adhérents [et a], en contrepartie, encouragé sur le plan fiscal l'adhésion à un tel organisme » -, le Conseil d'État rejette sèchement le moyen : « en jugeant que le traitement fiscal plus favorable appliqué aux adhérents des centres de gestion et associations agréés, qui ne supportent pas la majoration de 25 % appliquée [...] aux contribuables qui ne sont pas adhérents, était justifié par la volonté du législateur d'encourager l'adhésion à ces organismes, tout en précisant que l'existence de ceux-ci contribue à l'amélioration des conditions d'établissement et de recouvrement de l'impôt et à la mise en œuvre de l'objectif de lutte contre l'évasion fiscale, la cour a suffisamment justifié le motif d'intérêt général que le législateur a poursuivi par l'instauration des dispositions litigieuses ». Elle n'a pas – « en tout état de cause » (42) – commis d'erreur de droit en en déduisant que les dispositions du 7 de l'article 158 du CGI n'étaient pas contraires aux stipulations de l'article 1er du protocole additionnel à la Convention EDH (43).

Faut-il voir dans cet *imperatoria brevitatis* la marque de la sérénité du Conseil d'État dans cette affaire ? Toujours est-il que sa décision sera démentie par la Cour EDH, qui va faire porter son analyse sur un terrain un peu différent.

II. La teneur et la portée de l'arrêt Waldner c/ France

Deux surprises naissent de la lecture de l'arrêt Waldner c/ France (A). On les évoquera avant d'essayer de mesurer la portée de cette décision (B).

A. Les surprises de l'arrêt

Une première surprise tient à la recevabilité de la requête. La seconde tient au raisonnement suivi par la Cour EDH.

1. La recevabilité

Compte tenu de l'arrêt Imbert de Trémiolles, on pouvait penser que la requête serait écartée par la Cour EDH comme irrecevable. Alors que l'on rappelle fréquemment la marge de manœuvre importante laissée aux États en matière fiscale, on était, en effet, en présence d'une mesure de pure technique fiscale, dépourvue de charge symbolique forte et ayant reçu l'imprimatur du Conseil constitutionnel. Au surplus, la mesure litigieuse avait été abrogée deux ans auparavant (44), ce qui aurait pu encourager la Cour à ne pas se livrer à l'examen au fond qui était sollicité.

Sans s'attarder sur ce point, la Cour EDH retient la recevabilité. Plus encore, elle va prononcer la condamnation demandée au terme d'un raisonnement qui s'écarte du cadre du litige tel qu'il résultait des arguments échangés par les parties.

2. La condamnation

a. Les arguments des parties

En dehors d'une critique dirigée contre les OGA eux-mêmes (45), le requérant s'était placé sur le terrain de l'imposition excessive : la majoration de 25 % de ses revenus déclarés revêtait un caractère disproportionné et conduisait à taxer un revenu partiellement fictif – pouvant même excéder le chiffre d'affaires réalisé. Cette surimposition, qui compromettait le « juste équilibre » devant exister entre l'objectif de lutte contre la fraude et les droits du contribuable, constituait une violation du droit au respect de ses biens (§ 37).

De son côté, le Gouvernement français considérait que la mesure litigieuse préservait le juste équilibre exigé dès lors que la majoration litigieuse :

- n’était qu’une mesure correctrice – mathématiquement neutre – visant à maintenir la différence de traitement antérieure justifiée par les buts légitimes – et incontestés – de protection par l’État de ses intérêts financiers et de la lutte contre l’évasion fiscale ;

- ne présentait pas un caractère confiscatoire pour être limitée à 25 % de l’assiette de l’impôt sur le revenu et ne concernant que des personnes « ne contribu[a]nt pas, par l’un des moyens mis à leur disposition par la loi, à l’objectif de sécurisation des processus de perception des impôts » (§ 39).

b. Le déplacement du raisonnement

La Cour rappelle d’abord les principes « fiscaux » généraux résultant de sa jurisprudence. Très stables, ils tiennent deux éléments essentiels :

- le prélèvement fiscal constitue en lui-même une atteinte au droit de propriété, et toute mesure législative (46) tendant à assurer le paiement de l’impôt doit ménager un « juste équilibre » entre les impératifs d’intérêt général et ceux de la sauvegarde des droits fondamentaux de l’individu ;

- si l’État doit se voir reconnaître en matière fiscale une grande marge d’appréciation (47), il doit exister un rapport « raisonnable de proportionnalité » entre les moyens employés et le but visé par le législateur fiscal (§ 42 à 45).

Appliquant ces principes aux circonstances particulières de l’espèce (48), la Cour EDH – sans examiner en détail l’hypothétique atteinte à la liberté d’association (49) – s’écarte passablement du terrain de l’imposition excessive et de l’imposition de revenus fictifs sur lequel s’étaient exclusivement situées les parties.

Sans doute la Cour relève-t-elle que le requérant a bien été imposé, pour une part « non négligeable [de ses] revenus déclarés », à raison de « revenus pouvant être qualifiés de “fictifs” » (§ 53 et 56) dont il a résulté une « surcharge financière disproportionnée » (§ 59).

Mais là n’est pas, peut-on penser, le motif principal de la condamnation prononcée. Au-delà de ces éléments, la Cour inscrit également son raisonnement dans une perspective plus fondamentale.

Particulièrement riche et fermement étayé, ce raisonnement, qui n’est pas d’une parfaite linéarité, peut être synthétisé en quatre points.

a) La France a choisi de percevoir l’impôt sur le revenu selon un système déclaratif. Dans le cadre de ce système, les déclarations souscrites par les contribuables sont présumées exactes et sincères, et ce n’est qu’après démonstration, par l’administration, de leur insincérité que l’impôt peut être établi sur des bases plus élevées que celles qui ont été déclarées (§ 55 et 24).

b) La majoration automatique appliquée à partir de 2006 aux non-adhérents à un OGA a consisté à mettre à la charge du contribuable un impôt partiellement établi sur des revenus non déclarés et réputés non perçus – sauf à présumer de la fraude de l’intéressé (§ 52). Même en l’absence de tout élément confortant l’hypothèse de la mauvaise foi éventuelle du requérant dans

l'accomplissement de ses obligations déclaratives, ce dispositif consistait donc à imposer des revenus pouvant, au stade de la déclaration d'impôt, être qualifiés de « fictifs » (§ 53).

c) Ce faisant, la France a fait le choix d'opérer – « en rupture avec le principe de la présomption d'exactitude et de sincérité des déclarations fiscales » – un arbitrage conduisant, lors de l'établissement initial de l'impôt, à traiter de facto le requérant plus sévèrement que tout autre contribuable dont la déclaration d'impôt est en réalité inexacte, mais dont la bonne foi est présumée (§ 55).

d) Dans ces conditions, la méthode choisie par le législateur pour atteindre le but légitime qu'il s'était fixé ne reposait pas suffisamment sur une « base raisonnable ». Apparaissant « contraire à la philosophie générale du système basé sur les déclarations du contribuable présumées faites de bonne foi et correctes » (§ 58 et 59), elle a conduit à la majoration (pour une part non négligeable) des revenus déclarés par un contribuable ayant respecté ses obligations au regard de la législation fiscale et dont la bonne foi n'a jamais été remise en cause ni même questionnée (§ 56). Cette méthode a rompu le juste équilibre qui doit exister entre les impératifs de l'intérêt général et ceux de la sauvegarde des droits fondamentaux de l'individu (60).

Ayant ainsi constaté une ingérence injustifiée dans le droit au respect des biens, la Cour sanctionne cette violation de la Convention EDH en condamnant la France à indemniser le requérant à hauteur du préjudice qu'il a subi (50).

En définitive, ce qui semble avoir motivé la condamnation, ce n'est pas tant le caractère fictif des revenus imposés ou le caractère excessif du prélèvement fiscal en résultant, mais une inconséquence de la législation fiscale française. Celle-ci peut être résumée ainsi : tout en organisant un système déclaratif reposant sur le principe de présomption de sincérité des déclarations, le législateur a institué, en méconnaissance de ce principe, un mécanisme devant s'analyser comme une présomption irréfragable d'insincérité des déclarations souscrites par certains contribuables.

Ce constat conduit à un paradoxe. S'il tend à relativiser l'importance de la marge de manœuvre laissée aux États en matière fiscale (51), il invite à envisager avec prudence la portée de l'arrêt Waldner c/ France.

B. Une portée incertaine

1. Incidence contentieuse

A priori, la portée de l'arrêt Waldner c/ France est triplement limitée. Conformément à des principes indiscutables, une simple autorité relative de la chose jugée lui est attachée. Au surplus, la Cour s'est prononcée sur des faits auxquels se sont appliquées des règles aujourd'hui abrogées. Enfin, même si les textes ne l'excluent pas expressément (v. LPF, art. R 196-1, première partie, c, et art. L 190 al. 5), un arrêt de la Cour EDH prononçant, le cas échéant, une condamnation (52) ne devrait pouvoir être regardé comme un événement susceptible de rouvrir des délais de réclamation atteints par la forclusion (53). En effet, dans la lecture restrictive qu'en donne le Conseil d'État, seuls les événements « qui ont une incidence directe sur le principe même de l'imposition, son régime ou son mode de calcul » sont susceptibles d'ouvrir un nouveau délai de réclamation (54). Tel n'est pas généralement le cas d'une décision de justice rendue à l'égard de la situation individuelle d'un autre contribuable, quand bien même celle-ci serait identique à celle dans laquelle se trouve placée le requérant (55).

2. Incidence sur les autres mesures liées à l'intégration de l'abattement de 20 % dans le barème progressif

a. Les revenus de capitaux mobiliers « suspects »

Le régime du forfait collectif agricole ayant été remplacé par un régime « micro-BA » (56) n'ayant jamais comporté cette mesure et la majoration de 25 % ne s'appliquant plus depuis 2023, fin de la période transitoire ouverte par la loi de finances pour 2021, aux non-adhérents à un OGA(57), celle-ci ne demeure plus applicable, en matière d'impôt sur le revenu, qu'à certains revenus de capitaux mobiliers :

a) les rémunérations et avantages occultes (CGI art. 111, c) ;

b) les distributions correspondant à des rémunérations excessives non déductibles du résultat de la société employeur (CGI art. 111, d) ou à certaines « dépenses somptuaires » (CGI art. 111, e) ;

c) certains revenus distribués ou réputés tels (CGI art. 109) résultant d'une rectification des résultats de la société distributrice ;

d) les revenus présumés liés à la détention de droits dans des entités à prépondérance financière soumises hors de France à un régime fiscal privilégié (CGI art. 123 bis).

Dans ces différents cas, la majoration de 25 % peut-elle être regardée comme conduisant à l'imposition d'un revenu fictif en méconnaissance du droit au respect des biens ? Il est difficile de l'affirmer car, dans ces hypothèses, on est face à des situations qui, faute d'être toujours irrégulières ou frauduleuses, comportent a minima une « coloration » un peu suspecte qui pourrait conduire les juridictions à la circonspection.

Sans doute la décision par laquelle le Conseil constitutionnel a écarté l'application de la majoration pour l'assiette des contributions sociales frappant ce type de revenus (58) pourrait semer le trouble. Mais sa jurisprudence ultérieure a, pour l'assiette de l'impôt sur le revenu, justifié l'application de la majoration aux distributions occultes ou irrégulières (CGI art. 111, c, et art. 109) en se plaçant exclusivement, cette fois, sur le terrain de l'objectif de valeur constitutionnelle de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales (59). Loin de constituer une simple mesure de neutralisation mathématique(60), ce qui avait été affirmé jusque-là, la majoration a été regardée par le juge constitutionnel comme poursuivant une visée dissuasive relevant de l'objectif de valeur constitutionnelle de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales : en adoptant ces mesures, le législateur a entendu soumettre à une imposition plus forte certains revenus de capitaux mobiliers « non spontanément déclarés par le contribuable » et « distribués dans des conditions irrégulières ou occultes », cela dans le but de « dissuader de telles opérations » (61).

b. La majoration « automatique » de 10 %

En définitive, la disposition qui pourrait le plus prêter le flanc à la critique est une sanction « automatique » – ou peu s'en faut – qui, depuis 2006, est spécialement applicable en matière d'impôt sur le revenu (CGI art. 1758 A).

Pour tenir compte du fait que l'abattement de 20 % n'avait plus été applicable à compter de 1994 (v. plus haut) qu'aux revenus déclarés spontanément, la loi de finances pour 2006 avait introduit

une sanction spéciale. Comme l'indiquait, à l'époque, le rapporteur général du budget à l'Assemblée nationale : « Avec la suppression de cette incitation à la déclaration, il est nécessaire de rééquilibrer le régime des sanctions afin que l'intégration des 20 % dans le barème ne constitue pas un avantage nouveau pour les personnes ne déclarant pas leurs revenus de manière spontanée. »

La loi prévoit donc, depuis 2006, que « le retard ou le défaut de souscription des déclarations qui doivent être déposées en vue de l'établissement de l'impôt sur le revenu ainsi que les inexactitudes ou les omissions relevées dans ces déclarations, qui ont pour effet de minorer l'impôt dû par le contribuable [...], donnent lieu au versement d'une majoration égale à 10 % des droits mis à la charge du contribuable [...] » (CGI art. 1758 A, I). Sans doute la loi prévoit-elle également, à titre de clause de sauvegarde, que cette majoration ne peut être infligée (62) au contribuable qui, notamment, « a corrigé sa déclaration spontanément ou dans un délai de trente jours à la suite d'une demande de l'administration » (même disp., II-a).

Telle qu'elle est actuellement conçue, cette exclusion apparaît-elle suffisante ? Eu égard aux principes devant gouverner un système fiscal déclaratif respectueux des droits des individus, ne devrait-on pas exiger que l'administration établisse, si elle entend infliger cette sanction, qu'elle a, au préalable, effectivement demandé au contribuable de corriger sa situation ? Or, si une telle demande est bien envisagée par le texte légal, elle ne semble pas être une condition préalable d'infliction de la sanction. Dans cette mesure, le régime de cette sanction apparaît critiquable.

3. Incidence sur d'autres mesures fiscales

Dans la précédente livraison de cette revue, le Pr. Frédéric Douet (63) a identifié différents dispositifs fiscaux fragilisés par l'arrêt Waldner c/ France. En dehors du principe de non-déduction de l'actif successoral des dettes de restitution de quasi-usufruits portant sur des sommes d'argent (CGI art. 774 bis), qui était la matière principale de sa réflexion, il a énuméré différents dispositifs qui, relatifs à l'imposition des revenus, lui semblent hautement fragilisés.

a. La valeur d'acquisition « fictive » de certaines plus-values immobilières

Le premier, qui a trait au régime d'imposition des plus-values immobilières des particuliers, se rapporte à la détermination de la valeur d'acquisition de l'immeuble cédé qui, reçu par voie de succession, constituait la résidence principale du défunt et a pu, à ce titre, faire l'objet d'un abattement de 20 % pour l'assiette des droits de mutation par décès (CGI art. 764 bis). Dans ce cas de figure, l'application littérale de la loi (CGI art. 150 VB, I-al. 1) pourrait conduire à retenir comme valeur d'acquisition du bien cédé la valeur déclarée – c'est-à-dire diminuée de l'abattement –, ce qui reviendrait à majorer la plus-value brute « réelle » du montant de l'abattement antérieurement appliqué (64).

Il est difficile de justifier d'une telle solution, qui apparaît des plus critiquables. Est-il besoin, pour autant, d'en appeler au droit au respect des biens pour la faire écarter ? On peut espérer que cela ne soit pas nécessaire et qu'une « lecture intelligente » de la loi – pourquoi donc ce mode d'interprétation serait-il réservé à la seule doctrine administrative ? – pourrait conduire à la condamner.

b. La limitation de déduction applicable pour l'assiette des contributions sociales

Le second dispositif critiquable tient, selon le Pr. Douet, à la non-déductibilité partielle des contributions sociales de l'assiette de l'impôt sur le revenu. On est là, il est vrai, dans une

situation proche, au fond, de l'arrêt Waldner c/ France dans la mesure où le contribuable est imposé pour partie sur des revenus dont il n'a pas disposé – ou, plus exactement, dont il s'est trouvé privé du fait du prélèvement ou du paiement d'autres impositions (CGI art. 154 quinquies, a contrario). Dans cette mesure, le revenu imposable comprend des revenus « fictifs ». Cette non-déductibilité doit-elle, pour autant, être regardée comme fragilisée par la jurisprudence de la Cour EDH ?

Il semble difficile de donner une réponse positive à cette question. Élément historique du régime des contributions sociales (65), la règle limitant leur déductibilité possède une justification particulière : celle de conférer une portée progressive à une imposition conçue en elle-même comme proportionnelle (66).

Ne semblant pas compromettre frontalement les principes devant gouverner un système déclaratif, elle devrait pouvoir être « couverte » par la marge d'appréciation laissée à l'État pour assurer la progressivité de l'imposition sur le revenu, qui devrait être regardée comme un but légitime que peut s'assigner le législateur fiscal.

L'arrêt Waldner c/ France suscite donc bien des interrogations sur sa portée réelle. À n'en pas douter, de nouvelles décisions juridictionnelles vont intervenir qui enrichiront la réflexion sur les perspectives qu'il ouvre et apporteront des réponses aux nombreuses questions qu'il suscite.

Olivier Négrin

(1) Convention de sauvegarde des droits de l'Homme et des libertés fondamentales signée à Rome le 4 novembre 1950 dénommée ci-après « Convention EDH » ou « Conv. EDH ».

(2) À l'exception, naturellement, du domaine de la répression fiscale où, à travers l'article 6 de la Convention EDH (droit au procès équitable dans un délai raisonnable), les apports du droit européen ont été particulièrement importants (V. sur ces questions J. Lamarque, O. Négrin et L. Ayrault, *Droit fiscal général*, LexisNexis, 4e éd., 2016, § 321 et s. – D. Gutmann, « La portée de l'article 6 de la convention européenne des droits de l'Homme en matière fiscale » : *Dr. fisc.* 38/16 ét. 501).

(3) M. Guyomar, propos conclusifs sur « L'impact de la Convention européenne des droits de l'Homme sur le droit fiscal : quelles perspectives d'évolution », Actes du 33e colloque du Cefep (Paris, 30-6-2022), *Dr. fisc.* 49/23, coll. 416, spéc. p. 35.

(4) Littéralement, la Conv. EDH ne réserve pas le droit des États de lever l'impôt, mais, dans une perspective semblant se rattacher exclusivement au recouvrement forcé de l'impôt, le droit des États de mettre en vigueur les lois jugées nécessaires pour assurer son paiement. Cette interprétation, qui aurait pu conduire à considérer que les conditions d'établissement de l'impôt ne relèvent pas, en elles-mêmes, du champ du droit à la protection des biens ne semble jamais avoir été retenue. Statuant en formation de grande chambre, la Cour EDH a ainsi jugé que « l'imposition fiscale constitue en principe une atteinte au droit garanti par [...] l'article 1 du Protocole no 1 car elle prive la personne concernée d'un bien, à savoir la somme qu'elle doit payer » (CEDH, gr. ch., 29-4-2008, no 13378/05, *Burden c/ Royaume-Uni*, § 59).

(5) Le « principe européen d'égalité » ne peut être utilement invoqué « isolément » mais seulement en lien avec un droit ou une liberté garantis par la Convention EDH. Cette condition apparaît largement formelle dans la mesure où il n'est pas exigé qu'une violation du droit ou de la liberté en cause soit préalablement constatée (V. par ex. CEDH, gr. ch. 16-3-2010 no 42184/05, *Carson et a. c/ Royaume-Uni*).

(6) V. en ce sens M. Collet, propos introductifs in « L'impact de la convention européenne des droits de l'Homme sur le droit fiscal : quelles perspectives d'évolution », Actes du 33e colloque du Cefep (Paris, 30-6-2022), *Dr. fisc.* 2023, no 49, coll. 416, spéc. p. 15.

(7) V. B. Delaunay, *Le contentieux des espérances légitimes* in *Le contentieux fiscal en débat(s)*, Actes du colloque du CEFF (Aix-en-Provence, 15 et 16 nov. 2013), *Coll. Grands Colloques, LGDJ*, 2014, p. 297 et s.

(8) V., décidant la survie de la loi ancienne, CE plén. 9-5-2012 no 308996, min. c/ Sté EPI : RJF 7/12 no 786, concl. J. Boucher p. 595. – CE plén. 25-10-2017 no 403320, min. c/ Vivendi : RJF 1/18 no 131 concl. É. Crépey p. 162 (C 131), chronique A. Iljic p. 7. – CE 6-6-2018 no 414482, Sté Dekra France : RJF 10/18 no 1057.

V., écartant la qualification d'espérance légitime protégée pour un simple effet d'aubaine résultant d'une imperfection législative, CE 18-9-2023 no 471851 : RJF 12/23 no 962, concl. R. Victor p. 131 (C 962).

(9) V. notamment L. Ayrault, Droit fiscal européen des droits de l'Homme, Chronique de l'année 2023 : Dr. fisc. 2024, à paraître. Ibid. année 2022, Dr. fisc. 13/23, chron. 150, § 8 et s. Ibid. année 2021, Dr. fisc. 12/22, chron. 167, § 15 et s. Ibid. année 2020, Dr. fisc. 10/21, chron. 176, § 16 et s. Ibid. années 2018 et 2019, Dr. fisc. 12/20, chron. 208, § 9 et s. Ibid. année 2017, Dr. fisc. 9/18, chron. 207, § 24 et s. Ibid. année 2016, Dr. fisc. 9/17, chron. 191, § 35 et s. Ibid. année 2015, Dr. fisc. 9/16, chron. 206, § 35 et s. Ibid. année 2014, Dr. fisc. 9/15, chron. 180, § 10 et s. Ibid. année 2013, Dr. fisc. 10/14, chron. 201, § 42 et s. Ibid. année 2012, Dr. fisc. 9/13, chron. 177, § 42 et s.

(10) Relèvent de ce second courant les arrêts condamnant les impositions « excessives » ou « confiscatoires ». V., sur ces questions, J. Lamarque, O. Négrin et L. Ayrault, Droit fiscal général, préc., § 360 et s. V. récemment CEDH 14-5-2013 no 66529/11, NKM c/ Hongrie, pour une imposition au taux de 98 % d'une fraction de l'indemnité versée à un fonctionnaire à raison de son licenciement.

(11) CEDH 7-12-2023 no 26604/16 : RJF 2/24 no 189, FR 1/24 no 1, Dr. fisc. 50/23 act. 441. Sur cet arrêt, v. L. Ayrault, chron. année 2023 précitée, Dr. fisc 2014, à paraître, § 57 et s. – F. Sudre et a., Droit de la convention européenne des droits de l'Homme, JCP G 2024, no 1, doct. 33, spéc. § 33 par A. Schahmaneche. – C. Hélaine, La majoration des revenus imposables de 25 % de l'avocat non adhérent d'un OGA devant la Cour européenne des droits de l'Homme, Dalloz actualité, 14-12-2023. V. également F. Douet, Sort fiscal de la dette de restitution du quasi-usufructier ou qui trop taxe mal étreint !, RJF 4/24, doctrine.

(12) Techniquement, la mesure prenait la forme d'une réfaction d'assiette consistant à n'ajouter qu'une fraction (90 %, 85 %, 81 % puis 80 %) des traitements, salaires et pensions au revenu imposable. Pour les titulaires des bénéfiques professionnels, il s'agissait d'un véritable abattement.

(13) D. 30-4-1955 relatif aux impôts sur les revenus (art. 3), pris, en plein mouvement Poujade, sur le fondement de la loi du 2 avril 1955 accordant au Gouvernement des pouvoirs spéciaux en matières économique, sociale et fiscale (art. unique). L'exposé des motifs de la réforme fiscale (résultant de onze décrets pris le même jour sur le fondement de cette loi) fait ressortir que cette disposition constituait le pendant de mesures d'allègement décidées en faveur des commerçants, artisans et membres des professions libérales – le Gouvernement affirmant reconnaître que l'impôt « frappait trop lourdement de nombreux contribuables dont le revenu correspond à la mise en valeur d'un petit capital mais aussi, pour une certaine part, au fruit de leur travail personnel ».

(14) À titre transitoire, l'abattement s'est appliqué au taux de 19 % pour les revenus de 1959 (art. 26). Le taux de 20 % s'est appliqué à partir de 1960.

(15) Moins fondamentales, deux autres modifications techniques avaient été également apportées au dispositif initial. La loi de finances pour 1974 (L. 27-12-1973, art. 5) avait introduit un plafonnement de l'abattement. Durci par la loi de finances pour 1976 (L. 30-12-1975, art. 14), ce mécanisme excluait l'application de tout abattement à la fraction des traitements, salaires et pensions excédant en dernier lieu le montant de 120 100 € par contribuable. Par ailleurs, la loi de finances pour 1977 (L. 29-12-1976, art. 4) avait prévu une réduction à 10 % du taux de l'abattement général pour la fraction des rémunérations salariales excédant le seuil, fixé en dernier lieu à 469 000 F, allouées à des salariés détenant (directement ou indirectement) plus de 35 % du capital de la société les employant. Cette mesure a été supprimée par la loi de finances pour 1997 (L. 30-12-1996, art. 4, 1o).

(16) CGI art. 158, 4 bis ancien. L'abattement s'appliquait sous le même plafond légal que celui applicable aux titulaires de traitements, salaires et pensions.

(17) Les OGA sont des associations de droit privé portant la dénomination de centres de gestion agréés (pour les commerçants, artisans et agriculteurs – V. CGI art. 1649 quater C et s.) ou d'associations de gestion agréées (pour les membres des professions libérales – V. CGI art. 1649 quater F et s.).

(18) L. fin. rect. 1974, 27-12-1974, art. I, III (retenant un abattement de 10 %) et L. fin. 1985, 29-12-1984, art. 89, portant le taux maximum de l'abattement à 20 %. On emprunte cette formule au Conseil constitutionnel, qui avait considéré que les organismes de gestion agréés (« associations » pour les

professionnels libéraux et « centres » dans les autres cas) ont été institués « pour procurer à leurs adhérents une assistance technique en matière de tenue de comptabilité et favoriser une meilleure connaissance des revenus non salariaux destinée à remédier à l'évasion fiscale » (Cons. const. 29-12-1989 no 89-268 DC, Loi de finances pour 1990, § 53 : RJF 2/90 no 195).

(19) La loi prévoyait que l'abattement n'était pas applicable : – à la fraction des bénéficiaires résultant d'une rectification (sauf en cas de déclaration rectificative souscrite spontanément par l'intéressé) ; – en cas d'accomplissement tardif réitéré des obligations déclaratives (concernant tant les revenus professionnels ou « personnels » que le chiffre d'affaires) ; – lorsque, pour l'année considérée, la mauvaise foi de l'intéressé avait été établie à l'occasion d'une rectification relative à l'impôt sur le revenu ou à la taxe sur la valeur ajoutée (CGI art. 158, 4 bis ancien al. 4 à 6).

(20) Ces revenus s'entendaient de ceux déclarés par les contribuables, soit dans leur déclaration initiale (souscrite dans les délais ou hors délai, mais avant mise en demeure), soit dans une déclaration rectificative ou complémentaire souscrite avant l'engagement d'une procédure contraignante.

(21) Cette idée n'apparaît pas dans les travaux préparatoires des textes des années 1960.

(22) En 1993, le rapport de la commission « Ducamin » relève que « la raison couramment invoquée pour justifier cet abattement réside dans la meilleure connaissance par l'administration des revenus salariaux », et que « l'idée d'un amortissement du capital humain représenté par le salarié lui-même », parfois invoquée également, n'apparaît « pas très convaincante » (« Études des prélèvements fiscaux et sociaux pesant sur les ménages », La Documentation française, 1996, p. 156).

(23) La Documentation française, 31 mai 1996, p. 27 et 28. Trois ans auparavant, le rapport de la Commission « Ducamin » n'avait pas retenu cette proposition (rapport précité, p. 156 et 157).

(24) Le taux marginal du barème était alors de 48,09 %. Il a pu être réduit à 40 % après l'incorporation de l'abattement dans le tarif de l'impôt.

(25) L. fin. 2006, 30-12-2005, art. 76. Sur les nombreux aspects de cette réforme importante, V. B. Castagnède, « La réforme de l'impôt sur le revenu en France », L'Année fiscale, PUF, 2006, p. 9 et s.

(26) Pour reprendre les termes du rapport du groupe de travail, l'incorporation dans le barème de l'abattement général « ne [pourrait] en aucun cas majorer d'un seul centime l'impôt sur le revenu acquitté par les bénéficiaires actuels de cet abattement » (La Documentation française, 31-5-1996, p. 28).

(27) D'autres étaient « optiquement favorables » : pour éviter que certains contribuables de condition modeste se trouvent privés du bénéfice de mesures fiscales ou sociales de faveur du fait de l'augmentation de leur revenu fiscal de référence, certains seuils fiscaux ou sociaux avaient été majorés.

(28) Les produits de placement à revenus fixes étaient alors soumis à un prélèvement forfaitaire libératoire de l'IR exigible au taux (le plus souvent) de 16 % (CGI art. 125 A, ancien).

(29) L. fin. 2004 (30-12-2003, art. 93).

(30) CGI art. 158, 3-2o, applicable depuis 2018 en cas de « renonciation » au PFU.

(31) CGI art. 50-0, 1. Ces taux sont « instantanément » revenus à leur niveau initial ou presque (L. fin. sécu. soc. 2007, 21-12-2006, art. 10, III) fixant ces taux à 71 % et 50 % dès l'imposition des revenus de l'année 2006. Selon les travaux préparatoires de la loi, cette modification a eu pour objet de mieux assurer globalement la neutralité de la réforme de l'impôt sur le revenu en tenant compte de ses incidences sur l'assiette des cotisations et contributions sociales.

(32) CGI art. 102 ter, 1. L. fin. sécu. soc. 2007 (précitée) a porté ce taux à 34 % dès l'imposition des revenus de 2006.

(33) Ni, à partir de 2010 (loi de finances pour 2009 (L. 27-12-2008, art. 10), s'ils ne recouraient pas davantage aux services d'un expert-comptable « conventionné ». Cette atténuation de l'intérêt de l'adhésion à un OGA résultant de la loi de finances pour 2009 n'a joué aucun rôle dans l'affaire Waldner c/ France, la Cour EDH traitant uniformément les six années d'imposition en cause, dont deux étaient postérieures à l'entrée en application de cette loi.

(34) Et n'avait pas recouru, à partir de 2010, aux services d'un expert-comptable « conventionné ».

(35) Une solution différente sera retenue, quelques années plus tard, en matière de contributions sociales (v. plus loin).

(36) Dans son opinion concordante sur l'arrêt Waldner c/ France, la juge tchèque a dénoncé en ces termes les insuffisances de la motivation retenue : « Je trouve regrettable que les juridictions nationales et surtout

le Conseil constitutionnel n'aient pas fourni une explication plus convaincante de la législation en cause [...]».

(37) En réalité, cet argument était, dès l'origine, bien fragile. Ainsi, pour ne donner qu'un seul exemple, la majoration de 25 % n'était pas, à la différence de l'abattement général de 20 %, soumis à un quelconque plafond. V. sur ces questions M.-A. Nicolazo de Barmon, concl. sur CE 9-11-2015 no 366457, Waldner : RJF 2/16 no 119, concl. @ (C 119).

(38) Cons. const. 23-7-2010 no 2010-16 QPC, Exbrayat : RJF 11/10 no 1072.

(39) CEDH 4-1-2008 no 25834/05 et a., Imbert de Trémiolles c/ France : RJF 5/08 no 615.

(40) Cette décision est d'ailleurs la seule qui ait été publiée dans les revues spécialisées. Cela montre l'intérêt modeste que l'affaire avait suscité à l'époque. Il ressort de l'arrêt de la Cour EDH que les deux arrêts d'appel (CAA Paris 28-12-2012 no 12-1570, et CAA Paris 19-12-2014, inédits) étaient rédigés dans des termes similaires et que le pourvoi en cassation dirigé contre le second de ces arrêts n'a pas été admis par le Conseil d'État (CE (na), 1-2-2016, inédit).

(41) CE 9-11-2015 no 366457 Waldner : RJF 2/16 no 119, concl. contr. M.-A. Nicolazo de Barmon. Le Conseil d'État écarte les moyens fondés sur les art. 6, 11 et 14 de la Conv. EDH. S'agissant de la liberté d'association, il confirme que les dispositions de l'art. 158, 7, ancien du CGI, si elles visaient à « encourager l'adhésion de certaines catégories de contribuables à des organismes de gestion agréés, n'avaient ni pour objet ni pour effet de contraindre ceux-ci à adhérer à une association et ne portaient donc pas atteinte à la liberté d'association » (cons. 6). Mme Nicolazo de Barmon avait proposé l'annulation de l'arrêt au motif que, selon elle, la mesure constituait, contrairement à ce qu'avait jugé la CAA, une sanction au sens de l'art. 6 de la Conv. EDH (elle n'avait aucunement préjugé de la validité de cette sanction au regard des exigences de la Conv. EDH). Elle n'a pas été suivie par la Haute Juridiction (v. ultérieurement dans le même sens CE 29-3-2017 no 397658, Regourd : RJF 6/17 no 537, concl. E. Cortot-Boucher @ (C 537)).

(42) Ce rejet « en tout état de cause » signifie que le Conseil d'État a entendu ne pas se prononcer sur l'existence d'une atteinte aux biens. Cela est assez paradoxal dans la mesure où le prélèvement de l'impôt est présenté, en lui-même, comme une atteinte aux biens.

(43) Mme Nicolazo de Barmon était également d'avis qu'il existait « un rapport raisonnable de proportionnalité entre la majoration litigieuse et le but [de] lutter contre l'évasion fiscale par une meilleure connaissance des revenus non salariaux ». Cet élément, qui n'est pas développé dans la décision du Conseil d'État, n'emportera pas la conviction des juges européens.

(44) La loi de finances pour 2021 (L. 29-12-2020, art. 34) a supprimé, sur trois ans, la majoration de 25 %. Plus précisément, le coefficient de majoration a été successivement fixé à 1,2 (revenus de 2020), 1,15 (revenus de 2021) et 1,1 (revenus de 2022). Aucune majoration n'est plus applicable à ce titre depuis 2023. L'exposé des motifs de la loi indique que « cette mesure correctrice ancienne ne se justifie plus aujourd'hui au regard des pratiques comptables des entreprises », que sa suppression « s'inscrit dans le cadre de la simplification du régime fiscal des professionnels » et sera de nature à « faciliter la reprise » de l'activité des entreprises dans le contexte de « crise économique liée à la pandémie de Covid-19 ».

(45) Le requérant avait également fait valoir qu'un rapport de la Cour des comptes de 2014 établissait que la création des OGA n'avait pas atteint son objectif de lutte contre la fraude et qu'aucun autre État n'aurait mis en place des organismes de même nature – leur caractère isolé en Europe démontrant leur inutilité. La Cour EDH écarte ses deux arguments sans grande valeur en relevant qu'ils ne remettaient pas en cause la légitimité de l'objectif poursuivi par l'État.

(46) Ce point n'était pas discuté dans le présent arrêt.

(47) Même si l'examen de la proportionnalité peut conduire la Cour à prendre en compte le caractère approprié des méthodes employées par l'État (v. not. CEDH 22-1-2009 no 3131/03, Bulves AD c/ Bulgarie, § 66).

(48) Cette expression (qui n'a pas la portée minorative qu'elle peut avoir devant les juridictions administratives) est la marque du caractère exclusivement *in concreto* du contrôle auquel la Cour EDH est censée se livrer.

(49) La liberté d'association, protégée par l'art. 11 de la Convention EDH, comporte aussi bien un volet positif qu'un volet négatif. Même avant 2010, l'adhésion à un OGA n'était pas à proprement parler obligatoire. Dans son opinion concordante, la juge tchèque insiste en revanche sur cette question.

(50) Ce préjudice matériel indemnisé correspondait à la fraction des impositions liée à la majoration appliquée, soit le total de 49 118 € pour les six années en litige. Naturellement, la règle selon laquelle le contribuable ne peut obtenir, dans le contentieux de la responsabilité, l'indemnisation du préjudice découlant du seul paiement de l'impôt (v. confirmant la jurisprudence antérieure CE sect. 21-32011 no 306225, Krupa : RJF 6/11 no 742 concl. Cl. Legras BDCF 6/11 no 76) n'est pas applicable devant la Cour EDH.

(51) Comme, d'ailleurs, le caractère exclusivement *in concreto* du contrôle opéré par la Cour EDH (v. en ce sens L. Ayrault, Droit fiscal européen des droits de l'homme, Chronique de l'année 2023, Dr. fisc. 2024, à paraître).

(52) Une telle condamnation ne devrait pas pouvoir être regardée comme révélant la non-conformité de la loi française avec le droit supérieur (ici les stipulations de la convention EDH).

(53) Il en résulte que, sous réserve de particularités liées à l'exercice du contrôle fiscal, la majoration de 25 % applicable au titre des revenus de 2019 a pu être contestée jusqu'au 31-12-2022. À supposer qu'elles puissent être considérées comme incompatibles avec le droit supérieur, ce qui ne relève pas de l'évidence, les majorations de 20 %, 15 % et 10 % successivement applicables au titre des revenus des années 2020, 2021 et 2022 ont pu ou peuvent encore, sous la même réserve, être contestées, respectivement, jusqu'au 31-12-2023, 2024 et 2025.

(54) CE plén. 30-1-1976 no 96173 : RJF 3/76 no 124. V. plus récemment CE avis 11-1-2019 no 424819, Sté Maximoise de création : RJF 3/19 no 301, concl. M.-G. Merloz p. 414 (C 301), chronique V. Villette RJF 4/19 p. 431.

(55) CE 12-1-1987 no 47517, Sté Sopalin : RJF 3/87 no 353.

(56) L. fin. rect. 2015, 29-12-2015, art. 33.

(57) Ou ne recourant pas, à partir de 2010, aux services d'un expert-comptable « conventionné ».

(58) Le Conseil constitutionnel a, dans différentes décisions, formulé des réserves d'interprétation conduisant à écarter l'application de la majoration aux contributions sociales frappant les revenus de capitaux mobiliers (Cons. const. 10-2-2017 no 2016-610 QPC, Garantini : RJF 5/17 no 472 et Cons. const. 7-7-2017 no 2017-643 QPC, Herzi et no 2017-650 QPC, Lacquemant : RJF 10/17 no 971). La loi de finances rectificative pour 2017 a supprimé l'application de la majoration à ces revenus (L. 28-12-2017, art. 11, II).

(59) Cons. const. 28-6-2019 no 2019-793 QPC, Champion : RJF 10/19 no 908.

(60) Depuis la loi de finances rectificative pour 2021 (L. 29-12-2020, art. 34), la majoration de 25 % s'applique d'ailleurs aux revenus de capitaux mobiliers « suspects » lorsqu'ils sont imposés à un taux proportionnel dans le cadre du PFU.

(61) Le juge constitutionnel précise dans la décision Champion qu'en opérant une distinction selon que les revenus sont distribués à la suite d'une décision régulière des organes compétents de la société ou que les revenus distribués résultent de décisions occultes ou irrégulières et en soumettant seulement ces derniers à la majoration d'assiette contestée le législateur a retenu des critères objectifs et rationnels au regard du but poursuivi. Il n'en résulte, dès lors, aucune rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques entre les bénéficiaires de revenus de capitaux mobiliers soumis à cette majoration et les autres bénéficiaires de revenus de capitaux mobiliers. Pour des observations critiques sur cette décision, v. M. Collet, art. préc., p. 33.

(62) Sur la nature de sanction que revêt cette majoration, v. CE 20-1-2016 no 377902 : RJF 4/16 no 356, concl. É. Bokdam-Tognetti p. 511 (C 356).

(63) F. Douet, Sort fiscal de la dette de restitution du quasi-usufructier ou qui trop taxe mal étreint !, RJF 4/24, doctrine.

(64) Alors, au surplus, que l'abattement a pu ne pas bénéficier effectivement au cédant s'il n'a pas été imposé aux droits de mutation par décès, ce qui est toujours le cas depuis la loi Tepa du conjoint ou du partenaire civil survivant (L. en faveur du travail de l'emploi et du pouvoir d'achat, 21 août 2007, art. 8, XI).

(65) Initialement, la CSG n'était pas déductible du revenu global, et la même règle a été retenue lors de la création de la CRDS. L'augmentation du taux de la CSG s'est parfois accompagnée de l'admission, à due concurrence, de la déduction de la CSG. Au demeurant, aucune fraction de la CSG ayant frappé des revenus du capital n'est déductible lorsque ces revenus ne sont pas soumis au barème progressif (CGI art. 154 quinquies, II, a contrario). Dans le cas inverse, la CSG est déductible du revenu global de l'année de son paiement, à hauteur seulement de 6,8 %.

(66) V. en ce sens Cons. const. 28-12-1990 no 90-285 DC, Loi de finances pour 1991, § 40 et 41 : RJF 2/91 no 213.