

à la une

Département : FISCAL

Chers Lecteurs,

Ce mois-ci, nous avons choisi de vous exposer les règles de procédures régissant l'envoi, par l'Administration fiscale, des décisions de rejet des réclamations contentieuses et d'en tirer les conséquences pratiques. Nous développons ensuite les points essentiels en terme d'actualité communautaire, administrative et réglementaire.

Bonne lecture !

Décision de rejet et régularité de la procédure : le Conseil d'Etat tranche

Par un arrêt du 5 janvier 2005¹, le Conseil d'Etat (CE) met fin à une divergence jurisprudentielle entre plusieurs Cour administrative d'appel (CAA) ayant eu l'occasion de statuer sur le point de savoir à qui, du contribuable ou de son mandataire, doit être notifiée une décision de rejet ou d'acceptation partielle d'une réclamation contentieuse pour que cette notification fasse courir le délai de recours devant le Tribunal administratif (TA).

LA JURISPRUDENCE DES COURS ADMINISTRATIVES D'APPEL

1. Les CAA de Douai² et de Marseille ont considéré que la notification au mandataire qui a présenté la réclamation au nom de son client est régulière sur le fondement des articles R 198-10 du Livre des Procédures Fiscales (LPF) et R 431-1 du Code de justice administrative. (C Just. Adm.)

Le premier précise que « Les décisions de l'administration sont notifiées dans les mêmes conditions que celles prévues pour les notifications faites au cours de la procédure devant le tribunal administratif. ». C'est cette disposition dont l'interprétation prête à discussion puisqu'en l'occurrence la procédure devant le TA diverge selon qu'il s'agit de la notification des actes de procédures à l'exception des jugements, ordonnances et arrêtés ou de celle de ces derniers.

En effet, l'article R 431-1 précité prévoit que « Lorsqu'une partie est représentée devant le tribunal administratif par un des mandataires mentionnés à l'article R. 431-2, les actes de procédure, à l'exception de la notification de la décision prévue aux articles R. 751-3 et suivants, ne sont accomplis qu'à l'égard de ce mandataire. ».

L'article 751-3 du même code dispose que « Sauf disposition contraire, les décisions sont notifiées le même jour à toutes les parties en cause et adressées à leur domicile réel, par lettre recommandée avec demande d'avis de réception, sans préjudice du droit des parties de faire signifier ces décisions par acte d'huissier de justice. ».

Les CAA de Douai et de Marseille ont déduit des dispositions précitées que la notification au seul avocat est régulière et assimile donc la décision de rejet à un acte de procédure devant le TA autre que le jugement.

2. La CAA de Paris³ avait, quant à elle, tiré de la combinaison desdits articles que la notification adressée au siège de la société est régulière et qu'aucune disposition n'impose qu'elle soit en outre notifiée au mandataire.

LA DECISION DU CONSEIL D'ETAT

3. Dans son arrêt du 5 janvier 2005, le CE a considéré « qu'en indiquant que les décisions par lesquelles l'administration statue sur une réclamation sont notifiées dans les mêmes conditions que celles prévues pour les notifications faites au cours de la procédure devant le tribunal administratif, l'article R. 198-10 du livre des procédures fiscales a entendu renvoyer aux dispositions du code de justice administrative qui régissent la notification des décisions clôturant l'instance. »

⇒ En conséquence, dès lors que seul le contribuable reçoit la notification de rejet d'une réclamation, il y a lieu de la communiquer rapidement à son avocat pour ne pas encourir la forclusion.

Par ailleurs, dès lors que seul l'avocat reçoit ladite notification, cela signifie donc désormais que son envoi est irrégulier et que le délai de deux mois pour introduire une instance n'est pas impératif.

AUTRES MESURES RELATIVES A LA DECISION DE REJET

4. Selon la Documentation de base 13 O-2155 n°5 du 1^{er} décembre 1990, la notification de la décision de rejet doit être adressée sous pli recommandé avec demande d'avis de réception.

⇒ En effet, la notification ayant pour effet de faire courir un délai de recours à partir du jour de sa réception par le contribuable, le seul moyen de preuve à disposition de l'Administration pour démontrer la tardiveté de la requête est la présentation de l'avis de réception daté et signé par le destinataire.

5. Par une décision du 3 juillet 2003⁴ rendue par le TA de Marseille, a été considérée comme régulière et donc faisant courir le délai de saisine du TA, la décision de rejet faite par télécopie à l'avocat ayant agi au nom de la société.

⇒ Suite à la décision précitée du Conseil d'Etat, cette décision ne paraît valoir désormais qu'en ce qu'elle valide le mode de transmission par télécopie.

⇒ Cette solution inédite est à rapprocher de celles⁵ rendues à propos des requêtes envoyées par les contribuables auprès des juridictions. A cet égard, précisons que dans un tel cas le requérant doit authentifier la requête soit par la production d'un exemplaire dûment signé du mémoire adressé par télécopie, soit par l'apposition de sa signature au bas du document enregistré à la juridiction⁶.

⇒ Par ailleurs, cette décision paraît contrevenir aux dispositions de l'article R 103-1 du LPF qui impose que toutes les correspondances adressées par les agents de l'Administration aux contribuables doivent l'être sous enveloppe fermée en application de l'article L 103 du LPF relatif à l'obligation de secret professionnel.

6. Pour être régulière, la décision de rejet doit par ailleurs comporter les mentions des voies et délais de recours ouverts contre cette décision⁷. L'article R 421-5 du C Just. Adm. prévoit en effet que « Les délais de recours contre une décision administrative ne sont opposables qu'à la condition d'avoir été mentionnés, ainsi que les voies de recours, dans la notification de la décision. ».

⇒ Il est fréquent que l'Administration envoie un courrier simple sans faire mention des voies et délais de recours. Dans ces conditions, la contestation devant le Tribunal compétent n'est pas enfermée dans le délai de deux mois.

7. Précisons, enfin, que le vice qui affecte cette notification est sans incidence sur la régularité de la procédure d'imposition. L'irrégularité de la notification de la décision de rejet, a pour seul effet de ne pas faire courir le délai imparti au contribuable pour contester cette décision devant le Tribunal.

¹ TA Marseille 3 juillet 2003, n° 99-3946, 6ème ch., Sté Lloret et Scarselli : RJF 01/2004 n° 83.

² CE 29 septembre 1991 n° 123444, Desort ; CE 27 avril 1994 n° 152356, 8e et 9e s.-s., Raynal :

RJF 06/94 n°739 ; CE 27 avril 1994 n°152356 : RJF 06/94 n°739 ; CE13 mars 1996 n°112949 :

RJF 11/96 n°1344 ; CE 21 avril 2000 n°182106 :RJF 06/00 n°763.

⁶ CE 13 mars 1996 n° 112949, 4e et 1e s.-s., Diraison : RJF 11/96 n° 1344.

⁷ CE 19 mars 1998 n°120079, Section, Mauline : RJF 11/98 n° 1338.

¹ CE 5 janvier 2005 n° 256091.

² CAA Douai 11 mai 2001, n°00-576, 2e ch., SARL Bernard et Cie : RJF 11/01 n° 1439

³ CAA Paris 12 décembre 2000 n°97-198, 2è ch.B, SA Cruise and Charm : RJF 4/01 n° 538.

ACTUALITÉ COMMUNAUTAIRE

➔ **Communiqué de la commission européenne du 2 mars 2005** relatif à l'adoption d'une recommandation invitant la France à supprimer, au plus tard le 1^{er} janvier 2006, l'exonération de la taxe sur les conventions d'assurances pour les risques « non-maladie » dont bénéficient les mutuelles et les institutions de prévoyance (IP/05/243)

La commission européenne a adopté une recommandation invitant la France à supprimer, au plus tard le 1^{er} janvier 2006, l'exonération de la taxe sur les conventions d'assurances pour les risques « non maladie » dont bénéficient les mutuelles et les institutions de prévoyance.

La commission estime que cette exonération constitue une aide d'Etat incompatible avec les règles communautaires en la matière. En novembre 2001, la Commission avait déjà invité la France à supprimer l'exonération de la taxe sur les conventions d'assurance pour les risques « maladie ». La France dispose d'un délai d'un mois pour répondre à la recommandation de la Commission.

A défaut de réponse positive, la Commission pourra ouvrir une procédure formelle d'examen.

ACTUALITÉ DU CREDIT D'IMPOT

➔ **4 A-7-05 du 10 mars 2005** : crédit d'impôt recherche – Loi de Finances pour 2004

L'article 87 de la Loi de Finances pour 2004 avait procédé à une réforme profonde du crédit d'impôt recherche. Ces dispositions font aujourd'hui l'objet de la présente instruction.

Cette instruction ne prend pas en compte les modifications apportées au dispositif par l'article 45 de la Loi de finances rectificative pour 2004 (cf. infra) lesquelles feront l'objet d'une instruction séparée.

➔ **Arrêt de la CJCE en date du 10 mars 2005 relatif à la mise en conformité du dispositif du crédit d'impôt avec le droit communautaire (aff n° C-39/04)**

Le législateur a eu raison d'anticiper la décision de la Cour et de modifier la législation en conséquence, puisque le 10 mars 2005, la Cour de Justice des Communautés Européennes (CJCE), suivant en cela les conclusions de son avocat général, a jugé que « *le principe de la libre prestation s'oppose à une réglementation d'un état membre qui réserve aux seules opérations de recherche réalisées sur son territoire le bénéfice d'un crédit d'impôt recherche* ».

En effet, il ressort des dispositions de l'article 45 de la Loi de Finances rectificative pour 2004 que les dépenses de recherche qui entrent dans sa base de calcul peuvent désormais être exposées en France comme à l'étranger, à compter du 1^{er} janvier 2005.

Cette intervention législative est loin d'être anodine. En effet, lors de la discussion du projet de loi de Finances rectificative pour 2004, une instance était en cours au sein de la CJCE. Une juridiction nationale avait demandé à la Cour de Justice si le droit communautaire s'opposait à une réglementation d'un Etat membre qui réserve aux seules opérations de recherche réalisées sur le territoire de cet état membre le bénéfice d'un crédit d'impôt recherche.

Dans ses conclusions présentées le 9 décembre 2004, l'avocat général avait indiqué que l'article 49 CE s'opposait à la législation d'un état membre qui prévoit un crédit d'impôt recherche lorsque les opérations de recherche sont réalisées dans ledit état membre.

➔ **Décret n° 2005-34 du 31 mars 2005** : crédit d'impôt en faveur des entreprises qui emploient des apprentis

Le présent décret précise les conditions d'application du crédit d'impôt prévu par l'article 51 de la loi de programmation pour la cohésion sociale du 18 janvier 2005 en faveur des entreprises qui emploient des apprentis.

Il est à noter que le décret d'application apporte des précisions complémentaires sur la période de référence de 6 mois. Cette condition s'apprécie au 31 mars de l'année civile suivant celle au titre de laquelle le crédit d'impôt est calculé.

PANORAMA DES INSTRUCTIONS ADMINISTRATIVES

➔ **5 G-5-05 du 11 mars 2005** : BNC – Déduction du conjoint de l'exploitant individuel ou de l'associé d'une société de personnes.

Pour la détermination des BNC, la déduction du salaire du conjoint de l'exploitant individuel ou de l'associé d'une société de personnes mentionnée aux articles 8 et 8 ter du CGI est autorisée dans les conditions prévues à l'article 154 du même code.

Les limites de déduction diffèrent selon que l'entreprise individuelle ou la société adhère ou non à une association de gestion agréée.

L'administration précise les limites à retenir pour la détermination des résultats des exercices ouverts à compter du 1^{er} avril 2005 eu égard, notamment, aux dispositions de la loi de Finances pour ladite année qui modifient profondément les règles de déductibilité.

➔ **13 L-1-05 du 23 mars 2005** : Procédure de rectification Contrôle fiscal externe - Loi de finances rectificatives pour 2004 – article 25.

La loi de finances rectificative pour 2004 a codifié à l'article L 62 du Livre des Procédures Fiscales deux mesures distinctes :

- Une procédure de contrôle sur demande du contribuable
- La mise en place d'une procédure de régularisation spontanée remplaçant l'actuelle procédure de règlement particulière.

L'administration vient commenter dans cette nouvelle instruction uniquement la procédure de contrôle externe.

Cette procédure permet aux entreprises de régulariser en cours de contrôle les erreurs ou anomalies relevées par le vérificateur. La régularisation concerne toutes les entreprises quelles que soient leur taille et leur forme, dès lors qu'elles font l'objet d'une vérification de comptabilité.

La procédure de régularisation reste subordonnée à une demande expresse écrite du contribuable. Cette demande doit être faite avant toute proposition de rectification et portera uniquement sur les impôts visés par l'avis de vérification.

En contrepartie, le contribuable pourra, s'il acquitte le montant intégral des droits et des intérêts de retard, bénéficier d'une réduction de 50% des intérêts de retard dus.

➔ **4 H-1-05 du 1^{er} avril 2005** : IS – Exonération des bénéfices par les sociétés créées pour reprendre une entreprise industrielle en difficulté.

Le régime d'exonération d'impôt sur les sociétés au profit des sociétés créées pour reprendre une entreprise industrielle en difficulté a fait l'objet d'une refonte dans le cadre de la loi de Finances rectificative pour 2004, à la suite de la décision de la commission européenne du 16 décembre 2003.

Un plafond d'aide spécifique a ainsi été instauré en faveur des entreprises implantées dans certaines zones du territoire et en faveur des PME. Le bénéfice de ces dispositions est toutefois subordonné à un agrément du ministre chargé du budget.

L'administration précise les conditions d'application de ces nouvelles dispositions, étant précisé que celles-ci ne sont pas encore applicables dès lors que la décision de la commission européenne n'est pas intervenue à ce jour.

Christian BUR – Pierre HERMET
Thierry JESTIN – Hervé ZAPF
Frédérique ALLAIS - Nathalie TÉTREL