

Vers l'inopposabilité des délais de réclamation en matière fiscale ?

Par un arrêt en date du 27 juin 2005 (1), le Conseil d'État vient de juger que les délais impartis au contribuable afin de contester l'impôt mis à sa charge ne lui sont opposables que si les avis d'imposition mentionnent l'existence et le caractère obligatoire de la réclamation devant être produite ainsi que les délais dans lesquels cette réclamation doit être présentée. D'application immédiate, cette décision ouvre pour le contribuable des possibilités de contestation jusque là insoupçonnées en matière d'imposition recouvrées par voie d'avis...

L'article 9 du décret du 28 novembre 1983, codifié à l'article R 421-5 du Code de justice administrative (CJA), dispose 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.* »

Par l'arrêt Dufresnes en date du 27 juin 2005 (2), le Conseil d'État a jugé que ces dispositions étaient applicables en matière de contentieux fiscal d'assiette.

Ainsi, selon la Haute juridiction, un contribuable peut contester un avis d'imposition, sans condition de délai, dès lors que cet avis ne comporte pas les mentions exigées par ces dispositions.

Au premier abord, cette décision peut paraître surprenante au regard des conséquences qu'elle pourrait entraîner sur l'économie du contentieux fiscal.

Cependant, il résulte de l'analyse de la jurisprudence relative à l'applicabilité de ces dispositions que cette solution est parfaitement fondée. Cet arrêt constitue ainsi pour le contribuable une réelle avancée de ses droits.

→ Un contexte jurisprudentiel propice à la solution adoptée

Le Conseil d'État s'était montré hostile à l'application de l'article R 421-5 du CJA au contentieux fiscal d'assiette en jugeant, par un arrêt rendu le 25 avril 1990 (3), que ces dispositions ne régissaient pas la présentation de réclamations contre les impositions.

La motivation de cette position résidait dans l'interprétation pour le moins étroite de ce texte adoptée par la Haute juridiction qui estimait qu'il ne concernait que les délais de saisine du juge, et non la demande préalable à cette saisine, obligatoire en matière administrative et matérialisée, en matière fiscale, par une réclamation (4).

Toutefois, cette position de principe s'est progressivement infléchie de sorte que ce revirement était apparu, sinon inéluctable, du moins prévisible. ▶



Betty TOULEMONT,
Avocat associé,
et Aleksandar NIKOLIC,
Avocat à la Cour,
Société d'avocats PDGB.



CE, 27 juin 2005, n° 259368, Dufresnes.

POUR EN SAVOIR PLUS :
Doc. adm. 12 C 1221, 1^{er} déc. 1984.

→ REPÈRE :
Lamy fiscal 2005,
§ 8328 et 8625.

(1) CE, 27 juin 2005, n° 259368, Dufresnes : Concl. M-H Mitjavile.

(2) CE, 27 juin 2005, op. cit.

(3) CE, 25 avr. 1990, n° 82.755, Veneny : RJF 6/90 n° 755, Concl. M. Racine.

(4) J. Maïa, La singularité des procédures fiscales est elle sans limites, RJF 4/02, p. 287.

En effet, par un arrêt rendu dès le 1^{er} avril 1992 (5), le Conseil d'État a adopté une conception plus large de ce texte et selon nous, plus conforme à son esprit, en jugeant que, dans l'hypothèse où un recours administratif préalable est obligatoire, le délai pour le former est inopposable si son existence et les délais impartis pour l'engager n'ont pas été portés à la connaissance de l'intéressé.

Le texte même de l'article ne limitait en effet nullement sa portée aux délais de recours juridictionnels.

Par ailleurs, en matière de contentieux fiscal, le Conseil d'État a jugé, par trois arrêts en date du 29 octobre 2001 (6), que ces dispositions régissaient les délais de recours en matière de recouvrement d'impôts.

Ces arrêts, et plus encore les conclusions du Commissaire du Gouvernement, portaient les véritables germes de celui rendu le 27 juin 2005. En effet, dans ses conclusions présentées sous ces arrêts, Monsieur GOULARD avait relevé que ce texte était applicable à l'ensemble du contentieux administratif sauf dispositions contraires.

Or, aucun article du Livre des procédures fiscales (LPF) n'exclut explicitement ou implicitement l'application de ce texte.

Dès lors, il n'y avait plus d'obstacle juridique à la transposition de cette solution en matière de contentieux fiscal d'assiette.

→ L'arrêt Dufresnes : une véritable avancée pour les droits du contribuable

L'arrêt Dufresnes a été rendu conformément aux conclusions du commissaire du gouvernement, Madame MITJAVILE, qui avait estimé, en se fondant sur l'évolution de la jurisprudence du Conseil d'État, que l'article R 421-5 du CJA était applicable au stade administratif pré-contentieux en matière d'assiette.

À l'appui de cette solution, elle faisait également valoir que, dans le silence des textes, le juge de l'impôt n'hésitait pas à transposer au conten-

tieux fiscal de l'assiette, les règles applicables en matière de contentieux administratif.

En application de cet arrêt, un contribuable pourra désormais présenter une réclamation devant l'Administration fiscale, sans qu'un quelconque délai lui soit opposable, dès lors que l'avis d'imposition contesté ne mentionne pas la possibilité de présenter une réclamation contre l'imposition concernée ou les délais dans lesquels cette réclamation doit être présentée.

Quant à l'absence de mention du caractère obligatoire de la réclamation, il semble qu'elle ne serait pas sanctionnée par l'inopposabilité des délais de prescription, en application de la solution adoptée par le Conseil d'État en matière de contentieux général (7).

L'arrêt Dufresnes vise logiquement les délais de réclamation mentionnés aux articles R* 196-1 et R* 196-3 du LPF, car était en question le délai de réclamation contre l'impôt sur le revenu. Il ne fait toutefois pas de doute que cette position est transposable aux délais de prescription applicables en matière de taxes locales figurant à l'article R* 196-2 du même livre.

Cet arrêt a donc vocation à s'appliquer pour la contestation de l'ensemble des impositions recouvrées par voie d'avis.

En revanche, il ne devrait pas s'appliquer aux impôts acquittés spontanément par le contribuable (comme la TVA ou la taxe sur les véhicules de société) dans la mesure où aucune décision n'est notifiée au contribuable par l'Administration.

Dans cette hypothèse, en cas de redressement de ces mêmes impositions, l'avis de mise en recouvrement envoyé au contribuable devrait toutefois comporter les mentions prescrites par l'article R 421-5 du CJA. Comme tout revirement, cet arrêt est d'application immédiate et concerne tous les avis d'imposition quelle que soit leur date d'émission.

Il ouvre ainsi, pour le contribuable, des possibilités de contestation jusque là insoupçonnées dans la mesure où

les avis d'imposition ne comportent pas, à ce jour, les mentions exigées par le Conseil d'État.

L'Administration devrait ainsi tirer toutes les conséquences de cet arrêt, en veillant désormais à ce que les avis d'imposition émis comportent ces mentions, faute de quoi ils seraient contestables par le contribuable sans que les délais mentionnés aux articles R* 196-1 et suivants du LPF lui soient opposables.

COMMENTAIRE

L'arrêt Dufresnes constitue donc une avancée incontestable pour le contribuable dans la mesure où il devrait se traduire, pour ce dernier, par une meilleure information sur ses droits. Cet arrêt participe d'ailleurs d'un mouvement jurisprudentiel visant à améliorer les relations entre Administration et contribuable en les faisant évoluer vers une plus grande transparence. À ce titre, un parallèle peut être fait entre cet arrêt et la jurisprudence appliquant le principe général des droits de la défense au contentieux des impôts locaux. En effet, en application de ce principe, le juge de l'impôt fait désormais obligation à l'Administration, avant tout rehaussement des bases imposables, de fournir au contribuable une information suffisante sur les modalités de ce rehaussement afin que ce dernier puisse y apporter des observations. Il est d'ailleurs intéressant de noter que l'arrêt qui a reconnu l'application du principe général des droits de la défense en matière de taxe foncière (8) a été rendu presque en même temps que l'arrêt Dufresnes...

(5) CE, 1^{er} avr. 1992, n° 88.068, Abit ; Concl. R. Abraham.

(6) CE, 29 oct. 2001, n° 179746, Vega et n° 220657, Aveïne, et n° 22173, Trachel ; RJF 1/02 n° 111, 112 et 113 ; Concl. G. Goulard, BDCF 1/02 n° 14.

(7) CE, 9 févr. 1996, n° 161450, Ragot ; Concl. Mme Roul.

(8) CE, 29 juin 2005, n° 271893, Sud Ouest Bail ; Concl. L. Olléon.