

# Petites affiches

La Loi ■ Le Quotidien Juridique

Edition quotidienne des Journaux Judiciaires Associés - Petites affiches - Le Quotidien Juridique - La Loi - Archives Commerciales de la France

394<sup>e</sup> année - 20 DECEMBRE 2005 - N° 252 - 1,35 euro

ACTUALITÉ	CALENDRIERS .....	2
	LÉGISLATION .....	3
	<b>Du droit d'auteur des universitaires et des chercheurs</b> Par Marie Cornu, Nathalie Mallet-Poujol, François Clément, Jérôme Fromageau, Denis Peschanski, Jean-François Poli et Laurent Pfister	
DOCTRINE	DROIT FISCAL .....	6
	Hervé Zapf et Aleksandar Nikolic <b>Le principe général des droits de la défense appliqué au contentieux des impôts locaux</b>	
CHRONIQUE	DROIT SOCIAL .....	10
	<b>Chronique de droit social</b> Par Georges Picca, avocat général honoraire à la Cour de cassation, et Alain Sauret, avocat à la Cour, cabinet J. Barthélémy et Associés	
JURISPRUDENCE	DROIT ADMINISTRATIF .....	15
	Alexis Zarca <b>Assouplissement des règles d'organisation des jurys de concours et nouveaux développements en matière d'égalité des candidats</b> (CE, 17 novembre 2004)	
ADJUDICATIONS	VENTES IMMOBILIÈRES EN ILE-DE-FRANCE .....	23
CULTURE	LIVRES DES AMATEURS .....	24
	Bertrand Galimard Flavigny <b>Noël autour du monde</b>	

## [ REPÈRES ]

### ■ page 3

#### **Du droit d'auteur des universitaires et des chercheurs**

À l'occasion de la transposition de la directive sur les droits d'auteurs et droits voisins dans la société de l'information, le projet de loi actuellement débattu accommode un régime « maison » pour les créations réalisées par des agents publics. Les productions scientifiques des universitaires et des chercheurs sont évidemment visées. Le texte inquiète en ce qu'il malmène certains des principes les plus élémentaires du droit d'auteur, mais plus fondamentalement en ce qu'il prend à rebours l'intérêt public que revêt la production des connaissances. Sur le front du droit patrimonial d'abord, le texte opte pour une expropriation, tandis que le droit moral de l'auteur est placé sous contrôle hiérarchique.

www.petites-affiches.com

Rédaction [24 pages] - Annonces pour les départements 75, 92, 93, 94 [32 pages]

ÉDITION  
QUOTIDIENNE  
DES JOURNAUX  
JUDICIAIRES  
ASSOCIÉS

Petites affiches

2, rue Montesquieu - 75041 Paris Cedex 01  
Tél. : 01 42 61 56 14 - Fax : 01 47 03 92 02

Le Quotidien Juridique

12, rue de la Chaussée d'Antin - 75009 Paris  
Tél. : 01 49 49 06 49 - Fax : 01 49 49 06 50

LA LOI  
ARCHIVES COMMERCIALES

33, rue des Jeûneurs - 75002 Paris  
Tél. : 01 42 34 52 34 - Fax : 01 46 34 19 70

JOURNAL AGRÉÉ POUR PUBLIER LES ANNONCES LÉGALES DANS LES DÉPARTEMENTS DE PARIS, HAUTS-DE-SEINE, SEINE-SAINT-DENIS, VAL-DE-MARNE

## LE PRINCIPE GÉNÉRAL DES DROITS DE LA DÉFENSE APPLIQUÉ AU CONTENTIEUX DES IMPÔTS LOCAUX

Par un arrêt de principe en date du 5 juin 2002, le Conseil d'État a reconnu l'application du principe général des droits de la défense au contentieux relatif à la taxe professionnelle.

Par la suite, la jurisprudence n'a eu de cesse de préciser les modalités d'application de ce principe au contentieux des impôts locaux, notamment par quatre arrêts prononcés le 23 mars 2005. Enfin, par un arrêt très récent en date du 29 juin 2005, le Conseil d'État a reconnu l'application de ce principe en matière de taxe foncière.

Ces arrêts nous donnent l'occasion de faire le point sur cette jurisprudence.

L'application du principe des droits de la défense en matière contentieuse, d'un point de vue général, suscite une actualité nourrie. Ainsi, en matière pénale, la loi Perben II est venue ajouter une nouvelle disposition au Code pénal perçue comme une atteinte aux droits de la défense des justiciables. Cette disposition a d'ailleurs été récemment mise en application dans l'affaire France Moulin.

Pour une grande partie du contentieux fiscal, l'application du principe des droits de la défense est assurée par les dispositions du Livre des procédures fiscales relatives à la procédure de redressement contradictoire. Cependant, certains impôts sont exclus du champ d'application de cette procédure. Il en va ainsi des impôts locaux. Cette exclusion a été confirmée, en matière de taxe professionnelle, par le Conseil d'État dans un avis en date du 4 novembre 1992 (1). Suite à cet avis, il était évident que l'ensemble des impôts locaux était exclu du champ d'application de cette procédure.

Pour autant, la Haute juridiction n'a pas énoncé que l'administration pouvait rehausser les bases de taxe professionnelle déclarées par un contribuable de manière totalement discrétionnaire. Ainsi, il résultait de cet avis que le contribuable devait se voir reconnaître des garanties minimales en cas de remise en cause de ses déclarations de taxe professionnelle.

Or le principe des droits de la défense a été érigé en principe général du droit par un arrêt du Conseil d'État en date du 5 mai 1944 et le Conseil constitutionnel a conféré à ce principe une valeur constitutionnelle notamment par une décision en date du 21 décembre 1972. Ce principe, source d'un niveau minimal de garanties pour tout justiciable, est donc applicable dès lors qu'aucun texte particulier ne prévoit de garanties plus élaborées.

Ainsi, dans la mesure où la procédure de redressement contradictoire était exclue en matière de contentieux des impôts locaux, la reconnaissance d'un niveau minimal de garanties pour le contribuable passait nécessairement par l'application du principe général des droits de la défense.

C'est ainsi que la jurisprudence a reconnu que ce principe était applicable en matière de fiscalité locale (I). Suite à cette reconnaissance, une jurisprudence abondante s'est prononcée sur sa mise en œuvre dans le cadre du contentieux des impôts locaux (II).

### I. La reconnaissance de l'application du principe général des droits de la défense dans le cadre du contentieux des impôts locaux

#### A. La consécration de ce principe en matière de taxe professionnelle

Les véritables prémisses de cette consécration résident dans un arrêt rendu par le Conseil d'État le 7 décembre 2001 (2) où il a été jugé que le principe des droits de la défense était applicable lorsque l'administration établissait un prélèvement, qui est assis sur la base d'éléments devant être déclarés par le contribuable, en retenant d'autres éléments que ceux ressortant de la déclaration du contribuable.

Le prélèvement concerné par cet arrêt était celui imposé aux producteurs de lait qui dépassent les quantités fixées par l'Office national interprofessionnel du lait et des produits laitiers (Onilait).

Dans cet arrêt, le Conseil d'État a suivi les conclusions du commissaire du gouvernement, M. Seners, qui avait estimé qu'il fallait apprécier l'incidence que pouvait avoir la procédure contradictoire sur l'information utile à l'administration.

Selon ce dernier, s'il apparaissait que la décision devant intervenir comportait des éléments d'incertitude que la défense de l'intéressé permettrait de lever, alors la procédure contradictoire devait s'imposer.

Ainsi, selon le Conseil d'État, la reconnaissance de l'applicabilité du principe des droits de la défense permettait de lever, du moins en partie, certains éléments d'incertitude liés à la décision de l'administration d'établir le prélèvement en cause sur des éléments différents de ceux ressortant des déclarations souscrites par le contribuable.

La position ainsi adoptée par le Conseil d'État était motivée par la nature déclarative du prélèvement en cause. En effet, c'est parce que les bases retenues par l'administration étaient supérieures aux bases déclarées par le contribuable que le Conseil d'État a jugé que ce dernier devait se voir reconnaître la possibilité de se défendre et donc de présenter ses observations sur le rehaussement envisagé.

Or la taxe professionnelle est également un impôt déclaratif.

C'est donc dans la continuité de cet arrêt, que le Conseil d'État a

(1) CE, avis, 4 novembre 1992, SA Lorenzy Palanca, req. n° 138380, R.J.F. 1/1993, n° 103.

(2) CE, 7 décembre 2001, SA Ferme de Rumont, n° 206145, R.J.F. 2/2002, n° 180, concl. F. Seners, B.D.C.F. 2/2002, n° 24.

reconnu, le 5 juin 2002 (3), l'application du principe général des droits de la défense à la taxe professionnelle.

Dans cet arrêt, la Haute juridiction a suivi les conclusions du commissaire du gouvernement, M. Courtial, qui a estimé que les dispositions de l'article L. 56 du Livre des procédures fiscales, qui ont pour effet de placer la taxe professionnelle comme les autres impôts locaux en dehors du champ de la procédure de redressement contradictoire, ne rendent pas pour autant inapplicable le principe général des droits de la défense.

En effet, selon lui, le principe général des droits de la défense est applicable aux décisions administratives dans le cas de prélèvements établis sur des bases différentes de celles déclarées, lorsque aucune disposition législative ou réglementaire plus protectrice n'est applicable, comme c'est le cas pour la taxe professionnelle.

Par la suite, dans un arrêt rendu le 2 juillet 2003 (4), le Conseil d'État a étendu cette solution au cas où l'administration émettait un rôle d'imposition de taxe professionnelle à l'encontre d'un contribuable qui n'avait pas souscrit de déclaration, car il estimait que son activité était hors champ.

Enfin, dans un arrêt en date du 23 mars 2005 (5), la Haute juridiction a étendu l'application du principe des droits de la défense à l'hypothèse où l'administration entendait assujettir à la taxe professionnelle un contribuable ayant déclaré bénéficier d'une exonération.

Cette dernière solution découle naturellement de l'arrêt précédent : en effet, un contribuable qui n'a pas souscrit de déclaration de taxe professionnelle car il estime que son activité est hors champ se trouve dans une situation similaire à celle du contribuable qui n'a pas souscrit de déclaration car il estime devoir bénéficier d'une exonération de taxe professionnelle.

La reconnaissance de l'application du principe général des droits de la défense en matière de taxe professionnelle ne fait donc plus de doute.

## **B. La reconnaissance de ce principe en matière de taxe foncière**

La reconnaissance de l'application du principe général des droits de la défense à la taxe professionnelle n'a guère posé de problème en raison de la nature déclarative de cette imposition.

Les interrogations en matière de taxe foncière tenaient aux obligations déclaratives très limitées qui incombent aux redevables de cette imposition.

D'une manière générale, les valeurs locatives cadastrales qui servent de base d'imposition à la taxe foncière ne sont pas déclarées mais font simplement l'objet d'une majoration annuelle par l'application de coefficients forfaitaires fixés par la loi en fonction de l'évolution des loyers.

Seuls les constructions nouvelles et les changements de consistance ou d'affectation doivent être déclarés par leur propriétaire, et ce dans un délai de 90 jours à compter de la réalisation définitive du changement.

Cette obligation déclarative s'applique pour l'ensemble des locaux quelle que soit leur affectation : les changements concernant les locaux commerciaux font l'objet d'une déclaration modèle CBD et ceux concernant les locaux industriels sont portés à la connaissance de l'administration par une déclaration modèle U ou IL.

En application des dispositions de l'article 1508 du Code général des impôts, le défaut ou les inexactitudes de cette déclaration peuvent être réparées à tout moment par l'administration par l'émission de rôles particuliers de taxe foncière.

L'originalité de cette procédure réside dans le mode de calcul des cotisations supplémentaires mises à la charge du contribuable.

À ce titre l'article 1508 dispose que « les cotisations afférentes à ces rehaussements sont calculées d'après les taux en vigueur pour l'année en cours. Sans pouvoir être plus que quadruplées, elles sont multipliées (...) par le nombre d'années écoulées depuis le 1<sup>er</sup> janvier de l'année suivant celle de l'acquisition ou du changement (...) ».

En mettant en œuvre cette procédure, l'administration doit-elle respecter les droits de la défense du contribuable ?

Cette question a soulevé un débat parmi les juges du fond, certains y ayant répondu par l'affirmative (6), d'autres par la négative (7).

Par un arrêt en date du 29 juin 2005 (8), le Conseil d'État a tranché en décidant que le principe général des droits de la défense était applicable dans le cadre de cette procédure.

Dans l'espèce jugée par la Haute juridiction, le propriétaire d'un établissement industriel avait omis de déclarer une construction nouvelle. L'administration avait entendu l'assujettir à la taxe foncière à raison de cette construction, en mettant en œuvre la procédure édictée par l'article 1508 du Code.

Le contribuable contestait les suppléments de taxe foncière ainsi mis à sa charge en faisant valoir qu'elle ne lui avait pas envoyé de courrier d'information préalable et que, de ce fait, elle ne l'avait pas mis en mesure de se défendre.

[3] CE, 5 juin 2002, *Simoens*, req. n° 219840, RJF 8-9/2002, n° 934, concl. J. Courtial, BDCF 8-9/2002, n° 113.

[4] CE, 2 juillet 2003, *Guth*, req. n° 233944, RJF 10/2003, n° 1110, concl. G. Goulard, BDCF 10/2003, n° 119.

[5] CE, 23 mars 2005, *SA Umicore Oxyde France*, req. n° 255951, RJF 6/2005, n° 567, concl. L. Vallée, BDCF 6/2005, n° 76.

[6] TA Clermont-Ferrand, 15 juin 2004, *SA Migeon Immobilier*, n° 03-1003, RJF 12/2004, n° 1251 ; TA Pau, 5 juillet 2004, *Sté Sud Ouest Bail*, n° 03-1710, RJF 12/2004, n° 1252 ; 16 novembre 2004, *Sté Sud Ouest Bail*, n° 03-1930 et 03-2075, RJF 4/2005, n° 332.

[7] CAA Paris, 31 décembre 2002, *SA Sofimurs et SCI La Courneuve*, n° 98-1833, RJF 6/2003, n° 717, concl. F. Bataille, BDCF 6/2003, n° 81 ; CAA Nantes, 24 mars 2004, n° 02-491 et 02-1052, RJF 11/2004, n° 1101.

[8] CE, 29 juin 2005, *Sud Ouest Bail*, req. n° 271893, concl. L. Olléon.

L'administration estimait que le principe des droits de la défense n'était pas applicable en arguant du caractère non déclaratif de la taxe foncière.

Le Conseil d'État, en transposant au cas d'espèce la solution adoptée dans son arrêt en date du 2 juillet 2003, a estimé que ce principe était applicable en pareille hypothèse.

Il ne fait ainsi pas de doute que ce principe est également applicable lorsque l'administration met en œuvre les dispositions précitées afin de retenir des bases supérieures à celles déclarées par le contribuable.

Il paraît résulter du dispositif de cet arrêt que cette reconnaissance n'est valable que dans le cadre de la mise en œuvre de la procédure édictée par l'article 1508 du Code, c'est-à-dire en cas d'émission de rôles particuliers de taxe foncière destinés à pallier un manquement, par le contribuable, à ses obligations déclaratives en matière de taxe foncière.

C'est d'ailleurs la position qui a été adoptée par le commissaire du gouvernement, M. Olléon, dans ses conclusions présentées sous cet arrêt.

Il semble donc qu'en l'état de la jurisprudence, l'administration ne devrait pas être tenue du respect de ce principe lorsqu'elle se contente, par voie de rôle général, de reconduire une imposition pour une année ultérieure sur des bases simplement rectifiées par l'application de coefficients forfaitaires.

De même, il semble que l'administration pourrait échapper au respect de ce principe si elle entendait remédier à un défaut de déclaration du contribuable, en émettant un simple rôle supplémentaire et donc en évitant d'appliquer la procédure du rôle particulier.

Une telle limitation serait à notre sens critiquable, car l'administration pourrait ainsi aisément se dégager de ses obligations découlant du principe général des droits de la défense.

## II. La mise en œuvre du principe des droits de la défense dans le cadre du contentieux des impôts locaux

À titre liminaire, il convient de noter que les solutions présentées ci-après ont été rendues en matière de taxe professionnelle, ce qui s'explique par la reconnaissance bien plus précoce de l'application de ce principe à cette imposition. Cependant, nous estimons que ces solutions sont transposables à la taxe foncière.

### A. L'envoi d'un courrier d'information au contribuable

Le respect des droits de la défense du contribuable suppose que l'administration le mette en mesure de présenter ses observations sur les rehaussements de base envisagés.

Pour ce faire, l'administration doit envoyer au contribuable un courrier d'information faisant office de « proposition de rectification ».

Au premier abord, cette obligation faite à l'administration peut ne pas paraître décisive dans la mesure où, avant le prononcé de l'arrêt Simoens, celle-ci envoyait déjà de tels courriers lorsqu'elle envisageait l'émission de rôles supplémentaires de taxe professionnelle à l'encontre d'un contribuable.

Pourtant, le fait que l'administration soit désormais obligée de procéder à l'envoi d'un courrier d'information change la donne pour trois raisons.

En premier lieu, en cas d'inobservation de cette obligation, la procédure de rehaussement des impositions sera nécessairement nulle. Or avant l'arrêt Simoens, une telle omission ne pouvait entraîner pareille conséquence.

En deuxième lieu, cette obligation est désormais applicable en cas de rehaussement des bases imposables à la taxe foncière dans l'hypothèse où le contribuable était tenu de souscrire une déclaration.

En dernier lieu, à partir du moment où l'administration est désormais contrainte d'envoyer de tels courriers, le juge de l'impôt a la possibilité (et même l'obligation) de définir le contenu de ce courrier et ce d'autant plus qu'aucune disposition législative ou réglementaire n'est applicable en la matière.

Ainsi, le Conseil d'État et les juges du fond se sont abondamment prononcés sur les mentions que devait comporter le courrier d'information adressé au contribuable.

Selon un arrêt du Conseil d'État en date du 13 décembre 2002 (9), ce courrier n'a pas à mentionner que le contribuable peut se faire assister d'un conseil. La Haute juridiction a considéré que cette mention n'était pas au nombre des obligations découlant du principe général des droits de la défense.

Selon les conclusions du commissaire du gouvernement présentées sous cet arrêt, l'assistance d'un conseil et, par suite, l'obligation d'en informer l'intéressé n'est obligatoire que si un texte le prévoit. Or en matière de fiscalité locale, aucun texte ne comporte une telle obligation.

En effet, cette mention est spécifique à la procédure de redressement contradictoire qui n'est pas applicable aux impôts locaux.

Il résulte également de plusieurs décisions rendues par les juges du fond que ce courrier ne doit pas inviter de façon expresse le contribuable à présenter ses observations sur les rehaussements envisagés (10). Cette position a été récemment confirmée par le Conseil d'État (11).

Enfin, concernant les informations relatives aux rehaussements envisagés, il convient de noter que le Conseil d'État estime que l'appréciation de leur caractère suffisant relève du pouvoir souverain

(9) CE, 13 décembre 2002, SA Sotrama, req. n° 233944, RJF 3/2003, n° 305, concl. L. Vallée, BDCF 3/2003, n° 39.

(10) CAA Paris, 7 août 2003, Sté Carrefour France, n° 98-99, RJF 02/2004, n° 148 ; CAA Nantes, 5 février 2003, Sté Mabilite, n°s 00-330, 00-331 et 00-332, RJF 6/2003, n° 716.

(11) CE, 23 mars 2005, Sté Carrefour France, req. n° 260897, RJF 6/2005, n° 565, concl. L. Vallée, BDCF 6/2005, n° 76.

des juges du fond (12). La Haute juridiction refuse donc de contrôler si les informations figurant sur le courrier sont suffisantes pour mettre à même le contribuable de présenter ses observations.

Sur ce point, les juges adoptent une approche pragmatique. Ainsi, il importe peu que l'intégralité de ces informations ne figure pas au sein du courrier d'information. Le juge s'assure simplement qu'au vu de l'intégralité des documents qui ont été envoyés au contribuable, celui-ci disposait d'informations suffisamment précises le mettant à même de présenter des observations sur les rehaussements envisagés (13).

## B. Le dialogue entre l'administration et le contribuable

Le courrier d'information que l'administration est tenue d'envoyer au contribuable constitue l'amorce d'un dialogue au cours duquel ce dernier pourra tenter de faire infléchir la position du vérificateur sur le rehaussement envisagé.

Afin de rendre possible ce dialogue, la jurisprudence fait obligation à l'administration de mettre le contribuable à même de présenter ses observations dans un délai raisonnable (14). Autrement dit, il est nécessaire qu'entre la date de réception du courrier d'information et celle de la mise en recouvrement des impositions supplémentaires correspondantes, il se soit écoulé un délai suffisamment long afin de permettre au contribuable de présenter ses observations.

La notion de délai raisonnable est imprécise et il paraît impossible de fixer *in abstracto* la durée de ce délai. En fait, tout dépendra de la complexité de l'affaire.

De même que pour la nature des informations devant figurer sur le courrier envoyé au contribuable, il est probable que, pour l'appréciation du caractère raisonnable de ce délai, le Conseil d'État se réfugie derrière le pouvoir souverain des juges du fond.

Toutefois, en dépit de cette obligation, ce dialogue présente de nombreuses limites.

En effet, en premier lieu, comme cela a été rappelé ci dessus, l'administration n'est pas tenue d'inviter expressément le contribuable

à présenter des observations sur les rehaussements envisagés. Ainsi le fait que le contribuable n'ait présenté aucune observation sur ces rehaussements n'entraînera pas la nullité de la procédure dès lors qu'il a été mis en mesure de le faire.

En second lieu, il résulte d'un arrêt rendu par la Cour administrative d'appel de Lyon le 30 décembre 2004 (15) que la mise en œuvre du principe des droits de la défense n'oblige pas l'administration à répondre aux observations présentées par le contribuable. Cet arrêt permet ainsi de mettre en exergue toutes les limites du dialogue entre l'administration et le contribuable et par là même toutes les limites de la mise en œuvre du principe des droits de la défense lui-même.

En effet, alors même que les observations présentées par le contribuable seraient de nature à faire infléchir la position du vérificateur, celui-ci sera libre de maintenir les rehaussements initiaux sans avoir à apporter la moindre justification complémentaire. Le contribuable sera alors tenu de saisir les tribunaux afin qu'il soit fait droit à ses prétentions.

\*  
\* \*

L'application du principe général des droits de la défense étant maintenant acquise, il serait opportun que le législateur profite de la prochaine réforme de la taxe professionnelle afin de parachever l'œuvre du juge. Son intervention pourrait notamment permettre de fixer le niveau minimal des informations devant figurer sur les courriers d'information adressés au contribuable dans la mesure où, en pratique, ceux-ci sont bien souvent très succincts...

*Hervé ZAPP*  
*Avocat associé*  
*Société d'avocats PDGB*

*Aleksandar NIKOLIC*  
*Avocat à la Cour*  
*Société d'avocats PDGB*

[12] CE, 23 mars 2005, n° 260897, préc. et SARL Top 64 interim, req. n° 258162, RJF 6/2005, n° 566, concl. L. Vallée, BDCF 6/2005, n° 76.

[13] À ce titre, v. notamment CAA Paris, 7 août 2003, n° 98-99, confirmé par CE, 23 mars 2005, n° 258162 préc.

[14] CAA Paris, 7 août 2003, n° 98-99 préc. et CAA Marseille, 5 février 2004, SA Macadam Line, n° 99-1791, RJF 5/2005, n° 460.

[15] CAA Lyon, 30 décembre 2004, SARL Coudray Technologies, n° 00-1452, RJF 5/2005, n° 461.