

Conclusions

Mme Emilie BOKDAM-TOGNETTI, Rapporteur publique

Faut-il revenir sur votre jurisprudence écartant, en matière fiscale, l'obligation pour l'administration d'inviter expressément le contribuable, au titre du principe général des droits de la défense, à formuler ses observations ?

Telle est la question au cœur du pourvoi de la société Beltoise Evolution, qui a demandé sans succès au tribunal administratif de Versailles la décharge des cotisations de taxe foncière sur les propriétés bâties auxquelles elle a été assujettie, sur le fondement de l'article L. 175 du LPF, au titre des années 2017, 2018 et 2019.

Si les procédures d'établissement et de rectification de l'impôt et les garanties accordées au contribuable dans ce cadre sont en règle générale étroitement précisées et organisées par le LPF, quelques îlots échappent néanmoins à cet encadrement.

Ainsi, alors que l'article L. 55 du LPF fait de la procédure de rectification contradictoire définie aux articles L. 57 à L. 61 A de ce livre la procédure de droit commun applicable aux rectifications procédant du constat par l'administration fiscale d'une insuffisance, d'une inexactitude, d'une omission ou d'une dissimulation dans les éléments servant de base au calcul des impôts, droits, taxes, redevances ou sommes quelconques dues en vertu du CGI, l'article L. 56 du même livre soustrait de son champ, notamment, les contributions indirectes, ainsi que les impositions directes perçues au profit des collectivités locales (hors CVAE et taxe d'aménagement).

Vous vous êtes longtemps arrêtés au constat de cette inapplicabilité de la procédure de rectification contradictoire des articles L. 57 et suivants aux impositions locales, en jugeant, d'une part, que le caractère déclaratif d'une imposition ne permettait pas d'échapper au couperet de cette inapplicabilité clairement exprimée par le législateur (v. CE, avis, 4 novembre 1992, *SA Lorenzy-Palanca*, n° 138380, p. 391, RJF 1/93 n° 103), et d'autre part, que les dispositions de la loi n° 79-587 du 11 juillet 1979 exigeant la motivation de certains actes ne leur étaient pas davantage applicables, l'obligation faite à l'administration d'établir les impôts dus par tous les contribuables au regard de la loi fiscale faisant obstacle à ce que les décisions par lesquelles elle met une imposition à la charge d'une personne physique ou

morale soient, en dépit de la sujétion qui en résulte, regardée comme des décisions administratives individuelles défavorables (même avis).

Votre jurisprudence a toutefois évolué, à la suite de votre décision de Section du 7 décembre 2001 *SA Ferme de Rumont* (n° 206145, p. 638). Ainsi, par votre décision *M. S...* du 5 juin 2002 (n° 219840, p. 200, RJF 8-9/02 n° 934, concl. J. Courtial BDCF 8-9/02 n° 113), interprétant les dispositions de l'article L. 56 du LPF comme ayant pour seul effet d'écartier la procédure de redressement contradictoire prévue par les articles L. 55 à L. 61 de ce livre mais non de dispenser du respect, lorsque ce principe trouve à s'appliquer, des obligations qui découlent du principe général des droits de la défense, vous avez jugé que, lorsqu'une imposition est assise sur la base d'éléments qui doivent être déclarés par le redevable, l'administration ne peut établir, à la charge de celui-ci, des droits excédant le montant de ceux qui résulteraient des éléments qu'il a déclarés qu'après l'avoir, conformément au principe général des droits de la défense, « *mis à même de présenter ses observations* ». D'abord rendue en matière de taxe professionnelle, cette jurisprudence a ensuite été étendue aux redressements des bases de la taxe foncière d'un contribuable pour insuffisance d'évaluation résultant du défaut ou de l'inexactitude des déclarations des propriétés bâties définies aux articles 1406 et 1502 du CGI, effectués par le service en application de l'article 1508 du même code (CE, 29 juin 2005, *min. c/ Sté Sud-Ouest Bail*, n° 271893, p. 267, RJF 10/05 n° 1038, concl. L. Olléon BDCF 10/05 n° 115).

Suffit-il, pour avoir « *mis à même (le contribuable) de présenter ses observations* », de l'avoir informé de la rectification envisagée et des éléments indispensables à sa contestation, ou convient-il de lui faire part expressément de la possibilité dont il dispose de présenter des observations avant la mise en recouvrement ?

En ce qui concerne les pénalités, vous aviez jugé que l'article L. 80 D du LPF, alors même qu'il se bornait dans sa rédaction alors applicable à disposer que « *la motivation (de certaines sanctions) est portée à (la) connaissance (du contribuable) au moins trente jours avant la notification du titre exécutoire. Durant ce délai, le contribuable peut présenter ses observations* », impliquait non seulement que l'administration fiscale fit connaître à l'intéressé les motifs de cette sanction, mais également qu'elle l'informât de la possibilité de présenter ses observations (CE, 24 novembre 2003, *M. et Mme C...*, n° 241664, p. 462 – depuis l'entrée en vigueur de la loi n° 99-1173 du 30 décembre 1999, cette obligation est expressément prévue par la loi). Ainsi que le relevait E. Glaser dans ses conclusions sur cette affaire, la possibilité du contribuable de présenter ses observations sur ce qui est envisagé à son encontre « *serait purement formelle si l'administration n'indiquait pas au contribuable qu'il en dispose et ne mentionnait pas le délai dans lequel il doit répondre* ».

Dans une décision *Société Carrefour France* du 23 mars 2005 (n° 260897, T. pp. 827-846-1072 sur ce point, RJF 6/05 n° 565, concl. L. Vallée BDCF 6/05 n° 76), vous avez en revanche jugé que, pour l'application de votre jurisprudence *S...* du 5 juin 2002, le principe général des droits de la défense n'emporte pas l'obligation, pour l'administration, d'inviter expressément le contribuable à présenter ses observations avant d'établir les droits pour un montant excédant celui qui serait résulté des éléments déclarés par l'intéressé, écartant ainsi toute extension de la solution du 24 novembre 2003 au-delà de l'application de l'article L. 80 D.

Il résulte des conclusions de L. Vallée, d'une part, que votre jurisprudence *Sté Carrefour France* procède de l'idée selon laquelle on ne saurait être plus protecteur sur le terrain « pur » du PGD des droits de la défense qu'on ne l'est sur le terrain de la procédure prévue par la loi en matière, non de procédure de rectification contradictoire –plus organisée et protectrice–, mais d'imposition d'office, dans le cadre de laquelle l'article L. 76 du LPF prévoit que la notification des bases ou des éléments servant au calcul des impositions d'office doit être faite « *trente jours au moins avant la mise en recouvrement des impositions* ». Or, rappelait-il, vous jugez que l'administration n'est pas tenue d'inviter le contribuable à faire connaître son acceptation ou ses observations dans les trente jours de l'envoi de cette notification (CE, 29 juillet 1998, *G...*, n°172175, RJF 10/98 n°1145). Ce premier argument n'est à lui seul pas déterminant. L'on aurait pu en effet s'interroger sur le maintien ou l'obsolescence de cette jurisprudence dans le cadre issu de vos décisions *SA Ferme de Rumont et S...* D'autant que l'ouverture du droit de saisine de la CDI à certains contribuables taxés d'office vous a conduits, pour l'application de l'article L. 76 dans une rédaction ultérieure, à juger que cette nouvelle procédure suppose, dans les cas où la CDI peut être saisie, que la notification invite le contribuable à présenter d'éventuelles observations aux redressements notifiés (CE, 11 juin 2003, *Min. c/ M. N...*, n° 223404, aux Tables sur ce point, RJF 10/03 n° 1148 , concl. L. Vallée BDCF 10/03 n° 126).

Il ressort également des conclusions de L. Vallée sur cette affaire, d'autre part, que votre décision *Société Carrefour France* s'est inspirée de la décision *H...* du 29 septembre 2004 (n° 249543, aux Tables sur ce point, concl. contraires d'A. Roul). Or par cette décision, vous avez interprété les dispositions de l'article 8 du décret du 28 novembre 1983 prévoyant que les décisions devant être motivées en vertu de la loi de 1979 « *ne peuvent légalement intervenir qu'après que l'intéressé a été mis à même de présenter ses observations écrites* », comme impliquant que l'intéressé soit informé de la mesure que l'administration envisage de prendre et bénéficie d'un délai suffisant pour présenter ses observations, mais comme n'imposant pas à l'administration d'informer l'intéressé de sa faculté de présenter des observations écrites. Votre décision *Société Carrefour France* assurait ainsi la cohérence entre la portée des exigences du contradictoire découlant du PGD et celles consacrées par le décret de 1983.

Enfin, par une décision *Sté Laboratoire Glaxosmithkline* du 29 octobre 2008 (n° 307035, aux Tables sur ce point), étrangère à la matière fiscale et ne faisant pas application directe du principe général des droits de la défense, mais fondée sur l'article 24 de la loi n° 2000-321 du 12 avril 2000 dite DCRA dont la formulation est directement inspirée de votre propre jurisprudence sur ce principe, vous avez confirmé cette lecture stricte issue des arrêts *Sté Carrefour France* et *H...*, en jugeant que les dispositions de cet article « *n'imposent pas à l'administration d'informer l'intéressé de sa faculté de présenter des observations écrites* ».

Cette lecture est, au demeurant, congruente avec votre jurisprudence constante selon laquelle, pour l'application du principe en vertu duquel le fonctionnaire doit être, avant une mesure de mutation d'office, mis à même de demander communication de son dossier, l'administration est regardée comme mettant l'agent à même de demander cette consultation en l'informant de son intention de prendre la mesure, sans qu'il soit besoin de l'informer expressément de cette faculté (v., pour une réaffirmation récente, CE, 8 novembre 2017, *Sté La Poste*, n° 402103).

Dans ces conditions, pourquoi donc, me direz-vous, évoquer à nouveau le sujet devant vous ?

Ce besoin naît de quelques fluctuations susceptibles d'avoir troublé l'onde en principe limpide de votre jurisprudence.

Ainsi, postérieurement à votre décision *Sté Carrefour France* mais avant votre décision *Sté Laboratoire Glaxosmithkline*, vous avez énoncé, dans une affaire du 30 mai 2007, *Sté Agyr* (n° 288519, aux Tables), que le retrait d'une décision implicite créatrice de droits « *ne peut intervenir, conformément aux dispositions de l'article 24 de la loi du 12 avril 2000, qu'après que l'intéressé a été invité à présenter ses observations* ». Puis, moins d'un an après votre décision *Sté Laboratoires Glaxosmithkline*, vous avez, dans une décision du 4 décembre 2009 (n° 310897), réitéré la formulation issue de votre décision *Sté Agyr*, jugeant que les décisions qui retirent une décision créatrice de droits ne peuvent intervenir « *que si les personnes intéressées ont, au préalable, été invitées à présenter leurs observations* » (v. dans la même veine, deux décisions *Unisem* et *Sté Phytéron 2000* du 22 juin 2009, n° 306784 et 307274) .

N'eussent été que ces décisions inédites, qui, contrairement à ce que soutient la requérante, ne sauraient être regardées comme ayant formellement abandonné la jurisprudence *Sté Carrefour France/ Sté Laboratoires Glaxosmithkline*, nous aurions sans difficulté écarté ces précédents comme relevant de simples approximations de formulation plutôt que de la manifestation d'une divergence de fond.

Cependant, par une décision du 30 décembre 2021 *M. X...* (n° 423673, aux Tables sur ce point, dans un litige sur le versement de la contribution spéciale sanctionnant l'emploi irrégulier d'un étranger), vous avez évolué sur la portée du « mis à même » dans le cas de la communication du dossier. Ainsi, ayant rappelé que le respect du principe des droits de la défense suppose, s'agissant des mesures à caractère de sanction, que la personne en cause soit informée, avec une précision suffisante et dans un délai raisonnable avant le prononcé de la sanction, des griefs formulés à son encontre et mise à même de demander la communication des pièces au vu desquelles les manquements ont été retenus, vous avez jugé, alors même que votre jurisprudence antérieure était majoritairement dans le sens d'une absence d'obligation d'information expresse, que l'OFII était tenu d'informer l'intéressé de son droit de demander la communication du procès-verbal d'infraction sur la base duquel ont été établis les manquements reprochés, et avez censuré pour erreur de droit une cour ayant retenu que cet office n'était pas tenu de délivrer une telle information.

Si était en cause une décision en matière de sanction et le droit à obtenir communication des éléments fondant celle-ci, les conclusions de V. Villette sont néanmoins explicites sur la portée générale de la solution proposée, fondée sur la conviction de sa nécessité pour assurer l'effectivité des droits de la défense.

Faut-il, eu égard à cet approfondissement du volet « droit à communication du dossier » du principe général des droits de la défense, faire également évoluer le contenu jurisprudentiel de son volet « droit de présenter des observations » ?

Une telle évolution peut sembler attractive.

En premier lieu, elle assurerait la cohérence de l'expression « mettre à même » pour ces deux volets d'un même principe.

En second lieu, il est toujours séduisant de consacrer un approfondissement des droits des administrés, à tout le moins lorsqu'il est utile et proportionné.

Or d'une part, ainsi que le relevait E. Glaser dans ses conclusions sur votre décision *M. et Mme C...* du 24 novembre 2003 déjà évoquée, l'on pourrait redouter que la portée de la garantie tenant à ce que l'intéressé soit mis à même de présenter des observations ne soit parfois, dans le cas de contribuables non avertis et non conseillés, pas pleinement effective en l'absence d'une information explicite sur le contenu de ce droit. L'argument invoqué par V. Villette, tiré de l'inhibition de certains administrés vis-à-vis de l'administration, peut sembler particulièrement sérieux s'agissant des relations avec le fisc. Ajoutons que l'obligation d'information expresse pourrait aussi utilement imposer l'indication par l'administration du délai dans lequel ces observations doivent lui parvenir.

D'autre part, la charge supplémentaire qu'impliquerait la mise en œuvre d'une obligation d'information de l'intéressé sur son droit de présenter des observations serait en pratique modeste, dès lors que vous déduisez déjà du principe général des droits de la défense l'obligation pour l'administration d'informer l'intéressé sur la mesure qu'elle envisage de prendre d'une manière permettant de formuler le cas échéant des observations, et l'exigence de lui laisser un temps suffisant à cette fin : il suffirait d'ajouter, à ce courrier d'information, une ligne finale mentionnant le droit de l'intéressé de présenter, s'il le souhaite, des observations. Cela n'impliquerait aucunement une obligation de réponse aux observations éventuellement produites.

Toutefois, si dans l'affaire *X...* du 30 décembre 2021, vous avez estimé qu'il ne suffit pas qu'un courrier informe l'administré de ce que l'administration envisage de prendre une décision de sanction à son égard et porte à sa connaissance les griefs formulés à son encontre, pour que l'intéressé se soit véritablement vu offrir la garantie tenant au droit de consultation du dossier contenant les éléments fondant ces griefs, il n'existe, compte tenu des différences dans la garantie en cause, aucune nécessité d'identité entre les conditions dans lesquelles une personne peut être regardée comme ayant été « mise à même » de présenter des observations, et ce qu'implique de la « mettre à même » de demander communication de son dossier.

En effet, l'on peut concevoir que la réception d'une lettre de l'administration informant l'intéressé de ce qu'elle envisage prochainement d'adopter telle mesure le concernant puisse, à la condition que la mesure ne soit pas présentée comme déjà irrévocablement arrêtée, être regardée comme suffisante pour ouvrir, par elle-même, implicitement mais nécessairement, la porte à une dose de contradictoire et provoquer ainsi, sans qu'il soit besoin d'y inviter explicitement l'intéressé, la présentation d'observations si celui-ci entend réagir et estime utile de porter à la connaissance de l'administration des éléments de nature, selon lui, à influencer sur la décision à venir.

Or le principe général des droits de la défense ne s'attache pas tant aux formalités pour elles-mêmes, qu'au résultat – d'où l'exigence que l'intéressé ait seulement été « mis à même » de formuler des observations.

En outre, l'affaire *X...* du 30 décembre 2021 portait sur une sanction, tandis que les décisions d'imposition en cause dans le cadre issu de votre jurisprudence en matière de taxes locales ne sont que la mise en œuvre de l'obligation faite à l'administration d'établir les impôts dus par tous les contribuables au regard de la loi fiscale. Or le principe général des droits de la défense ne revêt pas le même contenu selon la nature et la gravité de la mesure envisagée, critères posés par votre décision *Veuve Trompier-Gravier*.

Ajoutons que la jurisprudence de la CJUE, dégagant du principe fondamental des droits de la défense l'exigence que la personne ait été « mise en mesure de faire connaître utilement son point de vue » avant l'adoption de la décision, se contente en règle générale de vérifier, sur ce point, la délivrance préalable d'une information suffisante sur le contenu et les motifs de la mesure envisagée et les documents utilisés. A une société se plaignant que le courrier, par lequel la Commission lui avait indiqué que les informations contenues dans sa demande ne permettaient pas de conclure qu'elle satisfaisait aux conditions posées par la réglementation, n'avait pas comporté une invitation expresse à fournir des informations complémentaires, le Tribunal a ainsi répondu que : « si le principe du respect des droits de la défense met à la charge des administrations nationales et communautaires un certain nombre d'obligations procédurales, il implique également une diligence certaine de la part de l'intéressé » (Trib., 8 mai 2003, aff. T-82/01).

Dans ces conditions, et bien que sans grand enthousiasme pour la jurisprudence existante, nous n'identifions pas de motif majeur d'étendre l'approche de la décision du 30 décembre 2021 au droit de présenter des observations et de revenir sur vos décisions *H...* du 29 septembre 2004, *Sté Carrefour France* du 23 mars 2005 et *Sté Laboratoires Glaxosmithkline* du 29 octobre 2008 précitées, fichées à trois reprises en moins de vingt ans et ainsi mûrement réfléchies. Si vous nous suivez, vous marquerez donc l'absence d'effet de contagion de votre décision de 2021.

Par suite, en l'espèce, vous écarterez le moyen tiré de ce que le tribunal a commis une erreur de droit en jugeant que les droits de la défense avaient été observés du seul fait que l'administration avait adressé à la société un courrier l'informant de la procédure de rectification en cours (au sens large, contenu des nouvelles bases et motifs compris), alors que l'administration ne l'avait pas, par ce courrier, expressément invitée à présenter des observations.

La société soulève ensuite un moyen d'insuffisance de motivation et d'erreur de droit à n'avoir pas répondu à son moyen tiré de ce qu'elle avait été induite en erreur sur ses droits, mais ne soulève en revanche pas de moyen de dénaturation à avoir jugé qu'elle avait été mise à même de présenter des observations.

Vous laissez en effet les juges du fond apprécier souverainement si, eu égard aux éléments portés à la connaissance du contribuable, ce dernier a été mis à même de présenter ses observations (CE, 23 mars 2005, *Sté Carrefour France*, précitée).

Dans une décision *min. c/ Sté Installations Fluides Techniques Couvertures* du 23 avril 2008 (n° 298870, inédite, RJF 7/08 n° 822), dans laquelle l'administration avait informé une société

de ce qu'elle envisageait de rehausser les bases d'imposition à la TP résultant de ses déclarations, vous aviez jugé qu'elle devait être regardée comme ayant mis la société à même de présenter ses observations, nonobstant les circonstances que le courrier envoyé à celle-ci mentionnait n'être adressé qu'à titre indicatif, rappelait l'inapplicabilité de la procédure de rectification contradictoire en matière de TP, et enfin indiquait qu'en ce qui concerne le bénéficiaire du plafonnement prévu par l'article 1647 B sexies du CGI, il convenait d'attendre la mise en recouvrement du rôle. Vous en aviez déduit qu'en jugeant que ce courrier avait induit la société en erreur sur l'étendue de ses droits, et ne l'avait pas « mise à même de comprendre qu'elle avait la faculté de saisir l'administration d'une contestation », une cour avait ajouté une obligation ne découlant pas du respect du principe général des droits de la défense. Selon le pied d'arrêt à la RJF, « comme il appartient au seul contribuable de déduire de la notification du rehaussement qu'il a la faculté de se défendre en présentant ses observations, une notification complète est nécessairement régulière quelles que soient les mentions dont elle est assortie. »

Nous ne sommes pas convaincue du bien-fondé de cette dernière observation, qui revient à taxer d'inopérance toute critique tirée de ce que l'administration aurait induit en erreur le contribuable sur son droit de présenter des observations. Une chose est de juger qu'il n'appartient pas au service d'indiquer expressément au contribuable qu'il a la faculté de contester l'analyse contenue dans une notification ; une autre est de considérer que le service peut sans irrégularité induire le contribuable en erreur sur ses droits en adoptant une formulation excluant formellement toute observation.

A titre d'analogie, vous avez jugé qu'alors même que l'administration n'était pas légalement tenue de faire connaître au contribuable, à ce stade de la procédure, sa faculté d'obtenir un débat avec le supérieur hiérarchique du vérificateur, un contribuable pouvait utilement de se prévaloir de ce que l'administration l'avait induit en erreur sur sa possibilité d'obtenir un tel débat (CE, 21 septembre 2016, *M. GG...*, n°383857, T. p. 709 sur ce point, RJF 12/16 n° 1102).

Toutefois, votre jurisprudence se montre très restrictive sur la notion de courrier ayant induit en erreur le contribuable, ainsi qu'il résulte tant de votre décision *min. c/ Sté Installations Fluides Techniques Couvertures* du 23 avril 2008 précitée, que de votre décision *min. c/ Sté DATE* du 17 juin 2021 (n° 435357) ayant estimé qu'une société n'avait pas été induite en erreur sur sa faculté de saisir l'interlocuteur départemental par les mentions du compte-rendu de l'entretien avec le supérieur hiérarchique indiquant que les rectifications étaient maintenues, que la mise en recouvrement des impositions interviendrait « sans délai » et qu'elle conservait le droit de présenter une réclamation contentieuse conformément aux articles L. 61 et L. 190 du LPF.

En l'espèce, le courrier de l'administration ayant informé la requérante de la rectification opérée par le service en application de l'article L. 175 du LPF, de ses motifs et des montants des nouvelles bases, se terminait par l'annonce de l'émission de nouveaux avis d'imposition et par la conclusion suivante : « Vous êtes en droit de contester ces avis, cependant, vous devez attendre leur réception. Je me tiens à votre disposition pour tout renseignement complémentaire ».

En jugeant que ce courrier avait permis de satisfaire aux exigences des droits de la défense, le TA a implicitement mais nécessairement admis qu'il n'avait pas exclu la présentation d'observations par la redevable ni induit celle-ci en erreur sur sa faculté de présenter de telles observations. Il nous semblerait difficile, au vu de la sévérité de votre jurisprudence, de regarder le courrier du 19 janvier 2018 comme ayant manifestement et nécessairement induit la contribuable en erreur et comme ne s'étant pas borné à rappeler la possibilité de contester les avis d'imposition eux-mêmes au contentieux après la mise en recouvrement, sans exclure la présentation d'observations avant celle-ci dans l'hypothèse où les informations contenues dans le courrier sur les nouvelles superficies retenues et leur valeur seraient inexactes ou erronées. Dès lors qu'il serait par suite délicat de censurer une dénaturation du tribunal sur ce point, et qu'aucune dénaturation n'est d'ailleurs soulevée, nous ne vous inviterons pas à accueillir le moyen d'insuffisance de motivation.

Aucun des autres moyens soulevés ne vous arrêtera : ni le moyen de dénaturation des pièces du dossier sur l'origine des éléments utilisés pour la rectification, qui vise un motif surabondant dans le jugement, ni celui tiré de ce que le tribunal aurait commis une erreur de droit en se bornant à relever qu'elle avait été informée de la procédure en cours sans rechercher expressément si le courrier comportait les motifs indispensables à la compréhension du rehaussement – la motivation du courrier ayant été suffisante et aucun moyen sur celle-ci n'ayant été soulevée devant le juge du fond.

Par suite, nous vous invitons à rejeter le pourvoi.

Indiquons que, si vous ne nous suiviez pas et estimiez que le tribunal a commis une erreur de droit au regard du principe des droits de la défense, l'irrégularité procédurale qui résulterait de la méconnaissance de ce principe au stade du règlement au fond ne toucherait toutefois pas l'intégralité des cotisations en litige, mais uniquement celles ayant fait l'objet du rôle supplémentaire du 30 avril 2018 (cf. CE, 23 juillet 2010, *Me M...*, n° 320188, T. pp. 712-728, RJF 11/10 n° 1032 ; rappr. CE 20 octobre 2016, *Société Morgagni-Zeimett*, n° 388226, RJF 1/17 n° 38).

Par ces motifs, nous concluons au rejet du pourvoi.