

# Actualités

## Aperçus rapides

### Procédures fiscales

696

## L'égalité des armes dans le procès fiscal devant la juridiction administrative

(CONS. CONST., DÉC. N° 2010-78 QPC, 10 DÉC. 2010, STÉ IMNOMA)

**POINTS CLÉS** ➤ Le Conseil constitutionnel a déclaré contraire à la Constitution la validation asymétrique des impositions fondées sur le rétablissement de la règle dite de "l'intangibilité du bilan d'ouverture du premier exercice non-prescrit" ➤ La juridiction administrative est désormais invitée à reconnaître le principe d'égalité des armes dans le contentieux fiscal.

**Philippe DEROUIN,**

avocat au barreau de Paris,  
Skadden Arps Slate Meagher & Flom LLP



LE CONSEIL constitutionnel a censuré les dispositions rétroactives de validation qui accompagnaient l'article 43 de la loi de finances rectificative pour 2004 du 30 octobre 2004. Ce texte a rétabli la règle dite de "l'intangibilité du bilan d'ouverture du premier exercice non-prescrit", après la décision du Conseil d'État qui l'avait abandonnée (CE, ass., 7 juill. 2004 n° 230169, Ghesquière Équipement : RJF 10/04, n° 1019 ; BDCF 10/04, p. 51, concl. P. Collin).

La validation des impositions antérieures au 1<sup>er</sup> janvier 2005 avait été contestée, sans succès devant le Conseil d'État, sur le terrain de l'atteinte au droit des biens (CE, 19 nov. 2008, n° 292948, Sté Getecom : Dr. fisc 6/09, comm. 179, concl. N. Escaut, note P. Fumenier), sur celui de la discrimination et du droit au procès équitable (CE, 16 mai 2007, n° 290264, Sté Chambouleyon : RJF 8-9/07, n° 948). Le débat s'était alors concentré sur l'existence et la suffisance de motifs d'intérêt général (Concl. N. Escaut préc. et concl. L. Olléon sur CE, 6 oct. 2010 n° 341827 Sté Imnoma : Dr. fisc. 2010, comm. 561). L'atteinte à l'égalité des armes dans le procès fiscal avait été rapidement écartée par la considération que l'article 6 § 1 de la Convention européenne des droits de l'homme ne pouvait pas être utilement invoqué devant le juge de l'impôt (CE, 16 mai 2007, préc.).

C'est sur ce terrain que le Conseil constitutionnel a prononcé la censure, car l'égalité des armes est une des manifestations du principe constitutionnel des droits de la défense et du droit au procès

équitable et il appartenait au conseil de le relever, au besoin d'office, ce qu'il a apparemment fait.

C'est ainsi que le Conseil constitutionnel a rappelé, à l'occasion de l'examen de la loi relative à la sécurité et à la transparence des marchés financiers (déc. 89-260 DC, 28 juill. 1989, point 44), que "le principe du respect des droits de la défense constitue un des principes fondamentaux reconnus par les lois de la République réaffirmé par le Préambule de la Constitution du 27 octobre 1946, auquel se réfère le Préambule de la Constitution de 1958 ; qu'il implique, notamment en matière pénale, l'existence d'une procédure juste et équitable garantissant l'équilibre des droits des parties" (voir aussi, en ce sens, Cons. const., déc. 76-70 DC, 2 déc. 1976, point 2 : Rec. p. 39 ; et, pour une double déclaration d'inconstitutionnalité en matière fiscale, déc. 89-268 DC, 29 déc. 1989, points 61 et 62, 89 et 90).

Dans ses décisions ultérieures, le Conseil constitutionnel a rattaché le droit au procès équitable à la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 et notamment à son article 16 et à la garantie des droits. Sous le visa de ce texte et du rappel de ces principes, le Conseil constitutionnel a récemment censuré l'article 575 du Code de procédure pénale qui limitait les moyens que la partie civile pouvait faire valoir à l'appui d'un pourvoi en cassation contre les arrêts de la chambre de l'instruction (Cons. const., 23 juill. 2010, n° 2010-15/23 QPC, Région Languedoc Roussillon et autres).

Au cas présent le Conseil constitutionnel a rappelé que la loi contestée "valide les impositions établies avant le 1<sup>er</sup> janvier 2005, ainsi que les décisions prises sur les réclamations, en tant qu'elles seraient contestées sur ce point (à savoir la correction des écritures du bilan d'ouverture du premier exercice non prescrit) par le contribuable". Il en déduit "qu'il s'ensuit que le législateur a réservé à l'État la faculté de se prévaloir, pour les impositions établies avant le 1<sup>er</sup> janvier 2005, de la jurisprudence précitée" alors que l'abandon de

l'intangibilité du bilan d'ouverture d'un précédent exercice non prescrit est susceptible de bénéficier tant au contribuable qu'à l'administration.

Et le Conseil constitutionnel conclut : « *que la validation contestée a pour effet de priver à titre rétroactif le seul contribuable du bénéfice de la jurisprudence précitée; que l'atteinte ainsi portée à l'équilibre des droits des parties méconnaît les exigences de l'article 16 de la Déclaration de 1789; que, par suite et sans qu'il soit besoin d'examiner les autres griefs, il y a lieu de déclarer le paragraphe IV de l'article 43 de la loi du 30 décembre 2004 contraire aux droits et libertés que la Constitution garantit* ».

En affirmant que l'équilibre des droits des parties, autrement dit le droit au procès équitable, est une exigence constitutionnelle qui s'impose en matière fiscale, le Conseil constitutionnel rejoint la Cour de cassation qui avait jugé naguère, en formation solennelle d'assemblée plénière, que « *le droit de toute personne à un procès équitable, garanti par l'article 6-1 de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales peut être invoqué devant toute juridiction civile statuant en matière fiscale* » (Cass. ass. plén., 14 juin 1996, Kloekner). Ainsi la question de savoir si, compte tenu de ses termes, l'article 6 § 1 s'applique directement ou non en matière fiscale, ce que le Conseil d'État ne retenait que pour les pénalités et non pas les litiges sur les droits en principal, est désormais dépourvue d'intérêt : la Constitution impose la même exigence du procès équitable.

En conséquence la juridiction administrative est désormais invitée à reconnaître le principe d'égalité des armes dans le contentieux fiscal. Ce principe ne concerne pas seulement les lois de validation asymétriques mais est susceptible d'affecter toutes dispositions législatives ou réglementaires qui restreignent l'exercice effectif des droits de la défense dans un procès fiscal, quel que soit l'ordre de juridiction.

Ce principe a aussi vocation à infléchir bon nombre de solutions peu respectueuses de l'équilibre des droits des parties. On songe en particulier à la pratique des juridictions administratives de relever d'office des moyens en défense sans provoquer les observations des parties, telle qu'illustrée par la récente décision « *Fondation de France* » qui énonce « *qu'il appartient au juge administratif de se prononcer sur le bien-fondé des moyens dont il est saisi et le cas échéant, d'écarter de lui-même, quelle que soit l'argumentation du défendeur, un moyen qui lui paraît infondé, au vu de l'argumentation qu'il incombe au requérant de présenter au soutien de ses prétentions; (...)* qu'en statuant ainsi, le juge ne relève pas d'office un moyen qu'il serait tenu de communiquer aux parties en application dispositions de l'article R. 611-7 du Code de justice administrative » (CE, 2 juin 2010, n° 318014, *Fondation de France : Dr. fisc. 2010, comm. 428 concl. N. Escaut*). L'asymétrie du procédé, au seul bénéfice de l'Administration, comme l'absence de débat contradictoire, paraissent le condamner au regard de l'exigence constitutionnelle d'équilibre des droits des parties dans le procès fiscal.

## 697 Adoption du paquet « restrictions horizontales »

**POINTS CLÉS** ► La Commission européenne a révisé dans deux règlements ses règles pour l'appréciation des accords de coopération entre entreprises concurrentes, dits « accords de coopération horizontale » ► Les modifications concernent principalement la normalisation, l'échange d'informations, ainsi que la recherche et le développement (R&D).

Nicole RAUD,

Rédactrice en chef de la Revue Contrats, concurrence, consommation

Gérard NOTTÉ,

Rédacteur en chef

LA COMMISSION européenne a adopté un ensemble de lignes directrices révisées et deux règlements d'exemption par catégorie (REC), qui définissent comment des concurrents peuvent coopérer sans enfreindre les règles de concurrence de l'UE (Règl. (UE) n° 1217/2010 et n° 1218/2010, 14 déc. 2010 : JOUE n° L 335, 18 déc. 2010, p. 36 et p. 43). Les « lignes directrices horizontales » exposent le cadre d'analyse des types de coopération horizontale les plus courants, tels que les accords dans les domaines de la R&D, de la production, de l'achat, de la commercialisation, de la normalisation, des conditions types et de l'échange d'informations (Comm. UE, communiqué IP/10/1702, 14 déc. 2010). Les deux règlements exemptent de l'application des règles de

concurrence certains accords en matière de R&D, de spécialisation et de production, peu susceptibles de poser des problèmes de concurrence.

Deux des principaux éléments de la réforme sont le nouveau chapitre des lignes directrices horizontales consacré à l'échange d'informations, ainsi que le chapitre, considérablement modifié, sur les accords de normalisation.

**Accords bénéficiant d'une exemption par catégorie.** – Certaines catégories d'accords conclus entre des entreprises détenant un pouvoir de marché limité (lequel se traduit par une part de marché n'excédant pas 25 % dans le cas des accords entre concurrents portant sur des activités conjointes de recherche et de déve-