

# Sommaire

### REVUES

	2
L'avocat est-il un contribuable comme les autres ? — Compte rendu de la réunion " <b>Campus 2013</b> " <b>du barreau de Paris</b> du 9 juillet 2013 . . . . .	2
Obligation de déclarer un compte Paypal : de la susceptibilité des juges à l'égard d'internet — Questions à <b>Catherine Taurand, avocate au barreau de Paris</b> . . . . .	16
Le Conseil constitutionnel et la liberté de communication syndicale . . . . .	19
Mentions manuscrites dans le cautionnement : la Cour de cassation tiraillée entre pointillisme et pragmatisme . . . . .	22
Les méandres procéduraux des demandes concurrentes en divorce . . . . .	25
Chronique de contentieux administratif — Octobre 2013 . . . . .	28

# Revue

## 01

Lexbase La lettre juridique n°544 du 17 octobre 2013

[Avocats/Statut social et fiscal] Événement

### L'avocat est-il un contribuable comme les autres ? — Compte rendu de la réunion "Campus 2013" du barreau de Paris du 9 juillet 2013

9119724

N° Lexbase : N8919BTI



par *Sophie Cazaillet, Rédactrice en chef*

Dans le cadre de "Campus 2013", qui s'est déroulé durant trois jours, les 9, 10 et 11 juillet 2013, à la maison de l'Unesco, s'est tenue une conférence intitulée "L'avocat est-il un contribuable comme les autres ?", dirigée par Christiane Richard et Philippe Rochmann, avocats à la cour, membres de l'IACF (Institut des avocats conseils fiscaux). Les Editions juridiques Lexbase, présentes à cette occasion, vous en proposent un compte rendu.

Le 9 juillet 2013, Christiane Richard et Philippe Rochmann ont présenté aux avocats novices en la matière fiscale les règles relatives au contrôle fiscal du cabinet d'avocat. En effet, cette procédure, souvent mal vécue par l'ensemble des contribuables, doit être prise au sérieux par l'avocat, notamment parce qu'il dispose du secret professionnel, au respect duquel il doit veiller. Ainsi, si l'avocat est un contribuable comme les autres, soumis aux règles générales du contrôle fiscal, sa position emporte quelques subtilités. L'avocat est-il suspect pour l'administration fiscale ? Les projets de texte en cours de discussion au Parlement peuvent le faire croire (lire, notamment, Fabien Girard de Barros, *Lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière : l'instauration de la "loi des suspects"*, Lexbase Hebdo n° 152 du 27 juin 2013 — édition professions N° Lexbase : N7704BTI). Il est donc nécessaire que l'avocat connaisse ses droits et ses devoirs lorsqu'il fait l'objet d'un contrôle fiscal. D'autant que sa profession peut le placer au cœur d'informations précieuses pour le service, qu'il peut toutefois protéger.

## I — Le contrôle fiscal du cabinet d'avocat

Le contrôle fiscal du cabinet d'avocat va dépendre de la forme de la structure. En 2012, en France, 36,4 % des avocats exerçaient en mode individuel, 28,8 % exerçaient en tant que collaborateurs, 29,4 % étaient associés et 5,4 % exerçaient en tant que salariés non associés. La même année, on dénombrait 12 685 cabinets d'avocats susceptibles de faire l'objet d'un contrôle fiscal. Ces cabinets emploient 39 742 salariés non avocats. En 2010, les revenus cumulés de l'ensemble du barreau ont atteint 3,841 milliards d'euros.

Deux modes d'imposition peuvent s'appliquer : les avocats individuels et les SCP ou les associations d'avocats sont imposés dans la catégorie des bénéficiaires non commerciaux (BNC), alors que les cabinets constitués en société sont imposés à l'impôt sur les sociétés (IS).

A — L'exercice de la profession à titre individuel — imposition dans la catégorie des BNC

### 1 — Les recettes

Les recettes des avocats comprennent non seulement les sommes perçues en rémunération des services rendus (honoraires, commissions, vacations, etc.), mais aussi les remboursements de frais, ainsi que des profits divers. Les recettes et honoraires rétrocédés à des confrères constituent des recettes imposables pour le bénéficiaire de la rétrocession ; elles viennent directement en diminution des recettes de la partie versante, qui doit les déclarer. Les suppléments de rétrocessions perçus par des collaborateurs de professions libérales, dans le cadre d'opérations de prospection commerciale réalisées hors de France, sont exonérés dans la double limite de 25 % du montant des honoraires rétrocédés et de 25 000 euros (1). Le cas échéant, cette exonération s'applique avant celle prévue en faveur des impatriés.

Attention, il n'y a pas lieu d'inclure dans les recettes de certains contribuables (avocats, notaires, huissiers...) les sommes encaissées pour le compte des clients ou reçues de ceux-ci en vue d'être reversées à des tiers. C'est le cas notamment des avances perçues pour faire face aux débours (droits d'enregistrement acquittés par les notaires, frais de procédure et droits de plaidoirie versés par les avocats, etc.). Les dépenses imputées sur les provisions pour débours ne peuvent pas être portées corrélativement en charges.

### 2 — Les dépenses

L'administration fiscale accorde une attention particulière aux dépenses du contribuable. L'avocat doit donc être très prudent sur la façon dont il les enregistre, et doit conserver toutes les justifications (factures). A noter que le service a tendance à rejeter facilement des dépenses de représentation (restaurant, voyage, séminaire, congrès). Il existe une vraie inégalité entre les tailles de cabinets sur ce point, puisque l'administration sera plus soupçonneuse envers un avocat en individuel qui a de grosses dépenses de représentation qu'envers une structure plus importante. Pour éviter les remises en cause de ces dépenses, il convient d'inscrire le nom de la personne invitée sur la facture et le cachet du cabinet au dos.

En BNC, la définition des dépenses est restrictive : pour être admises en déduction du bénéfice, les dépenses doivent être nécessitées par l'exercice de la profession ou, de façon plus générale, par l'acquisition du revenu. Ne peuvent être considérées comme telles :

— *ni les dépenses de caractère personnel (exemples : loyers d'appartements privés, dépenses de maison, amendes pénales) ;*

— *ni les dépenses qui résultent d'opérations étrangères à l'exercice normal de l'activité. Les dépenses de caractère mixte (privé et professionnel) doivent faire l'objet d'une ventilation pour n'en retenir que la fraction professionnelle déductible.*

Les dépenses doivent être prises en compte pour leur montant réel et être appuyées de justifications suffisantes.

B — L'exercice de la profession en structure d'exercice — imposition dans la catégorie des BNC ou à l'IS

### 1 — Les recettes

Les produits d'exploitation comprennent principalement les recettes provenant des prestations de services.

### 2 — Les charges

Pour être admis en déduction des bénéfices imposables, les frais généraux doivent, d'une manière générale, remplir

les trois conditions suivantes :

- se traduire par une diminution de l'actif net de l'entreprise, ce qui conduit à distinguer frais généraux et coût d'acquisition des immobilisations ;
- être exposés dans l'intérêt de l'exploitation, autrement dit se rattacher à une gestion normale ;
- être régulièrement comptabilisés en tant que tels et appuyés de pièces justificatives suffisantes.

En matière d'impôt sur les sociétés, un redressement subi pour une dépense est beaucoup plus pénalisant qu'en matière de BNC, puisque la dépense est, d'une part, refusée et réintégrée dans le bilan de la société et, d'autre part, l'associé est imposé sur cette réintégration à hauteur de sa quote-part dans le capital, en tant que revenu distribué (2).

## II — Les différentes formes du contrôle fiscal

### A — Le contrôle sur pièces

Le contrôle sur pièces consiste en l'envoi, par l'administration, d'une demande de renseignements (3). Ces renseignements iront compléter le dossier fiscal du contribuable. Il est important de noter que cette demande n'interrompt pas la prescription, et n'est pas contraignante. Ainsi, le défaut de réponse (sur imprimés 752 ou 754) dans les 30 jours impartis n'entraîne pas de pénalité. A l'issue de cette demande, soit la réponse est suffisante, et les informations fournies sont classées et le dossier clôt, soit la réponse est insuffisante, et l'administration peut déclencher une procédure de rectification ou une demande d'éclaircissements ou de justifications, cette fois contraignante.

Il est bien entendu conseillé de répondre à cette demande, en fournissant les pièces justificatives, afin d'éviter que ce petit contrôle (il s'agit du degré le plus bas de contrôle) ne se transforme en contrôle plus important.

A noter que le projet de loi, toujours en discussion devant le Parlement, relatif à la fraude fiscale et à la grande délinquance financière prévoit de modifier le périmètre des documents dont il peut être demandé production au titre du contrôle sur pièces. De plus, depuis le 1er janvier 2013, l'administration peut demander les relevés de comptes bancaires et d'assurance-vie des contribuables et les examiner sans que cet examen ne dépasse le contrôle sur pièces (alors que cette procédure ressort plutôt de l'ESFP) (4).

### B — La demande d'éclaircissements et de justifications

Le contribuable dispose de deux mois pour répondre à une demande d'éclaircissements ou de justifications.

#### 1 — La demande d'éclaircissements

L'administration peut demander au contribuable des éclaircissements sur un point quelconque de sa déclaration d'ensemble.

Le Conseil d'Etat précise que les demandes d'éclaircissement ne peuvent porter que sur des mentions figurant dans la déclaration de revenus souscrite par le contribuable (5). L'article L. 16 du LPF (N° Lexbase : L0114IW7) ne précise pas l'objet des demandes, mais de manière générale, elles tendent à provoquer des explications du déclarant sur les discordances relevées entre les énonciations des diverses parties de la déclaration et éventuellement des déclarations antérieures.

#### 2 — La demande de justifications (LPF, art. 16 et LPF, art. L. 16 A N° Lexbase : L8513AEZ)

La demande de justifications est plus précise que la demande d'éclaircissements. Elle a un objet limité par la loi.

Préalablement à une demande de justifications, l'administration doit avoir réuni des éléments permettant d'établir que le contribuable peut avoir des revenus plus importants que ceux qu'il a déclarés.

Concernant les comptes Carpa de l'avocat, un arrêt de la cour administrative d'appel de Nantes du 30 juin 2005 (6) indique que, eu égard aux modalités de fonctionnement de tels comptes, qui ne peuvent être débités que par l'avocat agissant par procuration et sous le contrôle du président de la Caisse de règlements pécuniaires des avocats (Carpa), Bâtonnier de l'Ordre, l'administration ne peut légalement inclure le compte Carpa d'un avocat, ni même le sous-compte relatif au litige dont il est saisi au nom de son client, parmi les comptes dont dispose un contribuable, pour mettre en œuvre, à l'égard de ce dernier, la procédure de demande de justifications prévue par l'article L. 16 du LPF.

Attention toutefois, dans le cadre du projet de loi relatif à la fraude fiscale et à la grande délinquance financière, la Carpa va être sollicitée, puisqu'elle devra envoyer au Bâtonnier les déclarations de soupçons dans le cadre de Tracfin (7).

## C — Le contrôle sur place

Le contrôle sur place correspond à la mise en œuvre d'une vérification de comptabilité, prévue par les articles L. 13 (N° Lexbase : L6794HWK) et R. 13-1 (N° Lexbase : L7836AEX) du LPF, ou d'un examen contradictoire de la situation fiscale personnelle, prévue à l'article L. 12, alinéa 2 du LPF (N° Lexbase : L6793HWI). La vérification de comptabilité est mise en place par le biais d'un imprimé 3927, l'ESFP par le biais d'un imprimé 3929.

### 1 — La vérification de comptabilité

La vérification de comptabilité est définie à l'article L. 13, alinéa 1er du LPF : "*Les agents de l'administration des impôts vérifient sur place, en suivant les règles prévues par le présent livre, la comptabilité des contribuables astreints à tenir et à présenter des documents comptables*". Il s'agit donc d'une vérification de la régularité et du caractère probant des écritures et de la sincérité des déclarations, qui s'effectue au lieu où est tenue la comptabilité (en principe, dans les locaux, ou dans ceux du comptable du contribuable). Cette procédure s'applique en matière d'impôt sur les sociétés, de BNC, de BA (bénéfices agricoles en régime réel) et de TVA. Elle peut être étendue aux droits d'enregistrement. L'examen porte sur les documents comptables, les pièces justificatives et les annexes.

Comment se déroule la vérification ? Avant la première intervention sur place du vérificateur, le contribuable reçoit un avis de vérification n° 3927, qui permet de lever tout doute dans l'esprit du contribuable sur la nature de l'intervention dont il est l'objet. Il ne peut pas être envoyé avant l'expiration du délai laissé au contribuable pour faire sa déclaration, ni avant le début des opérations de contrôle (8). Le délai entre la remise de l'avis et le début des opérations doit être suffisant pour se faire assister d'un conseil. En principe, il faut compter deux jours francs (9) (le délai franc ne tient pas compte du jour de réception de l'avis, du jour de commencement du contrôle, des samedis, dimanches et jours fériés). Dans la pratique, il est possible de faire reculer le jour du commencement des opérations. En cas de délai insuffisant, le juge considère qu'il y a atteinte aux droits de la défense. La procédure est irrégulière et annulée.

L'avis de vérification doit mentionner :

- le jour et l'heure de la première vérification ;
- les impôts et taxes vérifiés ;
- les années soumises à vérification ;
- la faculté du contribuable de se faire assister d'un conseil ;
- l'envoi d'un exemplaire de la charte du contribuable vérifié ;
- les grades, nom et adresse des supérieurs hiérarchiques du vérificateur, ce qui permettra au contribuable, le cas échéant, de faire un recours auprès de ces supérieurs après vérification.

Attention ! L'administration peut aussi procéder à des contrôles inopinés, au cours desquels elle doit se limiter à des constatations matérielles, sans se livrer à un examen critique de la comptabilité. Ces opérations de contrôle se déroulent en présence du contribuable ou de son représentant. A l'issue de l'intervention, un état dressé contradictoirement par le vérificateur et le contribuable, qui doit préciser les noms et qualités des agents ayant procédé aux constatations, les lieux d'intervention, les constatations effectuées. Le contribuable ou son représentant est invité à signer cet état établi en double exemplaire. En cas de refus de signature, l'agent en porte mention sur les deux exemplaires.

En principe, la vérification sur place ne peut pas s'étendre sur une période supérieure à trois mois pour les entreprises dont le chiffre d'affaires ne dépasse pas 234 000 euros hors taxes (10). Toutefois, ce délai peut être prorogé si le contribuable bénéficie du principe du "contradictoire". Tel est le cas lorsqu'il sollicite du vérificateur, à la fin de la période de trois mois, un entretien pour produire de nouveaux documents comptables et qu'il autorise leur emport dans les locaux de l'administration, même si, pour des raisons pratiques, leur restitution a lieu après les trois mois, permettant encore un examen contradictoire.

La période de trois mois est exclue en cas de vérification de comptabilité des personnes morales (quelle que soit leur forme juridique) et les sociétés en participation qui sont des sociétés holdings, c'est-à-dire à l'actif desquelles sont inscrits les titres de placement ou de participation pour un montant d'au moins 7 600 000 euros (11).

La procédure de vérification de comptabilité doit comporter un débat oral et contradictoire. La charte du contribuable vérifié (remise avec l'avis de vérification) est très nette sur ce point : "*En cas de vérification de comptabilité, le dialogue n'est pas formalisé. Il repose, pour l'essentiel, sur un débat oral contradictoire avec le vérificateur et*

*le contribuable vérifié qui se déroule sur le lieu de contrôle*". Notamment, a été jugée irrégulière une vérification au cours de laquelle l'agent de l'administration n'a rencontré les contribuables qu'à deux reprises, lors de l'emport des documents comptables, et lors de leur restitution accompagnée des conclusions de la vérification (12). L'administration fait très attention à bien respecter ce point, le plus important de la procédure.

L'administration doit communiquer au contribuable, sous peine d'irrégularité de la procédure d'imposition, les documents obtenus dans l'exercice du droit de communication. Le Conseil d'Etat rappelle qu'il incombe à l'administration, quelle que soit la procédure d'imposition mise en œuvre, et au plus tard avant la mise en recouvrement, d'informer le contribuable dont elle envisage soit de rehausser, soit d'arrêter d'office les bases d'imposition, de l'origine et de la teneur des renseignements obtenus auprès des tiers, qu'elle a utilisés pour fonder l'imposition, et ce, avec une précision suffisante pour permettre à l'intéressé de discuter utilement de leur provenance ou de demander que les documents qui contiennent ces renseignements soient mis à sa disposition avant la mise en recouvrement des impositions qui en procèdent (13). Toutefois, lorsque le contribuable demande communication de documents obtenus auprès de tiers, l'administration peut ne pas y faire droit lorsque lesdits documents et informations sont librement accessibles. En ce qui concerne les documents ou copies de documents contenant des renseignements recueillis sur des sites internet ou sur des serveurs de données et utilisés par l'administration pour établir un redressement, il appartient à celle-ci de les mettre à disposition du contribuable avant la mise en recouvrement des impositions qui en résultent, si celui-ci indique avant cette mise en recouvrement, en réponse à un refus de communication fondé sur le caractère librement accessible des informations en cause, qu'il n'a pu y avoir accès (14).

A défaut de débat oral et contradictoire, la procédure est irrégulière et annulée. A noter que le débat est présumé avoir existé lorsque la vérification a lieu dans les locaux de l'entreprise. De plus, les échanges écrits ne tiennent pas lieu de débat oral et contradictoire. Si aucune pièce du dossier ne fait état de visites du vérificateur dans les locaux de l'entreprise et d'entretiens qu'il aurait accordés à cette occasion au contribuable, l'on considère qu'il n'y a pas eu de débat oral et contradictoire entre les deux parties.

L'administration fiscale a l'interdiction de renouveler une vérification pour un même impôt et une même période, y compris lorsque la précédente vérification qui s'est déroulée dans des conditions irrégulières a été annulée. S'il n'est pas respecté à cette interdiction, les impositions établies à l'issue de la seconde vérification sont annulées. Toutefois, cette règle ne s'applique pas si le contribuable s'est rendu coupable d'agissements frauduleux, si la seconde procédure engagée est une procédure de flagrance fiscale et si l'administration a demandé des renseignements à une autorité étrangère.

Il faut préciser les différences entre le droit de communication, qui ne donne aucune garantie au contribuable, et la vérification de comptabilité, qui protège celui qui en fait l'objet. Le Conseil d'Etat a rendu un arrêt de principe sur ce point le 6 octobre 2000 (15) : la vérification de comptabilité consiste en un contrôle actif, alors que le droit de communication est un relevé passif de documents disponibles. L'exercice du droit de communication s'opère auprès du contribuable ou de tiers limitativement énumérés (commerçants, administration, banques...). L'article L. 81 du LPF définit le droit de communication comme le moyen d'investigation de l'administration fiscale auprès des cabinets pour recueillir des renseignements concernant, soit les cabinets eux-mêmes, soit leurs fournisseurs ou leurs clients. Il se distingue du droit de vérification, dans la mesure où il consiste à recueillir des informations pour les confronter à la déclaration d'un autre contribuable, alors que la procédure de vérification consiste à s'assurer auprès d'un contribuable de la régularité et du caractère probant de sa comptabilité (16).

Il faut bien noter que, malgré ces cas d'annulation de la procédure d'imposition pour irrégularité, il n'est pas conseillé de fonder une saisine du juge uniquement sur une potentielle irrégularité des points procéduraux. En effet, la tendance du juge va dans le sens d'une validation des procédures alors même qu'elles n'auraient pas respecté la loi à la lettre. De plus, critiquer devant le juge des points de procédure risque d'empêcher la bonne tenue d'une éventuelle transaction postérieure avec l'administration fiscale. S'il est tentant d'utiliser les vices de procédure pour renverser un redressement, cette arme est à manier avec précaution, et seuls les vices les plus importants et graves peuvent conduire à une annulation du redressement.

## 2 — *L'examen contradictoire de la situation fiscale personnelle*

Lors d'un examen contradictoire de la situation personnelle (ESFP) d'un contribuable, l'administration peut contrôler la cohérence entre, d'une part, les revenus déclarés et, d'autre part, la situation patrimoniale, la situation de trésorerie et les éléments du train de vie des membres du foyer fiscal (17).

L'ESFP inclut toutes les démarches qui tendent, pour les besoins du contrôle à obtenir des informations ou des documents auprès du contribuable ou de tiers. Ne sont pas inclus dans l'ESFP, le droit de communication et les demandes d'éclaircissement et de justification. Cette procédure comporte, dans tous les cas, l'envoi d'un avis informant le contribuable que l'examen contradictoire de l'ensemble de sa situation fiscale personnelle va être entrepris,

lui précisant les années soumises à vérification et mentionnant expressément la faculté ouverte à son destinataire de se faire assister par un conseil de son choix (18). Avant le début des investigations, le contribuable doit recevoir, comme en matière de vérification de comptabilité, la charte des droits et obligations du contribuable vérifié (19). Conformément à cette dernière, un débat oral et contradictoire doit avoir lieu entre le vérificateur et le contribuable ou son conseil.

A l'issue de l'examen contradictoire, l'administration notifie au contribuable les résultats du contrôle (20). Lorsque la vérification ne donne pas lieu à imposition, un avis d'absence de redressement est adressé au contribuable (rarisissime). Lorsque la vérification entraîne une imposition, les règles à respecter pour informer le contribuable diffèrent suivant la procédure utilisée : quand l'administration recourt à la procédure de redressement contradictoire, la proposition de rectification doit comporter les motifs de la taxation, les éléments retenus et la méthode suivie pour déterminer les bases d'imposition. Elle doit aussi préciser obligatoirement la catégorie de revenus à laquelle correspond la rectification et impartir au contribuable un délai de 30 jours pour y répondre. Si les renseignements fournis ou les observations formulées par le contribuable conduisent à une modification des bases notifiées, une nouvelle proposition doit lui être adressée.

L'ESFP dure un an à compter de la réception de l'avis de vérification, deux ans en cas de découverte d'une activité occulte. Une prorogation de ce délai est possible si le contribuable perçoit des revenus de source étrangère. Si ces délais ne sont pas respectés, la sanction est la même que pour la vérification de comptabilité : la procédure est annulée.

Après avoir procédé à un ESFP, l'administration ne peut plus procéder à des rectifications pour la même période et le même impôt (comme en matière de vérification de comptabilité). Deux exceptions sont toutefois prévues, en cas de flagrance fiscale et de demande de renseignements à une autorité étrangère. En cas de non respect de cette règle, la sanction est toujours l'annulation de la procédure viciée.

Aucune disposition législative ne prévoit le lieu de déroulement de l'ESFP, mais ce dernier se déroule en principe dans les locaux de l'administration. Cependant, le contribuable peut demander de manière expresse que ce contrôle se déroule chez son conseil, au siège de son entreprise ou à son domicile (21).

Tout comme en matière de vérification de comptabilité, il convient de ne faire usage des moyens de procédure que lorsque ces derniers sont particulièrement graves, le juge ayant tendance à valider de plus en plus de procédures viciées, lorsqu'il considère que les garanties du contribuable n'ont pas été violées.

### III — Le droit de communication et le secret professionnel

L'avocat n'est pas un contribuable comme tous les contribuables, puisqu'il fait partie de la catégorie des professions protégées par le secret professionnel. Cela se ressent surtout dans le cadre des procédures de visite et de saisies.

La protection du secret professionnel est organisée par deux grandes sources du droit : les textes et la jurisprudence. Ainsi, l'article 226-13 du Code pénal (N° Lexbase : L5524AIG) prévoit que "*La révélation d'une information à caractère secret par une personne qui en est dépositaire soit par état ou par profession, soit en raison d'une fonction ou d'une mission temporaire, est punie d'un an d'emprisonnement et de 15 000 euros d'amende*". Par corollaire, l'article L. 13-0 A du LPF (N° Lexbase : L2551DAQ) dispose que "*Les agents de l'administration des impôts peuvent demander toutes informations relatives au montant, à la date et à la forme des versements afférents aux recettes de toute nature perçues par les personnes dépositaires du secret professionnel en vertu des dispositions de l'article 226-13 du Code pénal. Ils ne peuvent demander de renseignements sur la nature des prestations fournies par ces personnes*".

Compte tenu de leur formulation générale, les dispositions de l'article L. 13-0 A du LPF sont susceptibles de s'appliquer à toutes les personnes soumises au secret professionnel, quel que soit le régime d'imposition dont elles relèvent (BNC, BIC ou IS). En outre, depuis le 1er janvier 2000, l'identité déclarée par les clients, le montant, la date et la forme du versement des honoraires doivent obligatoirement être mentionnés sur le livre-journal (régime de la déclaration contrôlée) ou sur le document journalier des recettes professionnelles (régime micro) de tous les titulaires de bénéfices non commerciaux, indépendamment de l'activité exercée ; de leur régime d'imposition ; d'une adhésion à une association de gestion agréée ; et qu'ils soient ou non astreints au secret professionnel en application de l'article 226-13 du Code pénal.

Aux termes de l'article L. 86 du LPF (N° Lexbase : L3965ALG), le droit de communication ne peut porter que sur "*l'identité du client, le montant, la date et la forme du versement, ainsi que les pièces annexes de ce versement*". Par "*client*", il faut entendre les personnes physiques ou morales qui requièrent les services des professions non commerciales concernées, moyennant rétribution. Par "*versement*", il faut entendre toutes les sommes encaissées

ou reçues dans le cadre de la profession. Ces sommes comprennent, notamment, les recettes proprement dites (honoraires, intérêts...); les sommes reçues de la clientèle au titre de remboursements de frais; les provisions reçues de la clientèle et qui présentent le caractère d'avances sur honoraires; tous les biens ou sommes reçus en dépôt, soit directement, soit indirectement.

Quelles spécificités pour les avocats? L'administration peut exercer son droit de communication auprès des avocats, qu'ils soient tiers à la procédure ou non. Le législateur n'a pas entendu exclure la profession d'avocat, dont l'activité entre dans le champ de celles visées par l'article L. 86 du LPF, de l'exercice d'un tel droit de communication (22).

Le juge a fréquemment à connaître des difficultés posées par le respect du secret professionnel au cours des procédures fiscales. Ainsi, un arrêt de la Cour de cassation du 20 octobre 1998 (23) précise que sont couverts par le secret professionnel :

- *une consultation juridique émanant d'un avocat et destinée aux personnes objets de la procédure ;*
- *l'ensemble des correspondances échangées entre ces personnes et leurs conseils, à quelque titre que ce soit ;*
- *un projet de lettre à un avocat se référant expressément à des projets de conclusions préparées par cet avocat ;*
- *des notes manuscrites de la main même de l'avocat destinées à la préparation de la défense de ses clients.*

En revanche, ne sont pas couvertes par le secret professionnel, et peuvent être ainsi saisies (dans le cadre d'une procédure de visite et saisies, cf. *supra*), les pièces strictement comptables relatives aux notes d'honoraires des avocats. Attention, si le contribuable donne à l'administration un document émanant de son avocat, l'administration ne peut pas l'accepter, au risque de violer le secret professionnel.

Aujourd'hui, il y a des tentatives de renier le secret professionnel. A Paris, il y a une perquisition fiscale (visite domiciliaire) par semaine, alors qu'avant il n'y en avait que trois ou quatre par an. Dès que le client d'un avocat est contrôlé et que l'administration décèle des anomalies dans les relations avec une banque ou un autre organisme, elle cherche à perquisitionner l'avocat.

Par un arrêt du 5 mai 1998, la Chambre commerciale de la Cour de cassation (24) a retenu qu'en toute matière, les consultations adressées par un avocat à son client ou destinées à celui-ci et les correspondances échangées entre le client et son avocat sont couvertes par le secret professionnel. Une saisie de pièces répondant à cette définition ne peut être autorisée ou maintenue, à l'occasion d'une visite dans un cabinet d'avocat, qu'à la condition que les documents saisis soient de nature à **établir la preuve de la participation de l'avocat à la fraude présumée**. L'arrêt précise que le juge saisi de la régularité des opérations apprécie souverainement si un document (en l'espèce, une lettre émanant d'un autre avocat) constitue une consultation, couverte par le secret professionnel.

La note d'un cabinet d'avocat saisie au domicile du contribuable, même si elle est formellement adressée au comptable de l'intéressé et ne mentionne pas expressément son nom, doit, eu égard notamment à l'exacte coïncidence des situations familiales et professionnelles évoquées, être regardée comme une consultation rédigée par les avocats signataires et destinée à ce contribuable, couverte par le secret professionnel (25).

Le juge indique également qu'il incombe aux agents autorisés ou, à défaut, à l'officier de police judiciaire, de solliciter la présence aux opérations de visite et saisie dans les locaux professionnels d'une personne astreinte au secret professionnel, du représentant de l'ordre professionnel concerné (26). Toutefois, le défaut de prise de telles précautions ne peut pas emporter nullité de l'ordonnance autorisant les visites et les saisies. En effet, le respect de ces dispositions relève du contrôle de la régularité des opérations et non de celui de la légalité de l'autorisation.

Le juge européen a eu à traiter des cas de violation du secret professionnel de l'avocat au cours d'une visite. A l'une de ces occasions, il a affirmé que la visite domiciliaire et les saisies effectuées au cabinet d'un avocat dont les clients étaient soupçonnés de fraude fiscale sont disproportionnées par rapport au but visé et sont donc incompatibles avec l'article 8 de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'Homme (droit au respect du domicile) (N° Lexbase : L4798AQR) compte tenu des circonstances suivantes :

- *le secret professionnel de l'avocat n'a pas été respecté, puisqu'en l'absence du juge ayant autorisé la visite domiciliaire, tous les documents du cabinet, y compris ceux soumis au secret professionnel, ont été consultés et saisis, et ce, malgré la présence et les observations du bâtonnier de l'Ordre ; en outre, l'ordonnance du juge autorisant la procédure conférerait aux agents de larges pouvoirs, sans mention du respect du secret professionnel ;*
- *la visite domiciliaire litigieuse a été effectuée chez un tiers à l'infraction présumée, puisqu'elle visait exclusivement*



à la découverte de documents susceptibles de prouver la fraude présumée des clients de l'avocat en raison des difficultés rencontrées lors du contrôle fiscal en cours (27).

La Chambre commerciale de la Cour de cassation a appliqué cette jurisprudence de la CEDH, ajoutant qu'il importe peu que la visite et les saisies aient visé la découverte d'une fraude commise par les contribuables en tant que représentant des sociétés concernées par une éventuelle fraude. En effet, dès lors que les contribuables en cause sont avocats, leurs actes sont couverts par le secret professionnel. Il s'agissait du contrôle fiscal de plusieurs sociétés d'avocats.

Enfin, un arrêt de la Chambre criminelle de la Cour de cassation du 24 octobre 2001 tempère les arrêts précédents en rappelant que le secret professionnel des avocats ne met pas obstacle à ce que soient autorisées la visite de leurs locaux et la saisie de documents détenus par eux, dès lors que le juge a trouvé dans les informations fournies par l'administration requérante les présomptions suffisantes mentionnées dans son ordonnance (28).

#### **IV — La procédure de rectification**

##### **A — Champ d'application**

La procédure de rectification contradictoire doit être suivie dans tous les cas où l'administration ayant constaté une insuffisance, inexactitude, une omission ou une dissimulation dans les éléments servant au calcul des impôts, désire apporter des rectifications aux déclarations des contribuables. Elle n'est pas applicable dans les cas d'imposition d'office, en matière d'impôts directs locaux perçus au profit des collectivités locales ou d'organismes divers, à l'exception de la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises, en matière de contributions indirectes dès lors que les faits ont été constatés par procès-verbal et pour la rectification d'erreurs commises dans les opérations de liquidation de l'impôt (erreur de l'administration dans l'application du quotient familial).

##### **B — Déroulement de la procédure**

A la fin de la vérification ou l'ESFP, une réunion de synthèse se met en place entre l'administration et le contribuable, au cours de laquelle le service explique les redressements qui vont être opérés. Ensuite, elle remet l'avis de rectification au contribuable. La proposition de rectification doit être motivée de manière à permettre à l'intéressé de formuler ses observations ou de faire connaître son acceptation. Elle doit mentionner, sous peine de nullité, que le contribuable a la faculté de se faire assister d'un conseil de son choix pour discuter de la proposition de rectification ou pour y répondre. Elle porte l'indication du grade et la signature de l'agent dont elle émane.

La notification de la proposition de rectification se fait auprès du contribuable ou de son représentant légal. Lorsque la proposition concerne une société, le destinataire de la proposition est la société elle-même. En cas d'ESFP d'un foyer fiscal, la proposition est notifiée aux époux ou partenaires. Lorsque la procédure est relative aux revenus professionnels non-salariaux, la notification se fait auprès du contribuable qui en est titulaire. En cas de procédure relative à une société, la proposition est notifiée à la société elle-même, ou à son liquidateur en cas de liquidation judiciaire.

##### **C — Le droit de réponse du contribuable**

Le contribuable dispose de 30 jours pour répondre à la proposition de rectification. Ce délai peut toutefois être prorogé de 30 jours supplémentaires. La demande de prorogation s'opère sur simple demande, dans le délai initial (29).

Comment répondre ? Le contribuable a trois choix : soit il accepte la rectification, et alors l'imposition sera établie sur la base notifiée (mais le contribuable peut présenter une réclamation après la mise en recouvrement de l'impôt) ; soit le contribuable ne répond pas, mais alors son défaut de réponse dans le délai de 30 jours vaut acceptation tacite ; soit le contribuable émet des observations, qui peuvent prendre la forme d'un refus pur et simple de la rectification proposée. La réponse s'effectue au moyen d'un imprimé 3926.

Lorsque l'administration rejette les observations du contribuable, elle l'en informe par le biais d'une réponse qui doit être motivée. Si la rectification porte sur des questions relevant d'une commission départementale ou nationale (cf. *infra*), le désaccord pourra être soumis à la commission pour avis. Le contribuable doit demander la saisine de la commission départementale dans le délai de 30 jours. Sinon, le contribuable peut saisir le supérieur hiérarchique du contrôleur fiscal.

Si le désaccord persiste, le contribuable doit effectuer une réclamation préalable auprès de l'administration, avant de pouvoir saisir un juge.

## D — La taxation d'office

Par dérogation à l'emploi de la procédure normale, la loi donne dans certains cas à l'administration le pouvoir d'établir "d'office" les impositions supplémentaires (30). La caractéristique de la procédure d'imposition d'office est de ne pas être contradictoire. Ainsi, elle se déroule sans que le contribuable soit invité à exposer sa position et elle met la preuve à sa charge s'il conteste l'imposition devant les tribunaux.

L'imposition d'office sanctionne le défaut ou le retard dans le dépôt de déclarations destinées à l'assiette de l'impôt ou à l'évaluation des bases d'imposition.

L'administration va reconstituer les recettes du contribuable. Dans le cas des avocats, il a été jugé que la méthode tendant à reconstituer les recettes professionnelles d'un avocat en tenant compte des sommes injustifiées inscrites au crédit de son compte bancaire personnel est valablement utilisée par l'administration eu égard au caractère non probant de la comptabilité de l'intéressé et à la confusion constatée entre l'usage personnel et l'usage professionnel du compte bancaire (31). La taxation d'office peut donc être mise en œuvre si l'avocat "confond" son compte personnel et son compte professionnel. Au niveau de la procédure, le Conseil d'Etat a jugé que la notification des bases d'imposition établies d'office qui se borne à indiquer, pour un avocat, le chiffre global des recettes rectifiées assorti de la mention selon laquelle ce chiffre a été calculé à partir du nombre des dossiers traités, de l'importance des dossiers et des honoraires déclarés par les tiers, était irrégulière (32).

La procédure de taxation d'office est utilisée en cas de défaut ou retard de production de certaines déclarations, non-respect de certaines obligations incombant aux micro-entreprises, défaut de réponse aux demandes d'éclaircissements ou de justifications, opposition au contrôle fiscal et défaut de désignation d'un représentant en France pour un non-résident (LPF, art. L. 65 N° Lexbase : L8461AE4 à L. 74).

### **Défaut ou retard de déclaration (LPF, art. L. 66 N° Lexbase : L8954IQP et L. 73, 1° et 2° N° Lexbase : L0715ITN)**

Sous réserve de la faculté de régularisation, le contribuable encourt la taxation d'office dans les cas suivants :

- défaut ou retard de production de la déclaration d'ensemble des revenus, de la déclaration des plus-values, des déclarations de chiffre d'affaires (régime réel, TVA immobilière), de la déclaration des bénéfices imposables à l'impôt sur les sociétés et des déclarations des taxes ou participations assises sur les salaires (taxe d'apprentissage, participation à la formation continue, taxe sur les salaires) ;
- défaut de déclaration ou de présentation à un acte à la formalité dans le délai légal en matière de droits d'enregistrement ;
- défaut ou retard de production de la déclaration d'impôt sur la fortune ou, pour les redevables dispensés de souscrire cette déclaration, défaut d'indication de la valeur nette taxable de leur patrimoine dans leur déclaration d'ensemble des revenus.

Le contribuable encourt l'évaluation d'office de ses bénéfices lorsqu'il n'a pas produit dans les délais la déclaration spéciale des bénéfices industriels et commerciaux (régime du réel), des bénéfices non commerciaux (régime de la déclaration contrôlée) ou des bénéfices agricoles réels.

L'administration ne peut procéder à une taxation ou évaluation d'office que si le contribuable n'a pas régularisé sa situation dans les 30 jours de la notification d'une mise en demeure.

### **Infractions commises par les micro-entreprises (LPF, art. L. 73, 1° bis et 2° bis)**

Les résultats imposables selon le régime des micro-entreprises peuvent faire l'objet d'une évaluation d'office (sans mise en demeure) dans les cas suivants :

- défaut d'indication sur la déclaration d'ensemble des revenus du montant du chiffre d'affaires (ou des recettes) ou du montant des plus-values ;
- insuffisance du montant du chiffre d'affaires (ou des recettes) déclaré excédant 10% de ce montant ;
- infractions aux dispositions interdisant le travail dissimulé et la publicité favorisant ce type de travail (33).

### **Défaut de réponse à une demande d'éclaircissements ou de justifications (LPF, art. L. 69)**

Le contribuable qui s'est abstenu de répondre à une demande d'éclaircissements ou de justifications est taxé d'office à l'impôt sur le revenu. Compte tenu du déroulement de la procédure de demande d'éclaircissements ou de justifications, plusieurs hypothèses sont à envisager : soit le contribuable ne répond pas ou se borne à faire une réponse orale ou répond hors délai à la demande d'éclaircissements ou de justifications, et dans ce cas, la taxation d'office est directement applicable ; soit le contribuable répond dans les délais et par écrit à la demande d'éclair-

cissements et de justifications, mais l'administration juge cette réponse insuffisante, et alors la taxation d'office ne peut être appliquée que si l'intéressé ne répond pas de manière satisfaisante par écrit à la mise en demeure qui lui est adressée de compléter sa première réponse.

### **Opposition au contrôle fiscal (CGI, art. 1732 N° Lexbase : L1722HN4, LPF, art. L. 74 N° Lexbase : L0276IW7)**

Si le contrôle ne peut avoir lieu du fait du contribuable ou d'autres personnes (opposition individuelle ou collective), les bases d'imposition sont évaluées d'office. Dans ce cas, les droits rappelés et les créances de nature fiscale qui doivent être restituées à l'Etat sont assortis de l'intérêt de retard et d'une majoration de 100 %. L'intéressé est exclu des travaux des commissions administratives.

Quelles sont les conséquences de l'imposition d'office ? Lorsqu'elle fixe d'office les bases d'imposition, l'administration fait une évaluation aussi exacte que possible de ces bases, à l'aide des éléments d'appréciation dont elle dispose. Ces impositions peuvent être assorties de pénalités qui varient en fonction des infractions relevées. Le procédé normal de rectification à caractère contradictoire est écarté, le contribuable ne dispose donc pas des garanties prévues par cette procédure (notamment, pas de contradictoire). L'imposition est mise en recouvrement après un délai minimum de 30 jours à compter de l'avis de mise en recouvrement. Une réclamation ultérieure est alors possible mais la preuve est à la charge du contribuable.

La procédure de taxation d'office est très lourde, il vaut donc mieux déposer un dossier incomplet mais dans les délais et le compléter après. Il est très important que les avocats aient à l'esprit qu'il faut toujours répondre à une mise en demeure.

#### **E — Les commissions départementales et nationale**

La commission départementale ou la commission nationale des impôts directs et taxes sur le chiffre d'affaires peut être saisie en cas de procédure contradictoire et pour des questions de fait. Son examen porte sur le montant du résultat ou du chiffre d'affaires en matière de BIC (bénéfices industriels et commerciaux), BNC et IS. Elle est également compétente à connaître des contestations portées par les entreprises bénéficiant des dispositifs réservés aux entreprises nouvelles, aux questions en lien avec une rémunération jugée excessive, en cas de taxation d'office et d'ESFP. La commission n'est pas compétente en matière de RF (revenus fonciers), RCM (revenus de capitaux mobiliers), PV (plus-values) et TS (traitements et salaires).

#### **F — La procédure d'enquête**

La procédure d'enquête est régie par le célèbre article L. 16 B du LPF (N° Lexbase : L0277IW8). Elle peut s'ouvrir lorsqu'il existe des présomptions selon lesquelles un contribuable se soustrait à l'établissement ou au paiement des impôts sur le revenu ou sur les bénéfices ou des taxes sur le chiffre d'affaires en se livrant à des achats ou à des ventes sans facture, en utilisant ou en délivrant des factures ou des documents ne se rapportant pas à des opérations réelles ou en omettant sciemment de passer ou de faire passer des écritures ou en passant ou en faisant passer sciemment des écritures inexactes ou fictives dans des documents comptables dont la tenue est imposée par le CGI.

Dans ce cas, l'administration peut solliciter une autorisation du juge des libertés et de la détention pour entrer dans les locaux d'une entreprise ou d'un particulier, accompagnée d'un officier de police judiciaire, et effectuer des saisies. Les agents des impôts autorisés à participer à cette procédure ont au moins le grade d'inspecteur et sont habilités par le directeur général des finances publiques, à rechercher la preuve des agissements frauduleux. Le juge autorisant la procédure par ordonnance doit vérifier de manière concrète que la demande d'autorisation qui lui est soumise est bien fondée ; cette demande doit comporter tous les éléments d'information en possession de l'administration de nature à justifier la visite.

#### **G — La visite du cabinet d'avocat**

La spécificité que peut recouvrir la visite du cabinet d'avocat se comprend aisément par son attribut : le secret professionnel. Ainsi, un arrêt de la cour d'appel de Paris du 7 mai 2009 (34) résume bien la situation : lorsque, au cours d'une visite effectuée dans le cabinet d'un avocat, certaines pièces saisies susceptibles de revêtir un caractère confidentiel ont été placées sous scellés, l'ouverture des scellés ayant lieu le lendemain dans le cabinet du juge des libertés et de la détention, le juge a refusé à l'avocat l'assistance de son propre avocat, sans qu'aucun motif en soit transcrit dans le procès-verbal. Nonobstant la présence de représentants du bâtonnier, les droits de la défense ont ainsi été méconnus. En conséquence, l'ouverture des scellés et l'inventaire ont été annulés.

Ainsi, les pièces confidentielles sont mises sous scellé sous le contrôle d'un officier de police judiciaire, présent

lors de la visite. Le scellé est ouvert devant le juge qui a autorisé la visite, en présence des parties. C'est lui qui décide quelle pièce est couverte par le secret professionnel et quelle pièce ne l'est pas. Les représentants de l'Ordre peuvent soutenir l'avocat qui, selon cet arrêt, peut tout à fait être assisté par l'un de ses confrères.

## H — L'abus de droit fiscal

L'abus de droit fiscal est une notion qui permet à l'administration d'écarter un acte juridique comme ne lui étant pas opposable, afin de requalifier la situation telle qu'elle est dans sa réalité (35).

Cette notion recouvre deux montages frauduleux : l'acte fictif et l'acte légal mais qui détourne l'esprit de la loi fiscale et utilise son texte dans un but exclusivement fiscal.

Si le contribuable conteste le redressement de l'administration fondé sur l'abus de droit, il peut saisir le comité de l'abus de droit fiscal. En cas d'avis contraire au raisonnement de l'administration, et si celle-ci persiste dans son idée de redressements, la charge de la preuve pèse sur elle. A l'inverse, en cas d'avis conforme à l'avis du service, la charge de la preuve pèse sur le contribuable.

Pour bien comprendre quels sont les risques de requalification d'acte, en application de cette procédure, il faut examiner la jurisprudence, et les avis du comité, qui sont très fournis. En voici un exemple : un avocat exerce son activité à titre personnel. Il a cédé son activité à une société d'exercice libéral à responsabilité limitée (Selarl). Cette cession s'est réalisée en exonération de plus-value sur le fondement des dispositions de l'article 238 quaterdecies du CGI (N° Lexbase : L4934HLC), en vigueur lors de l'opération. L'administration a remis en cause l'exonération de la plus-value dans le cadre de la procédure de répression des abus de droit. Après avoir entendu ensemble le contribuable et les représentants de l'administration, le comité des abus de droit relève, tout d'abord, que l'avocat a demandé le bénéfice d'un dispositif exonérant la plus-value constatée en cas de cession d'une activité notamment libérale lorsque le repreneur exerce, dans les mêmes locaux, une activité de même nature. Il est le cédant et l'associé majoritaire de la Selarl cessionnaire, dont il détient 249 parts sur 250, la part restante étant détenue par un avocat dont il est précisé dans les statuts de la société qu'il n'exerce pas sa profession en son sein. De plus, aucune modification au mode d'activité de l'avocat n'a été constatée postérieurement à la création de la Selarl. Le comité remarque également que l'acte de cession prévoyait deux conditions résolutoires en l'absence desquelles il est explicitement précisé que les deux parties n'auraient pas contracté, et que la seconde de ces conditions était celle de l'absence de remise en cause de l'avantage fiscal prévu par la loi du 9 août 2004 d'où est issu l'article 238 quaterdecies du CGI. Il relève, en outre, que la circonstance que l'avocat ait, postérieurement, pris sa retraite et transmis la gestion de son cabinet à son associé ne permet pas d'en déduire que la création de la Selarl avait pour objet de réaliser cette transmission, alors que les statuts de la société stipulaient que l'avocat était le seul professionnel exerçant en son sein. Le comité observe enfin que la vente à lui-même de son cabinet d'avocat est contraire aux objectifs poursuivis par le législateur lorsqu'il a mis en place le dispositif d'exonération utilisé par l'intéressé. Il en conclut que, par cette construction juridique, l'avocat, recherchant le bénéfice d'une application littérale de l'article 238 quaterdecies du CGI à l'encontre des objectifs poursuivis par le législateur, n'a pu être inspiré, à la date à laquelle s'est réalisée cette opération, par aucun autre motif que celui d'éluider la charge fiscale que, s'il n'avait pas passé cet acte, il aurait normalement supportée.

## V — Les sanctions

Les sanctions fiscales sont multiples. A noter qu'en matière de fraude fiscale, s'y ajoutent des sanctions pénales.

Tout d'abord, le contribuable qui subit un redressement doit payer des intérêts de retard (36), au taux de 0,40 % par mois, soit 4,80 % à l'année. Ces intérêts ne sont pas une punition, mais la rémunération du retard de trésorerie que l'Etat a été forcé de subir du fait de l'infraction du contribuable. Toutefois, force est de constater que ces intérêts, qui ne peuvent jamais bénéficier d'une remise, sont aberrants, puisqu'ils n'ont aucun lien avec l'intérêt légal.

A cela peuvent s'ajouter les majorations pour absence de dépôt ou pour dépôt tardif (37). Ces majorations sont de 10 % des droits éludés si le dépôt a eu lieu avant l'expiration du délai de 30 jours suivant la réception de la mise en demeure, 40 % si le dépôt a lieu après l'expiration du délai de 30 jours et 80 % en cas d'activité occulte.

Enfin, certaines majorations sont applicables en cas d'insuffisance de déclaration ou d'omission (38). Elles sont égales à 40 % des droits éludés en cas de manquement délibéré, 80 % en cas d'abus de droit si le contribuable a eu l'initiative principale du ou des actes constitutifs de l'abus de droit ou en a été le principal bénéficiaire (ramenée à 40 % dans le cas contraire), 80 % en cas de manœuvres frauduleuses ou de dissimulation d'une partie du prix stipulé dans un contrat.

De plus en plus, l'administration considère que l'avocat ne pouvait pas ne pas savoir. Or, l'avocat est un humain

comme tout autre, et comme *errare humanum est*, il est dérangeant de poser comme présomption que l'avocat sait tout et ne commet jamais d'erreur. Ainsi, sur ce point, l'avocat n'est pas un contribuable comme les autres, puisqu'il sera plus sévèrement sanctionné qu'un plombier, par exemple.

Quelques arrêts permettent de se faire une idée des modalités d'application des sanctions :

— *des prélèvements effectués par les associés sous diverses formes dans les comptes bancaires d'une société pour financer leur train de vie et la vente fictive à une société par son gérant de meubles ne lui appartenant pas caractérisent l'existence de manœuvres destinées à égarer l'administration et justifient l'application des pénalités pour manœuvres frauduleuses aux droits en principal rappelés. L'appréhension de recettes sociales et l'imputation sur le revenu global des déficits commerciaux de deux groupements d'intérêt économique, alors que cette déduction a déjà été remise en cause lors d'un précédent contrôle et qu'au demeurant le contribuable est avocat fiscaliste, justifient, par leur caractère délibéré et compte tenu de l'expérience et la qualification professionnelle de l'intéressé, l'application des pénalités de mauvaise foi (39) ;*

— *ne peut être admise la bonne foi d'un contribuable, conseil juridique puis avocat, qui, de façon répétée, a fait passer des frais personnels en dépenses professionnelles et a omis de réintégrer des frais de voiture correspondant à son usage personnel (40) ;*

— *la nature, le montant et la répétition des infractions commises par le contribuable en matière de déductions opérées dans la catégorie des bénéficiaires non commerciaux, ainsi que (ceci n'étant pas un critère d'appréciation unique) le fait qu'il ne pouvait ignorer les règles fiscales applicables eu égard à sa qualité de professeur de droit, traduisent une intention délibérée d'éluider le paiement de l'impôt et donc sa mauvaise foi (41) ;*

— *l'administration relève que les redressements constatés au cours des années vérifiées sont identiques à ceux qui avaient été notifiés lors d'une précédente vérification, que la société n'avait pas porté de mention expresse sur ses déclarations de la persistance de son désaccord avec les redressements opérés au titre des années précédentes et qu'eu égard à leur qualité d'avocats, les gérants ne pouvaient alléguer la méconnaissance des règles fiscales. Toutefois, ces éléments ne sont pas suffisants. En effet, le contribuable faisait valoir, quant à lui, que le différend sur les redressements opérés au titre des années précédentes n'avait pas été tranché de manière définitive par le juge de l'impôt au moment de la déclaration de ses revenus au titre des années litigieuses (42) ;*

— *la personnalité du contribuable peut constituer un élément de nature à conforter la démonstration du caractère intentionnel de la fraude, puisqu'il a été jugé que le prévenu ne pouvait, du fait de sa profession, de la notoriété de son cabinet d'avocat et de sa formation juridique, ignorer les profits qu'il avait réalisés en dissimulant le montant exact de ses recettes et le caractère illicite de ses minorations de déclarations (43) ;*

— *de même, les juges ont estimé que les anomalies enregistrées étaient d'autant moins admissibles qu'elles affectaient la comptabilité commerciale sur plusieurs exercices comptables et qu'elles n'auraient pas dû échapper au contribuable, qui était assisté de surcroît d'un expert-comptable (44).*

## **VI — Le dispositif anti-blanchiment**

L'avocat n'est, au titre de la lutte anti-blanchiment, pas un contribuable comme les autres. En effet, pèse sur lui un devoir d'informer son Bâtonnier, et par son biais, Tracfin, s'il a connaissance de faits commis par un de ses clients ou de ses prospects contraires au dispositif de lutte anti-blanchiment.

A noter que, dans le projet de loi sur la fraude fiscale et la grande délinquance financière, l'avocat peut être accusé de "complicité de blanchiment de fraude fiscale", s'il conseille son client dans une opération de fraude. En outre, l'avocat sera tenu de prévenir son Bâtonnier, et par son biais Tracfin s'il a connaissance d'une volonté d'un de ses clients ou prospects de commettre une fraude fiscale. Ainsi, même si l'avocat conseille à son client de ne pas effectuer ce type d'opération, et que cette dernière ne voit jamais le jour, il doit le dénoncer. Au vu des statistiques de Tracfin et du peu de déclarations de soupçon envoyées par les avocats, il n'est pas dit que ce dispositif révolutionnera le rapport avocat/client/prospect.

Le Conseil national des barreaux a intégré un article "1.5 Devoir de prudence" par décision n° 2011-002, issue de l'AG du Conseil du 18 juin 2011. Cet article prévoit que "*En toutes circonstances, la prudence impose à l'avocat de ne pas conseiller à son client une solution s'il n'est pas en mesure d'apprécier la situation décrite, de déterminer à qui ce conseil ou cette action est destiné, d'identifier précisément son client. A cette fin, l'avocat est tenu de mettre en place, au sein de son cabinet, une procédure lui permettant d'apprécier, pendant toute la durée de sa relation avec le client, la nature et l'étendue de l'opération juridique pour laquelle son concours est sollicité. Lorsqu'il a des raisons de suspecter qu'une opération juridique aurait pour objet ou pour résultat la commission d'une infraction,*

*l'avocat doit immédiatement s'efforcer d'en dissuader son client. A défaut d'y parvenir, il doit se retirer du dossier".*

Enfin, une décision de la CEDH du 6 décembre 2012 (45), saisie par un avocat fiscaliste, décide que la loi anti-blanchement est conforme à l'article 8 de la CESDH.

- 
- (1) CGI, art. 93-0 A (N° Lexbase : L4183ICW).
- (2) CGI, art. 109 (N° Lexbase : L2060HLU). En outre, le montant réintégré est multiplié par 1,25, sauf en cas d'adhésion à un centre de gestion agréé. L'associé ne peut pas bénéficier de l'abattement de 40 % réservé aux dividendes, c'est-à-dire aux distributions décidées par l'assemblée générale des actionnaires.
- (3) LPF, art. L. 10 (N° Lexbase : L4149ICN).
- (4) LPF, art. L. 10-0-A (N° Lexbase : L0047IWN).
- (5) CE 8° et 9° s-s-r., 16 mai 1997, n° 145 097 et 145 211, publié au recueil Lebon (N° Lexbase : A9744ADA).
- (6) CAA Nantes, 1ère ch., 30 juin 2005, n° 02NT0469, inédit au recueil Lebon (N° Lexbase : A7097DLG), RJF, 3/06, n° 236.
- (7) Dispositif issu d'un amendement parlementaire.
- (8) CE 7° et 8° s-s-r., 7 mai 1982, n° 18 920, publié au recueil Lebon (N° Lexbase : A7928AKT).
- (9) CE, 14 mars 1990, n° 65 110.
- (10) LPF, art. L. 12, L. 52 (N° Lexbase : L0281IWC) et L. 52 A (N° Lexbase : L2421DAW).
- (11) LPF, art. L. 52 A, *op. cit.*
- (12) CE 8° et 7° s-s-r., 23 mai 1990, n° 50 916, inédit au recueil Lebon (N° Lexbase : A5043AQT).
- (13) CE 10° et 9° s-s-r., 16 avril 2012, n° 323 592, mentionné aux tables du recueil Lebon (N° Lexbase : A1309IKP).
- (14) CE 3° et 8° s-s-r., 30 mai 2012, n° 345 418, publié au recueil Lebon (N° Lexbase : A2565IMX).
- (15) CE, S., 6 octobre 2000, n° 208 765, publié au recueil Lebon (N° Lexbase : A9611AHG).
- (16) Pour en savoir plus sur le droit de communication, voir *infra*, III.
- (17) LPF, art. L. 12, al. 2.
- (18) LPF, art. L. 47 (N° Lexbase : L3907ALB).
- (19) LPF, art. L. 10 (N° Lexbase : L4149ICN).
- (20) LPF, art. L. 49 (N° Lexbase : L5563G4S).
- (21) Rép. min. à Coupel n° 30 064, JOAN, 11 janvier 1988, p. 118.
- (22) CE 8° s-s., 10 juillet 2009, n° 311 161 et 311 162, RJF, 2/10, n° 147.
- (23) Cass. com., 20 octobre 1998, n° 96-30.117 (N° Lexbase : A0157AUD), RJF, 1/99, n° 47.
- (24) Cass. com., 5 mai 1998, n° 96-30.116 (N° Lexbase : A2855ACQ), RJF, 7/98, n° 822.
- (25) CAA Lyon, plén., 26 juin 2007, n° 05LY01 861 mentionné aux tables du recueil Lebon (N° Lexbase : A2251DXN), RJF, 11/07, n° 1270.
- (26) Cass. com., 7 mars 1995, n° 93-14.660 (N° Lexbase : A8282ABD), RJF, 6/95, n° 742 ; Cass. crim., 10 octobre 2001, n° 00-30.016, F-D (N° Lexbase : A9384AXT), RJF, 2/02, n° 177.
- (27) CEDH, 24 juillet 2008, req. n° 18 603/3 (N° Lexbase : A8281D9L), RJF, 12/08, n° 1341.

- (28) Cass. crim., 24 octobre 2001, n° 99-30.412, F-D (N° Lexbase : [A7814CZG](#)), RJF, 3/02, n° 298.
- (29) LPF, art. L. 57 (N° Lexbase : [L0638IH4](#)).
- (30) LPF, art. L. 66.
- (31) CE 8° et 9° s-s-r., 11 février 1994, n° 70 825, mentionné aux tables du recueil Lebon (N° Lexbase : [A7809B7D](#)), RJF, 4/94, n° 461.
- (32) CE 7° et 8° s-s-r., 17 octobre 1990, n° 54 430 et 65 011, inédit au recueil Lebon (N° Lexbase : [A5319AQ3](#)), RJF, 12/90, n° 1522.
- (33) C. trav., art. L. 8221-1 (N° Lexbase : [L3589H9S](#)).
- (34) CA Paris, ord. Prem. prés., 7 mai 2009, n° 08-22 474, 08-22 476 et 08-22 478, RJF, 8-9/09, n° 756.
- (35) LPF, art. L. 64 (N° Lexbase : [L4668ICU](#)).
- (36) CGI, art. 1727 (N° Lexbase : [L0141IW7](#)).
- (37) CGI, art. 1728 (N° Lexbase : [L1715HNT](#)) et suivants.
- (38) CGI, art. 1729 (N° Lexbase : [L4733ICB](#)).
- (39) CE 8° et 3° s-s-r., 8 février 2012, n° 336 125, mentionné aux tables du recueil Lebon (N° Lexbase : [A3385ICD](#)), RJF, 5/12, n° 479.
- (40) CE 8° et 9° s-s-r., 29 octobre 1997, n° 141 390, inédit au recueil Lebon (N° Lexbase : [A4505ASN](#)), RJF, 12/97, n° 1103.
- (41) CE 9° et 10° s-s-r., 7 novembre 2012, n° 338 465, mentionné aux tables du recueil Lebon, (N° Lexbase : [A5056IW8](#)) RJF, 2/13, n° 187.
- (42) CE 3° et 8° s-s-r., 3 juillet 2009, n° 293 154, mentionné aux tables du recueil Lebon (N° Lexbase : [A5592EIX](#)), RJF, 11/09, n° 946.
- (43) Cass. crim., 9 février 1987.
- (44) Cass. crim., 8 février 1988, n° 86-96.707 (N° Lexbase : [A5278CP8](#)).
- (45) CEDH, 6 décembre 2012, req. n° 12 323/11 (N° Lexbase : [A3982IY7](#)).

# Revue

## 02

Lexbase La lettre juridique n°544 du 17 octobre 2013

[Fiscalité financière] Questions à...

### Obligation de déclarer un compte Paypal : de la susceptibilité des juges à l'égard d'internet — Questions à Catherine Taurand, avocate au barreau de Paris

9119619

N° Lexbase : N8939BTA



par *Sophie Cazaillet, Rédactrice en chef de Lexbase Hebdo — édition fiscale*

Réf. : TA Pau, 25 avril 2013, n° 1 101 426 (N° Lexbase : A0258KMI)

Les progrès technologiques dans notre monde sont quotidiens. L'homme peut se sentir dépassé, le fiscaliste aussi. Alors que fleurissent sur internet des sites permettant de gérer aussi bien son capital qu'un compte courant, sont apparus des produits financiers, des comptes d'utilisateurs, qui permettent des dépôts d'argent. Il en va ainsi de certains jeux en ligne, comme les Sims, ou de plateformes d'échange de monnaie virtuelle, créée de toute pièce, comme Bitcoin (mais il en existe d'autres). Or, à l'échelle de la planète, l'impôt n'a qu'un repère : le territoire. La territorialité de l'impôt est une notion partagée entre de nombreux pays, notamment au sein de l'OCDE. Comment taxer un produit qui n'est pas rattachable à un territoire ? Le problème des incorporels soulève de nombreuses questions et provoque des discussions multiples, comme en témoigne notamment le travail constant de l'OCDE sur les incorporels et les prix de transfert. Le virtuel causera-t-il la mort de la théorie de la territorialité de l'impôt ? Le tribunal administratif de Pau, dans un jugement du 25 avril 2013, propose d'appliquer l'amende pour défaut de déclaration de compte à l'étranger au Français titulaire d'un compte géré par une société non-résidente. Ce cas concernait Paypal, mais il risque de s'étendre à de nombreux autres produits...

Pour en savoir plus sur les risques inhérents aux nouveaux comptes qui fleurissent sur internet, Lexbase Hebdo — édition fiscale a interrogé **Catherine Taurand, avocate au barreau de Paris**.



## **Lexbase : Pouvez-vous nous rappeler les règles en matière de déclaration de comptes bancaires ouverts à l'étranger ?**

**Catherine Taurand** : La levée du contrôle des changes depuis le 1er janvier 1990 a permis aux personnes physiques résidant en France d'ouvrir des comptes à l'étranger et de transférer librement des fonds hors de France.

C'est pour éviter que cette libération constitue une source d'évasion fiscale que l'obligation de déclaration de comptes bancaires ouverts à l'étranger a été introduite.

L'article 1649 A du CGI (N° Lexbase : L1746HMM) impose aux personnes domiciliées ou établies en France métropolitaine et dans les DOM de déclarer, en même temps que leur déclaration de revenus ou de résultats, les références des comptes ouverts, utilisés ou clos à l'étranger. Il est à noter que sont également soumises à cette obligation, les personnes de nationalité française qui ont établi à Monaco leur résidence habituelle depuis le 14 octobre 1957.

*De facto*, les personnes physiques non astreintes à l'obligation de souscrire une déclaration de revenus ne sont pas tenues à cette obligation, ce qui, à mon sens, est très contestable car ces personnes ne sont pas moins susceptibles de commettre une fraude fiscale.

C'est l'article 344 A de l'annexe III au CGI (N° Lexbase : L3569HM7) qui précise les règles en matière de déclaration de comptes bancaires ouverts à l'étranger.

D'abord, il donne la définition du compte étranger : il s'agit de tout compte ouvert auprès de toute personne de droit privé ou public qui reçoit habituellement en dépôt des valeurs mobilières, titres ou espèces et dont le siège se situe à l'étranger.

Il rappelle également que les comptes visés sont ceux qui sont ouverts mais aussi ceux qui sont utilisés ou clos au cours de l'année fiscale.

Un compte est réputé avoir été utilisé dès lors qu'a été effectuée au moins une opération de crédit ou de débit pendant la période visée par la déclaration, que la personne ayant effectué cette opération soit titulaire du compte ou qu'elle ait agi par procuration, soit pour elle-même, soit au profit d'une personne ayant la qualité de résident.

La déclaration doit être souscrite pour chacun des comptes ouverts ou utilisés à l'étranger. On y indique la désignation de l'établissement, le numéro de compte et ses caractéristiques : nature (compte ordinaire, épargne, à terme...), usage (utilisation à titre privé et/ou professionnel), type (compte simple, compte joint entre époux ou compte collectif, c'est-à-dire ouvert au nom de plusieurs titulaires, compte de succession...) et adresse communiquée au gestionnaire du compte si elle est différente de celles indiquées aux cadres 2 ou 3. La déclaration est effectuée sur un imprimé 3916 ou sur papier libre reprenant les mentions de cet imprimé.

Les infractions aux obligations de déclaration sont passibles d'une amende de 1 500 euros par compte non déclaré (750 euros pour les revenus antérieurs à l'année 2008). L'amende est portée à 10 000 euros lorsque l'obligation déclarative concerne un Etat ou un territoire qui n'a pas conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales permettant l'accès aux renseignements bancaires.

Attention, on parle ici d'une amende pour défaut de respect de l'obligation déclarative de comptes et non de taxation des sommes figurant sur lesdits comptes.

## **Lexbase : Que pensez-vous du jugement rendu par le tribunal administratif de Pau ?**

**Catherine Taurand** : Dans cette affaire, un antiquaire s'est vu infliger, à l'issue d'un contrôle fiscal sur sa situation personnelle et sur son activité professionnelle, une amende de 750 euros pour défaut de déclaration de son compte Paypal (amende qui, depuis, a été portée par l'article 1736, IV du CGI N° Lexbase : L0106IWT, à 1 500 euros par compte non déclaré).

Saisi d'une demande de décharge de cette amende, le tribunal administratif de Pau a considéré, dans ce jugement du 25 avril 2013, qu'un compte Paypal doit bien être déclaré à l'administration fiscale au titre de l'article 1649 A, dès lors que la société Paypal Europe a son siège social au Luxembourg et que l'ouverture d'un compte auprès de Paypal permet notamment d'avoir accès à des services de paiement électronique et que le titulaire d'un tel compte peut procéder à des achats en ligne au moyen des fonds disponibles sur ce compte.

Le jugement n'est pas davantage motivé.

Et, en cela il est très critiquable. En effet, le cas de l'antiquaire qu'il avait à connaître semblait très litigieux mais, au lieu d'être rédigé comme un simple arrêt d'espèce s'appliquant au cas de cet antiquaire compte tenu des circonstances de l'espèce, il est rédigé comme un jugement de principe laissant sous-entendre que le seul fait de détenir un compte Paypal oblige à le déclarer quel que soit l'usage ou le non usage que l'on en fait.

C'est à mon avis une interprétation très extensive de l'article 344 A de l'annexe III au CGI.

En effet, il existe une différence de taille entre un compte à l'étranger et un service de paiement en ligne.

Le compte Paypal est un compte purement technique et Paypal n'intervient que comme un intermédiaire entre un acheteur et un vendeur.

Les sommes ne font que transiter par Paypal.

On a appris que le jugement avait été frappé d'appel. Il sera très intéressant de voir dans quel sens la cour administrative d'appel va statuer (courant 2014 en principe).

En tout état de cause, à la suite de la publication de mon article sur ce jugement (voir mon blog), les journalistes et les administrés ont demandé à l'administration des impôts de se positionner.

Dans la journée du 7 octobre 2013, face au tollé général, la Direction générale des finances publiques a tenu à rassurer les personnes détentrices d'un compte Paypal en assurant qu'elle n'infligerait pas d'amende à des personnes françaises qui utilisent une solution de paiement dématérialisée (de type Paypal ou autre) pour faire des achats ou des transactions de vie courante.

Cette position n'est pas écrite et ne peut pas encore être considérée comme une doctrine fiscale au sens strict, mais c'est déjà un premier pas salutaire de l'administration fiscale.

Elle implique que seules les personnes faisant un usage professionnel de ces solutions de paiement seraient soumises à l'obligation de déclaration.

Mais même cette solution est critiquable puisque l'usage professionnel ou non de Paypal ne modifie en rien la nature du compte, qui, encore une fois, n'est qu'un compte technique, un porte-monnaie électronique dans lequel les fonds ne font que transiter.

### **Lexbase : Tous les dépôts d'argent effectués sur internet (via des sites de jeux en ligne, notamment, ou des sites de banque en ligne), doivent-ils être déclarés ?**

**Catherine Taurand :** C'est parce que tout paiement *via* Paypal (en émission ou en réception) suppose l'ouverture d'un compte, que ledit compte a à être déclaré.

Ainsi, si les jeux en ligne supposent une ouverture de compte virtuel auprès d'une banque, dont le siège se situe à l'étranger et qu'ils brassent beaucoup d'argent, le conseil est de déclarer ces comptes.

En outre, bien entendu, une banque, qu'elle soit en ligne ou non, est une banque.

### **Lexbase : Qu'en est-il de la monnaie virtuelle ? L'argent déposé sur des sites comme Bitcoin doit-il faire l'objet d'une déclaration ? Y'a-t-il un risque que ce type de "placement" entre dans l'assiette de la taxe sur les transactions financières ?**

**Catherine Taurand :** Même réponse que précédemment. Ce ne sont pas les mouvements de fonds qui doivent être déclarés, mais l'existence du compte.

Quant à la TTF, c'est un autre débat. Elle concerne en priorité les échanges d'actions et d'obligations, ainsi que les contrats dérivés (loi n° 2012-354 du 14 mars 2012, art. 5 [N° Lexbase : L4518IS7](#), qui crée les articles 235 ter ZD [N° Lexbase : L5714IXW](#), 235 ter ZD bis [N° Lexbase : L4597IS3](#) et 235 ter ZD ter [N° Lexbase : L9897IWH](#) du CGI).

La taxation des transactions financières va évoluer mais il y a encore trop de questions qui se posent sur son champ d'application, tant matériel que territorial.

# Revue

03

Lexbase La lettre juridique n°543 du 10 octobre 2013

[Question prioritaire de constitutionnalité] Jurisprudence

## Le Conseil constitutionnel et la liberté de communication syndicale

9109578

N° Lexbase : N8838BTI



par *Christophe Radé, Professeur à l'Université Montesquieu-Bordeaux IV, Directeur scientifique de Lexbase Hebdo — édition sociale*

Réf. : *Cons. const., décision n° 2013-345 QPC du 27 septembre 2013 N° Lexbase : A8224KL8*

Si on devait juger de la réussite de la procédure de QPC en droit du travail au regard du nombre des dispositions abrogées, le bilan serait rapidement dressé car il est (presque) nul. Faut-il le regretter, ou observer que cette maigre récolte prouve que les dispositions législatives en vigueur sont, dans leur immense majorité, conformes à la Constitution et que les modes de contrôle classiques suffisent ? La saisine du Conseil constitutionnel présente, pour le juriste du travail, un autre avantage, celui de permettre l'enrichissement d'une jurisprudence jusque là assez rare. C'est ainsi que dans une nouvelle décision en date du 27 septembre 2013, le Conseil constitutionnel consacre la notion de "*liberté de communication syndicale*" et considère logiquement comme conformes les dispositions de l'article L. 2142-6 du Code du travail (N° Lexbase : L2166H94) qui subordonnent l'accès à la messagerie et à l'intranet de l'entreprise à la conclusion d'un accord d'entreprise.

### Résumé

En confiant à un accord d'entreprise le soin d'autoriser la mise à disposition des publications et tracts de nature syndicale, soit sur un site syndical mis en place sur l'intranet de l'entreprise, soit par diffusion sur la messagerie électronique de l'entreprise, le législateur n'a pas opéré de conciliation manifestement déséquilibrée entre, d'une part, la liberté de communication des syndicats et, d'autre part, la liberté tant de l'employeur que des salariés.

## I — Constitutionnalité de l'article L. 2142-6 du Code du travail

**Question transmise.** L'article L. 2142-6 du Code du travail dispose qu'"un accord d'entreprise peut autoriser la mise à disposition des publications et tracts de nature syndicale, soit sur un site syndical mis en place sur l'intranet de l'entreprise, soit par diffusion sur la messagerie électronique de l'entreprise. Dans ce dernier cas, cette diffusion doit être compatible avec les exigences de bon fonctionnement du réseau informatique de l'entreprise et ne doit pas entraver l'accomplissement du travail. L'accord d'entreprise définit les modalités de cette mise à disposition ou de ce mode de diffusion, en précisant notamment les conditions d'accès des organisations syndicales et les règles techniques visant à préserver la liberté de choix des salariés d'accepter ou de refuser un message".

Le 11 juillet dernier, la Chambre sociale de la Cour de cassation a transmis au Conseil constitutionnel une QPC formulée en ces termes : "*la rédaction de l'article L. 2142-6 du Code du travail en ce qu'elle subordonne la diffusion de tracts de nature syndicale sur la messagerie électronique de l'entreprise à un accord d'entreprise ou à un accord de l'employeur est-elle conforme à l'alinéa 6 (liberté syndicale) du Préambule de la Constitution du 27 octobre 1946 (N° Lexbase : L6815BHU) et à l'article 11 (liberté de communication) de la Déclaration des droits de l'Homme et du citoyen de 1789 (N° Lexbase : L1358A98) ?*" (1).

La question avait été jugée suffisamment sérieuse pour être transmise, la Haute juridiction considérant que "*la disposition subordonnant l'utilisation par les syndicats d'un moyen de communication actuel et devenu usuel à une autorisation ou à un accord de l'employeur étant de nature à affecter l'efficacité de leur action dans l'entreprise et la défense des intérêts des travailleurs*".

**Disposition validée.** Comme on pouvait s'y attendre (2), l'article L. 2142-6 du Code du travail ressort indemne de ce contrôle, voire renforcé puisque désormais, sauf changement de circonstances, il ne pourra plus être remis en cause par une nouvelle QPC.

Pour le Conseil constitutionnel, en effet, "*le législateur n'a pas opéré une conciliation manifestement déséquilibrée entre, d'une part, la liberté de communication des syndicats et, d'autre part, la liberté tant de l'employeur que des salariés*", et "*les dispositions de l'article L. 2142-6 du Code du travail [...] ne méconnaissent ni la liberté d'expression garantie par l'article 11 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 ni aucun autre droit ou liberté que la Constitution garantit*".

## II — Consécration de la notion de "liberté de communication syndicale"

**Liberté de communication syndicale.** On sait que la liberté syndicale couvre le droit d'adhérer, ou non à un syndicat (3), mais également le droit à "*l'action syndicale*", pour reprendre les propres termes de l'alinéa 6 du Préambule de 1946 et au titre duquel il convient d'envisager l'examen de la question (4).

Ces derniers mois, le principe de liberté syndicale a été très souvent invoqué dans le cadre de la QPC contre de nombreux aspects de la réforme de la démocratie sociale, mais toujours en vain (5).

Cette fois-ci, la QPC mettait en cause des dispositions issues de la loi n° 2004-391 du 4 mai 2004, relative à la formation professionnelle tout au long de la vie et au dialogue social (N° Lexbase : L1877DY8) (article 52).

Il s'agissait ici d'une déclinaison particulière de la liberté syndicale, dénommée de manière inédite dans la jurisprudence du Conseil constitutionnel, "*liberté de communication syndicale*".

Le Conseil constitutionnel reconnaît tout d'abord implicitement qu'il y a bien atteinte à la liberté syndicale et au principe de participation en subordonnant l'accès aux ressources électroniques de l'entreprise, pour les syndicats ayant constitué une section syndicale, à la conclusion d'un accord collectif ; on sait d'ailleurs que la Cour de cassation considère qu'en dehors d'un tel accord les syndicats n'ont aucun droit d'accès à l'intranet ou à la messagerie de l'entreprise (6).

Cette atteinte est toutefois **justifiée** par le désir d'adapter à chaque entreprise "*les modalités de la communication syndicale par la voie électronique et, en particulier, à l'organisation du travail et à l'état du développement de ses moyens de communication*". En d'autres termes, l'accès aux ressources électroniques de l'entreprise nécessite qu'un **accord soit trouvé avec l'employeur**, ne serait-ce que pour des raisons pratiques et pour assurer la sécurité des données électroniques de l'entreprise, cet accord relevant alors naturellement du champ de la négociation collective.

Le Conseil observe d'ailleurs, tout aussi justement, qu'en l'absence d'accord les syndicats ne sont pas privés de tout moyen de communication car ils disposent toujours des moyens traditionnels mis à leur disposition depuis

les origines (tracts papier, affiches, réunions), de même qu'ils peuvent adresser des messages électroniques aux salariés de l'entreprise en utilisant des ressources extérieures à l'entreprise (7) ; l'atteinte réalisée par l'exigence d'un accord produit ainsi, au pire, une atteinte à la liberté de communication syndicale qui demeure proportionnée.

Le Conseil considère également que cette atteinte **est proportionnée** car elle réalise un équilibre satisfaisant entre les intérêts des syndicats (**liberté syndicale**) et des salariés (**principe de participation**) d'un côté, et ceux de l'entreprise (**liberté de l'activité professionnelle**), "*exigences de bon fonctionnement du réseau informatique de l'entreprise et ne doit pas entraver l'accomplissement du travail*" et des salariés non syndiqués (**liberté syndicale négative, droit de refuser les messages**).

**Liberté d'expression syndicale.** On peut penser qu'en raisonnant sur la "*liberté de communication syndicale*" le Conseil constitutionnel a raisonné de manière cumulative sur la liberté syndicale et sur la liberté de communication. Or, il n'en est rien car si le Conseil a bien visé l'article 4 de la Déclaration des droits de l'Homme et du citoyen aux côtés des alinéas 6 et 8 du Préambule de 1946, pour élaborer son raisonnement sur la "*liberté de communication syndicale*", il a réservé un considérant spécifique (cons. n° 7) à la "*liberté de communication*", fondée sur l'article 11 de la Déclaration de 1789, pour balayer le grief sans véritablement s'en justifier (8). Il faut dire que la liberté de communication des syndicats, dans la sphère publique, n'était pas en cause dans cette affaire, ce qui justifie que l'argument soit aussi rapidement écarté (9).

(1) Cass. soc., 11 juillet 2013, n° 13-40.021, F-P+B (N° Lexbase : A6677KI7) ; v. nos obs., *Le législateur peut-il confier à un accord d'entreprise le soin de prévoir le recours à la messagerie électronique et à l'intranet de l'entreprise ?* Lexbase Hebdo n° 537 du 25 juillet 2013 — édition sociale (N° Lexbase : N8164BTK).

(2) En ce sens v. nos obs., préc..

(3) Décision n° 2010-68 QPC du 19 novembre 2010, (N° Lexbase : A9735GIE) (Représentation des professions de santé libérales). Cela correspond à l'approche de l'OIT.

(4) La section 4 intitulée "*Affichage et diffusion des communications syndicales*", au sein de laquelle se trouve l'article L. 2142-6, se trouve en effet intégrée dans un Titre IV intitulé "*Exercice du droit syndical*".

(5) Seuil d'audience de 10 % des syndicats (Cons. const., décision n° 2010-42 QPC du 7 octobre 2010 N° Lexbase : A2099GBD, audience personnelle des délégués syndicaux) (Cons. const., décision n° 2010-63/64/65 QPC du 12 novembre 2010 N° Lexbase : A4181GGX : régime de la représentativité des syndicats catégoriels, représentants syndicaux dans les comités d'entreprise dont l'effectif est d'au moins 300 salariés) (Cons. const., décision n° 2011-216 QPC du 03 février 2012 : désignation du représentant syndical au comité d'entreprise), ancienneté de deux ans exigée pour la création d'une section syndicale (Cass. soc., 30 novembre 2011, n° 11-40.072, FS-P+B N° Lexbase : A4887H3E).

(6) Cass. soc., 25 janvier 2005, n° 02-30.946, FS-P+B (N° Lexbase : A2904DGN).

(7) Comme l'a d'ailleurs jugé la Cour de cassation, il ne s'agit alors pas d'une "diffusion" au sein de l'entreprise ; v. nos obs. préc..

(8) Sur l'analyse de cette liberté v. nos obs., préc..

(9) Sur la responsabilité d'un syndicat diffusant sur son site internet des informations confidentielles concernant une entreprise : Cass. soc., 5 mars 2008, n° 06-18.907, FS-P+B+R+I (N° Lexbase : A1954D7I). L'avocat général, lors de l'examen de la transmission de la question au Conseil, avait d'ailleurs considéré ici que l'article 11 de la Déclaration de 1789 était inapplicable.

**Décision**

Cons. const., décision n° 2013-345 QPC du 27 septembre 2013 N° Lexbase : A8224KL8)

Texte validé : C. trav., art. L. 2142-6 (N° Lexbase : L2166H94)

Mots-clés : QPC, droit syndical, liberté d'expression

Liens base : (N° Lexbase : E2630ETL)

# Revue

## 04

Lexbase La lettre juridique n°543 du 10 octobre 2013

### [Garanties] Jurisprudence

## Mentions manuscrites dans le cautionnement : la Cour de cassation tiraillée entre pointillisme et pragmatisme

9109524

N° Lexbase : N8835BTE



par Gaël Piette, Professeur à l'Université Montesquieu-Bordeaux IV, Directeur-adjoint de l'IRDAP, Directeur scientifique de l'Encyclopédie Lexbase "Contrats spéciaux"

Réf. : Cass. civ. 1, 11 septembre 2013, n° 12-19.094, FS-P+B+I (N° Lexbase : A1490KLR) et Cass com., 17 septembre 2013, n° 12-13.577, FS-P+B (N° Lexbase : A4914KLL)

Décidément, il sera bientôt nécessaire de créer une nouvelle chambre à la Cour de cassation, spécialement en charge du contentieux relatif aux mentions manuscrites dans le cautionnement ! En l'espace d'une semaine, deux chambres de la Cour de cassation ont rendu deux décisions qui démontrent la difficulté à appliquer les articles L. 341-2 (N° Lexbase : L5668DLI) et L. 341-3 (N° Lexbase : L6326HI7) du Code de la consommation.

Dans la première espèce (Cass. civ. 1, 11 septembre 2013, n° 12-19.094), la caution invoquait la nullité des deux engagements par elle souscrits. Elle avançait que, dans le premier, les deux mentions manuscrites imposées par les textes susmentionnés n'étaient séparées par aucun signe de ponctuation, ce qui avait pour effet de les rendre incompréhensibles. Elle reprochait au second cautionnement de séparer les deux mentions par une virgule, de sorte que la seconde mention commençait par une lettre minuscule, et non majuscule. La cour d'appel de Dijon, sensible à cette argumentation, avait annulé les deux cautionnements dans un arrêt du 26 janvier 2012. Ainsi, après le célèbre "arrêt de la virgule" (1), voici le bientôt culte "arrêt de la minuscule" ! La Cour de cassation casse cette décision, retenant que "ni l'omission d'un point ni la substitution d'une virgule à un point entre la formule caractérisant l'engagement de caution et celle relative à la solidarité, ni l'apposition d'une minuscule au lieu d'une majuscule au début de la seconde de ces formules, n'affectent la portée des mentions manuscrites conformes pour le surplus aux dispositions légales".

Dans la seconde espèce (Cass. com., 17 septembre 2013, n° 12-13.577), la caution souhaitait voir annuler son engagement, au motif qu'elle avait apposé sa signature avant et non après la mention manuscrite. La cour d'appel de Poitiers (CA Poitiers, 15 novembre 2011, n° 11/00 841 N° Lexbase : A5333H3W), approuvée par la Cour de cassation, a prononcé la nullité du cautionnement, relevant que l'article L. 341-2 du Code de la consommation précise que la caution fait précéder -et non suivre— sa signature de la mention manuscrite.

Ces deux décisions illustrent à merveille les hésitations qui assaillent les juges (et le désarroi qui frappe les justiciables...) quant à l'application des articles L. 341-2 et L. 341-3 du Code de la consommation.

### I — Des décisions conformes à la jurisprudence antérieure

Ces deux décisions s'inscrivent dans l'évolution jurisprudentielle antérieure.

Ainsi, la Cour de cassation a eu l'occasion de préciser que la validité du cautionnement n'est pas remise en cause lorsque la mention manuscrite diffère du modèle légal, dès l'instant que le sens n'en est pas changé (2) et que les différences demeurent minimales (3). La mention écrite par la caution n'a donc pas à être la photographie parfaite des textes du Code de la consommation.

Il est dès lors parfaitement justifié de valider un cautionnement, comme l'a fait la Cour de cassation dans sa décision du 11 septembre dernier, dans lequel la caution a remplacé un point par une virgule, ou une lettre majuscule par une minuscule. Toute solution contraire aurait été la porte ouverte à toute sorte d'abus et de mauvaise foi.

La solution adoptée par la Chambre commerciale dans son arrêt rendu le 17 septembre dernier n'est pas moins inattendue. Si la Cour accepte qu'une seule signature, apposée par la caution à la suite des mentions, n'entraîne pas la nullité du contrat (4), elle considère, en revanche, que le cautionnement doit être annulé si la signature précède la mention. La Chambre commerciale avait déjà retenu pareille solution en début d'année (5).

Ces deux décisions n'ont donc rien de novateur. Ce n'est pas pour autant qu'elles sont inintéressantes. En effet, elles consolident des positions jurisprudentielles qui sont extrêmement instructives sur la hiérarchisation des formes qu'opère la Cour de cassation.

### II — La hiérarchisation des formes

Les solutions retenues par la Cour de cassation dans les arrêts commentés sont en apparence contradictoires. La première chambre civile fait montre de souplesse, en acceptant des différences mineures entre le modèle légal et la mention effectivement apposée par la caution. La Chambre commerciale fait preuve de rigorisme, en invalidant un contrat au motif que la signature n'est pas apposée à l'endroit requis. Or, le fait que ces solutions soient la confirmation de jurisprudences antérieures écarte toute interprétation liée à l'arrêt d'espèce ou à "l'accident de parcours".

Que faut-il en déduire ?

Il serait tentant d'y voir une nouvelle manifestation des divergences, souvent constatées, entre les jurisprudences des première chambre civile et Chambre commerciale. Cependant, il est difficile de soutenir que la première chambre serait celle de la souplesse tandis que la Chambre commerciale serait celle de la rigueur. En effet, la Chambre commerciale a déjà, par le passé, adopté des positions pragmatiques quant aux mentions manuscrites (6).

Il serait encore plus tentant, pour le signataire de ces lignes, d'y voir une nouvelle expression de l'inutilité des articles L. 341-2 et L. 341-3 du Code de la consommation. Nous avons déjà eu l'occasion, dans ces colonnes (7) et dans d'autres (8), de nous prononcer pour l'abrogation pure et simple de ces deux textes, qui génèrent davantage de problèmes qu'ils n'apportent de solutions.

Il est également possible de se demander si la Cour de cassation ne souhaite pas opérer une hiérarchisation des formes requises pour la validité d'un cautionnement. Des différences minimales dans le texte des mentions ne sont pas rédhibitoires, alors que l'emplacement de la signature de la caution l'est. Ainsi, la Cour de cassation montre son attachement à la signature, attachement partagé par certains juges du fond qui refusent par exemple d'assimiler signature et paraphe (9). La signature exprime l'accord de la caution sur les différentes clauses et stipulations du contrat. La Cour ne se satisfait pas que des éléments du contrat figurent après la signature, ce qui pourrait laisser penser que ceux-ci ont été ajoutés postérieurement à cette dernière.

Il apparaît donc que la Cour de cassation a décidé de hiérarchiser les formalités dans le cautionnement : si une

légère liberté peut être accordée aux parties quant à la reproduction du modèle légal, la Cour se montre inflexible quant au rôle et à la place de la signature.

(1) CA Rennes, 22 janvier 2010, n° 08/08 806 (N° Lexbase : A5135ESY), JCP éd. G, 2010, doct. 708, n° 2, obs. Ph. Simler, arrêt cassé par Cass. com., 5 avril 2011, n° 10-16.426, FS-P+B (N° Lexbase : A3424HN7), nos obs., *La mention manuscrite dans le contrat de cautionnement, encore et toujours!*, Lexbase Hebdo n° 251 du 18 mai 2011 — édition affaires (N° Lexbase : N2752BSQ).

(2) Cass. com., 16 octobre 2012, n° 11-23.623, F-P+B (N° Lexbase : A7128IUK), D., 2012, p. 2509, obs. V. Avena-Robardet, Gaz. Pal., 13 décembre 2012, p.11, obs. Ch. Albigès : remplacement de la lettre X par la désignation du débiteur principal ; Cass. civ. 1, 10 avril 2013, n° 12-18.544, F-P+B+I (N° Lexbase : A0814KC7), D., 2013, p.1460, note J. Lasserre-Capdeville et G. Piette : substitution du mot "banque" à ceux de "prêteur" et de "créancier".

(3) Cass. civ. 1, 16 mai 2012, n° 11-17.411, F-D (N° Lexbase : A7022ILN), Gaz. Pal., 20 septembre 2012, p.17, obs. Ch. Albigès.

(4) Cass. com., 27 mars 2012, n° 10-24.698, F-D (N° Lexbase : A0015IHZ) et Cass. com., 2 octobre 2012, n° 11-24.460, F-D (N° Lexbase : A9800IT7), JCP éd. G, 2012, 1291, n° 1, obs. Ph. Simler ; Cass. com., 22 janvier 2013, n° 11-25.887, F-D (N° Lexbase : A8820I33), Gaz. Pal., 21 mars 2013, p.15, obs. M. — P. Dumont-Lefrand.

(5) Cass. com., 22 janvier 2013, n° 11-22.831, F-D (N° Lexbase : A8764I3Y). *Contra*, cf. CA Lyon, 6 septembre 2012, n° 10/07 918 (N° Lexbase : A0617ITZ).

(6) Cass. com., 5 avril 2011, n° 10-16.426, préc. ; Cass. com., 16 octobre 2012, n° 11-23.623, préc..

(7) G. Piette, note préc., sous Cass. com., 5 avril 2011, n° 10-16.426, préc..

(8) G. Piette et J. Lasserre-Capdeville, note préc., sous Cass. civ. 1, 10 avril 2013, n° 12-18.544, préc..

(9) CA Toulouse 22 mai 2012, n° 11/00 598 (N° Lexbase : A7983ILA), JCP éd. G, 2012, doct. 1291, obs. Ph. Simler ; RDBF, 2012, comm. 149, obs. A. Cerles.



# Revue

05

Lexbase Hebdo édition privée n°542 du 3 octobre 2013

[Divorce] Jurisprudence

## Les méandres procéduraux des demandes concurrentes en divorce

9095234

N° Lexbase : N8756BTH



par Jérôme Casey, Avocat associé au Barreau de Paris, Mulon & Casey Associés, Maître de Conférences à l'Université de Bordeaux

Réf. : Cass. civ. 1, 11 septembre 2013, n° 11-26.751, FS-P+B+I (N° Lexbase : A9608KK3)

**C'est un arrêt d'importance que celui ici commenté, et l'attention des avocats et des magistrats doit être clairement attirée sur la solution qu'il consacre, étant de pure procédure et totalement nouvelle. En effet, pour la première fois depuis l'entrée en vigueur de la loi n° 2004-439 du 26 mai 2004 (N° Lexbase : L2150DYB), la Cour de cassation précise, dans un arrêt en date du 11 septembre 2013, comment s'articulent une demande principale en divorce pour altération du lien conjugal et une demande reconventionnelle en divorce pour faute.**

Au cas d'espèce, un mari forme une demande en divorce fondée sur l'article 237 du Code civil (N° Lexbase : L2793DZH) (altération définitive du lien conjugal). Son épouse, en réplique, présente une demande reconventionnelle en divorce pour faute aux torts du mari. Ce dernier sollicite alors le prononcé du divorce aux torts partagés des époux, mais sans abandonner pour autant sa demande en altération du lien conjugal. En première instance, le divorce est prononcé aux torts exclusifs du mari. En cause d'appel, celui-ci maintient sa demande de torts partagés, toujours sans abandonner sa demande en altération du lien. La cour d'appel d'Aix-en-Provence confirme le jugement entrepris et rejette la demande de torts partagés du mari, aux motifs que ce dernier n'a pas modifié le fondement de sa demande comme l'article 247-2 du Code civil (N° Lexbase : L2802DZS) le lui permet pourtant, et que l'article 1077, alinéa 1er, du Code de procédure civile (N° Lexbase : L0230HP9) rend irrecevable toute demande en divorce fondée à titre subsidiaire sur un autre fondement que celui de la demande principale (CA Aix-en-Provence, 19 mai 2011, n° 10/08 442 N° Lexbase : A0529HSE).

La décision aixoise est censurée par la Cour de cassation, aux motifs que l'article 247-2 du Code civil ouvre au demandeur la possibilité de solliciter le prononcé du divorce aux torts partagés pour le cas où la demande reconventionnelle en divorce pour faute de son conjoint serait admise, sans le contraindre à renoncer à sa demande principale en divorce pour altération du lien conjugal, pour le cas où cette demande reconventionnelle serait rejetée, de sorte que la demande du mari tendant au prononcé du divorce aux torts partagés ne pouvait être regardée comme une demande formée à titre subsidiaire au sens de l'article 1077, alinéa 1er, du Code de procédure civile. Par conséquent, en statuant comme elle l'a fait, la cour d'appel a violé, par fausse application, les articles 246 (N° Lexbase : L2799DZP) et 247-2 du Code civil, ensemble l'article 1077 du Code de procédure civile.

La grande nouveauté de l'arrêt tient à la lecture que fait la Cour de cassation de l'article 247-2 du Code civil, et à son affirmation selon laquelle le demandeur principal (à l'altération du lien) conserve la faculté de demander un "torts partagés", sans pour autant que cette dernière demande ne constitue une demande subsidiaire. Il faut le dire nettement, telle n'est pas la pratique usuellement suivie par les juges du fond, qui raisonnent dans leur immense majorité comme l'ont fait les conseillers aixois : le demandeur principal (en altération du lien) peut résister à une demande reconventionnelle en faute en invoquant à son tour les fautes de défendeur (devenu le demandeur reconventionnel), mais alors, la volte-face du demandeur principal constitue un changement du fondement de sa demande, spécialement admis par l'article 247-2 du Code civil. Il s'agit là de l'une des trois dérogations que l'article 1077 du Code de procédure civile donne au principe selon lequel le demandeur ne peut substituer un autre cas de divorce au choix qu'il a fait initialement. La jurisprudence du fond est bien fixée en ce sens (v., not., CA Orléans, 5 février 2013, n° 12/00 497 N° Lexbase : A079717N ; CA Douai, 31 mai 2012, n° 11/05 739 N° Lexbase : A0425IN3 ; CA Aix-en-Provence, 19 mai 2011, n° 10/08 442, cassée par l'arrêt commenté, préc. ; CA Grenoble, 19 octobre 2010, n° 09/04 906 N° Lexbase : A4282GDX ; CA Paris, 29 septembre 2010, n° 09/22 187 N° Lexbase : A9331GAT ; CA Paris, 8 septembre 2010, n° 09/20 590 N° Lexbase : A9964E8K ; CA Paris, 8 septembre 2010, n° 09/20 265 N° Lexbase : A9963E8I ; CA Toulouse, 19 mars 2010, n° 12/00 996 N° Lexbase : A1791KAL ; CA Aix-en-Provence, 10 décembre 2009, n° 08/22 091 N° Lexbase : A1212GEM ; CA Aix-en-Provence, 25 novembre 2009, n° 08/17 330 N° Lexbase : A0899GEZ ; CA Paris, 10 novembre 2009, n° 09/00 797 N° Lexbase : A2057EPU).

Par la présente décision, la Cour de cassation modifie ce raisonnement en ouvrant une nouvelle voie, que l'on peut appeler une "voie moyenne" par rapport au régime assez catégorique du Code civil. Il s'agit d'une voie moyenne, car la Cour régulatrice refuse l'absolutisme de l'article 247-2, en estimant que le demandeur principal (en altération) peut défendre sereinement à la demande reconventionnelle en faute, sans devoir modifier le fondement de sa demande en divorce. Tirant argument des dispositions de l'article 246 du Code civil qui impose au juge d'examiner en premier lieu la demande reconventionnelle en faute, les Hauts magistrats ont ainsi créé un système qui permet un débat contradictoire sur le sujet, sans que le demandeur principal ne soit contraint de modifier le fondement de sa demande (et donc d'abandonner l'altération du lien). A partir de là, l'alternative est claire : soit le débat sur les torts conduit à un "torts partagés" (ou au débouté de la demande reconventionnelle, ce que le présent arrêt ne dit pas, mais qui a toujours été admis : v., not., Cass. req., 18 juillet 1892, DP 1893, 1, p. 392 ; Cass. req., 14 mai 1923, D., 1924, 1, p. 76 ; Cass. civ., 2 mai 1945, D., 1946, p. 49, note J. Carbonnier ; Cass. civ. 2, 29 janvier 1975, D., 1975, p. 365), soit le débat sur les torts ne mène à rien et la demande en faute est rejetée. Apparaît alors l'avantage de la présente décision : aucun double débouté n'est à craindre, puisque dans ce second cas, il restera l'altération du lien pour prononcer le divorce.

Faut-il approuver cette décision et la "voie moyenne" ainsi consacrée ? La réponse appelle une analyse nuancée de la question posée.

En faveur de la "voie moyenne" ainsi créée, on dira certainement qu'elle permet un procès plus juste. En effet, l'application stricte des textes, telle que pratiquée par les juges du fond, n'est pas pleinement satisfaisante car le demandeur principal (en altération) se trouve piégé, d'une certaine façon, par la demande reconventionnelle en faute du défendeur. Sa demande en altération devient "secondaire" en raison de l'article 246, et il ne lui reste plus qu'une alternative cruelle : défendre seulement à la faute mais sans en invoquer en retour (c'est un quitte ou double), ou modifier le fondement de sa demande et risquer un double débouté (c'est un pari dangereux). De la sorte, la demande reconventionnelle en faute prend le pas sur la demande principale et la dénature quelque peu. Pire encore, celui qui a joué l'apaisement en se bornant à recourir à l'altération du lien plutôt que d'invoquer une faute contre son conjoint se voit privé (sauf à changer sa demande) d'un débat complet sur la faute si d'aventure l'autre époux présente une demande reconventionnelle en faute. Au contraire, la solution ici consacrée permet l'examen complet et loyal de la demande reconventionnelle en faute. C'est un examen complet et loyal, car le demandeur principal (en altération) n'est pas cantonné à une simple défense sur les torts qui lui sont reprochés : il peut aussi passer à l'offensive et demander un "torts partagés" (ce qui le démange généralement) et ceci sans perdre le bénéfice de l'altération du lien, de sorte que si les torts sont rejetés par le juge, le divorce sera quand même prononcé. Où l'on constate aisément que l'examen préalable de la demande en faute ne réduit pas à néant la demande principale en altération. On peut même soutenir que l'arrêt commenté redonne tout son sens à cette forme de divorce (qui

augmente année après année dans les statistiques de la Chancellerie).

En sens inverse, on fera sans doute valoir que l'arrêt commenté constitue une incitation à la discussion des torts respectifs des parties, redonnant à la faute un regain de vigueur que le législateur a pourtant cherché à éviter. On dira encore que l'article 245 du Code civil (N° Lexbase : L2797DZM) permet d'arriver à un résultat semblable à celui ici consacré. En effet, le juge peut très bien retenir des fautes contre le demandeur reconventionnel en faute, conduisant à un divorce aux torts partagés, et ceci quand bien même l'autre époux n'aurait pas conclu sur ce point. C'est là un pouvoir discrétionnaire du juge : il peut l'utiliser mais aucun reproche ne peut lui être adressé s'il n'en use pas (v., not., Cass. civ. 2, 6 mai 1987, n° 86-12.316 N° Lexbase : A7682AAR, Bull. civ. II, 1987, n° 100 ; Cass. civ. 2, 16 janvier 1991, n° 89-19.584 N° Lexbase : A4792AHX, Bull. civ. II, 1991, n° 18). N'est-ce pas aussi bien que le système consacré par l'arrêt sous examen ? Enfin, et peut-être surtout, n'est-il pas un peu exagéré d'affirmer que la demande de torts partagés sollicités par le demandeur principal (en altération) ne constitue pas une demande subsidiaire justiciable de l'alinéa 3 de l'article 247-2 ?

On le voit, les arguments ne manquent pas dans les deux sens. Pourtant, il nous semble que la solution dégagée par la Cour de cassation dans la présente décision doit être approuvée. L'argument sur la nature de la demande de torts partagés (subsidiaire ou non) n'est pas pleinement convaincant. En effet, en présentant une demande de torts partagés, le demandeur principal ne hiérarchise pas ses demandes *ab initio*. Il ne fait que répondre à la demande reconventionnelle en faute de l'autre époux, que le Code civil impose de traiter en premier. Mais sa demande reste bien une altération du lien. La demande de torts partagés n'est finalement qu'une défense pleine et entière en réaction à la priorité que la loi donne à la demande reconventionnelle en faute. Ce n'est manifestement pas une demande "au cas où" la demande d'altération échouerait (comment le pourrait-elle ?!). De sorte que la solution se trouve dans la notion même de demande reconventionnelle en faute. Par cette demande, celui qui était défendeur au principal devient temporairement demandeur, le temps que le juge statue sur les mérites de sa demande reconventionnelle. En bonne logique, l'autre époux, qui est demandeur au principal (en altération) devient alors défendeur à la demande reconventionnelle. Il est alors parfaitement logique qu'il lui soit permis de présenter une défense complète, et donc qu'il puisse alléguer des griefs et former une demande. C'est une sorte de "demande reconventionnelle sur demande reconventionnelle" si l'on nous pardonne ce barbarisme. Il nous semble donc que c'est l'article 246 qui justifie la solution actuelle : puisque le Code impose de traiter d'abord la demande reconventionnelle, comme une sorte de "procès dans le procès", il faut que ce débat préalable soit loyal. Or, en l'état actuel des textes, cette loyauté des débats est malmenée, puisque le demandeur reconventionnel en faute ne se verra reprocher des fautes que dans le cas où l'autre époux accepte de modifier le fondement de sa demande principale, ce qui est très risqué, ainsi que nous l'avons vu. Quant à l'argument tiré de l'article 245, il nous semble faible. Ce texte est rarement invoqué côté magistrats, sans doute parce que les juges redoutent toujours le grief d'*ultra petita* (même si cela ne serait pas fondé au cas présent) et rechignent généralement à se lancer dans un débat sur les griefs de leur propre mouvement. Le principe d'indisponibilité du litige, auquel l'article 245 déroge clairement, possède sans doute aussi sa part explicative dans le peu d'usage que les magistrats font de l'article 245. Côté plaideurs, l'invocation de cet article dans le contexte d'une demande principale en altération du lien n'est pas évidente, le risque étant grand que l'article 247-2 soit opposé par l'adversaire pour soutenir que la demande est irrecevable (toujours ce quitte ou double : changer le fondement de sa demande ou se taire sur les torts de l'autre). L'utilisation de l'article 245 n'est donc pas chose évidente. Plus sérieux, quoique non déterminant, est l'argument tiré de la revivification de la faute. Il est certain que cet arrêt va rendre plus denses les discussions sur les griefs, chaque époux pouvant en jeter à la figure de l'autre. Mais comme nous l'avons déjà dit, il n'est pas satisfaisant que celui qui se "contente" de l'altération du lien soit à la merci d'une demande reconventionnelle en faute, à laquelle il ne pourra défendre correctement qu'en modifiant le fondement de sa propre demande. Sans doute aurait-il été plus sage que le législateur déclare irrecevable toute demande en faute une fois l'assignation fondée sur l'altération du lien délivrée, mais c'est là un autre débat...

Toutes ces raisons conduisent à approuver la solution, réellement très novatrice, posée en l'espèce par la Cour de cassation. Reste que les habitudes des juges du fond sont très ancrées, et l'annotateur ne peut s'empêcher de s'inquiéter de l'incertitude que cette jurisprudence va provoquer. Combien de temps faudra-t-il pour que les juges du fond adoptent la solution nouvelle ? La réponse sera donnée ici dans les mois qui viennent...

# Revue

## 06

Lexbase Hebdo édition publique n°303 du 3 octobre 2013

[Procédure administrative] Chronique

### Chronique de contentieux administratif — Octobre 2013

9095153

N° Lexbase : N8704BTK



par *Christophe De Bernardinis, Maître de conférences à l'Université de Metz*

Lexbase Hebdo — édition publique vous propose de retrouver cette semaine la chronique de contentieux administratif de Christophe De Bernardinis, Maître de conférences à l'Université de Metz. Au sommaire de cette chronique, tout d'abord, un "énième" décret modifiant la partie réglementaire du Code de justice administrative en date du 13 août 2013 pris en catimini pendant l'été pour faire face à l'émergence des nouveaux contentieux de masse devant le juge administratif. L'arbitrage opéré par le Gouvernement fait la part belle à la célérité de la procédure au détriment de l'exercice effectif des droits fondamentaux (décret n° 2013-730 du 13 août 2013, portant modification du Code de justice administrative (partie réglementaire)). La deuxième partie de la chronique traite d'un arrêt du Conseil d'Etat qui détermine les conditions nécessaires à remplir pour que le pourvoi en cassation d'une personne intervenue volontairement en appel, qui n'est donc pas partie principale, soit déclaré recevable. Il faut en l'occurrence que la décision rendue en appel préjudicie bien aux droits de la personne intervenue en appel (CE 4° et 5° s-s-r., 17 juillet 2013, n° 347 089, mentionné aux tables du recueil Lebon). Pour terminer, un arrêt, toujours du Conseil d'Etat, établit pour la première fois une exception à la jurisprudence "Danthony" mettant en place un contrôle concret du juge quant à l'appréciation de l'importance des vices de procédure comme moyen d'annulation. Le Conseil d'Etat annulant automatiquement, en l'espèce, pour défaut de saisine, des dispositions réglementaires dont le projet devait lui être obligatoirement soumis (CE 1° et 6° s-s-r., 17 juillet 2013, n° 358 109, publié au recueil Lebon).

- Généralisation du juge unique et suppression concomitante des juridictions d'appel : un équilibre très difficile à atteindre entre impératifs budgétaires et garanties des justiciables (décret n° 2013-730 du 13 août 2013, portant modification du Code de justice administrative (partie réglementaire) **N° Lexbase : L7180IX9**)

La justice, et la justice administrative en particulier, s'estime aujourd'hui plus ou moins engorgée ou saturée par l'ampleur des dossiers en souffrance et l'émergence de nouveaux contentieux de masse. Parmi ceux-ci, on peut citer la vague de recours en partie portée par le DALO (droit au logement opposable) (1), le contentieux du permis de conduire avec l'avalanche de plaintes concernant les points retirés (11 000 affaires en 2011), les contentieux sociaux avec les caisses de Sécurité sociale concernant le versement du RSA ou d'autres droits sociaux, les pensions de retraites (8 500 dossiers en 2011), les contentieux fiscaux liés aux mesures gracieuses à la disposition de l'administration, voire enfin l'accès aux documents administratifs ou le contentieux lié à la situation des étrangers entrés ou voulant entrer en France (2).

Les données du problème sont toujours les mêmes : alors que, parallèlement, la justice administrative s'est engagée à raccourcir les délais de traitement des affaires afin de parvenir à passer sous la barre des un an, elle doit faire face un accroissement des contentieux alors qu'il existe surtout un manque chronique de moyens matériels et humains. Le Gouvernement doit, en l'occurrence, procéder à un arbitrage entre le fait, d'un côté, de favoriser la célérité, la rapidité des procédures et le désengorgement des tribunaux et le fait, de l'autre côté, de ne pas mettre en péril l'exercice effectif des droits fondamentaux des citoyens, au premier rang desquels figure le droit à une justice équitable, impartiale et égale pour tous. Il semble qu'avec le décret n° 2013-730 du 13 août 2013 (3), les nécessités de l'équilibre budgétaire l'emportent, pour une grande partie, sur les garanties des justiciables. Le décret a, à ce sujet, très tôt fait l'objet de nombreuses polémiques au sujet des remèdes apportés (4), polémiques qui ne sont pas réellement compensées par les nouvelles garanties offertes par le décret.

Le remède essentiel apporté à la réduction des contentieux par le décret tient à la généralisation du juge unique dans certaines procédures afin de faire baisser le nombre des affaires, et à la suppression concomitante des juridictions d'appel pour les contentieux routiers, sociaux et fiscaux. En effet, dans son bilan d'activité 2012 (5), le Conseil d'Etat relève que, pour la justice administrative, si les délais ont fortement baissé s'agissant du délai moyen des affaires (passées de 1 an, 1 mois et 4 jours en 2011 à 11 mois et 14 jours en 2012), la différence avec le délai moyen des affaires ordinaires (2 ans, 18 jours en 2011 à 1 an, 10 mois et 6 jours en 2012) permettant de mesurer le désengorgement des tribunaux, repose, en définitive, quasiment exclusivement sur l'accélération des procédures à juge unique ou par ordonnance par rapport au traitement des dossiers sous forme collégiale.

Les dispositions relatives aux contentieux sociaux, pour commencer, feront désormais l'objet d'un chapitre spécifique au sein du Code de justice administrative (CJA, art. R. 772-5 N° Lexbase : L0819IYY à R. 772-9), les litiges étant définis comme "*les requêtes relatives aux prestations, allocations ou droits attribués au titre de l'aide ou de l'action sociale, du logement ou en faveur des travailleurs privés d'emploi*". Les contentieux sociaux sont ajoutés à la liste des matières qui peuvent être soumises à un magistrat statuant seul (CJA, art. R. 222-13 N° Lexbase : L0863IYM), à celles qui peuvent faire l'objet d'une dispense de conclusions du rapporteur public (CJA, art. R. 732-1-1 N° Lexbase : L0864IYN) et à celles sur lesquelles le tribunal administratif statue en premier et dernier ressort (CJA, art. R. 811-1 N° Lexbase : L0865IYP).

C'est cette triple dérogation procédurale faite au détriment des populations les plus fragiles qu'ont notamment contesté les syndicats de magistrats administratifs. Les garanties d'instruction (par le rapporteur public) et de délibéré par la formation collégiale ne sont plus offertes au justiciable. Le retrait du second degré de juridiction désengorge effectivement les juridictions d'appel, mais implique pour les plaignants de ne pouvoir porter ensuite leur affaire qu'en cassation devant le Conseil d'Etat. Plus généralement, porter l'affaire devant le Conseil d'Etat interdit un second jugement sur les faits, celui-ci jugeant uniquement sur le fond du droit dans des contentieux où les circonstances de fait sont pourtant centrales. Par ailleurs, le ministère d'un avocat au Conseil sera alors obligatoire, or il est en pratique beaucoup plus cher qu'un avocat ordinaire. Cela introduit *de facto* une justice à deux vitesses, en privant d'un second examen de leur cas les personnes les plus fragiles, pour des chances de réussite extrêmement faibles. Mais la priorité est de faire face au risque d'accroissement des contentieux. Les contentieux, sociaux notamment, présentent un risque de croissance très important dans les prochaines années.

En dehors des contentieux sociaux, le décret revoit également les listes des litiges soumis au juge unique et de ceux insusceptibles d'appel. Le magistrat statuant seul devient compétent en matière de permis de conduire et sur le contentieux indemnitaire des refus de concours de la force publique. Dans la liste des litiges insusceptibles d'appel sont ajoutés, outre les contentieux sociaux, celui du permis de conduire, ainsi que les ordonnances de référé-provision portant sur un litige figurant dans la liste. Concernant le contentieux du permis de conduire, avocats et associations de défense dénoncent, tout comme à propos des contentieux sociaux, un traitement discriminatoire visant à faire baisser le nombre de procédures pour retrait de points, invalidation ou suspension de permis de conduire au détriment des droits élémentaires des justiciables. Mais, toujours comme les contentieux sociaux, il faut relever l'augmentation soutenue du nombre de contentieux liés au permis de conduire dont la croissance est directement corrélée au déploiement des radars (près de 11 000 affaires en 2011).

A noter que, de façon assez paradoxale, si dans l'ensemble le décret favorise ou encourage la procédure "accélérée" du juge unique, sans possibilité d'appel, les agents publics, eux, profitent, au contraire, du retour de la collégialité pour l'essentiel du contentieux relatif à la situation individuelle des fonctionnaires et des autres agents publics. Ainsi, l'article R. 222-13 prévoyait que le juge unique était compétent sur les litiges relatifs à la situation individuelle des fonctionnaires ou agents de l'Etat et des autres personnes ou collectivités publiques sauf pour les litiges concernant : l'entrée au service, la discipline, la sortie du service. Désormais et à compter du 1er janvier 2014, le juge unique ne sera plus compétent que pour les litiges relatifs : à la notation ou à l'évaluation professionnelle, aux sanctions disciplinaires prononcées à l'encontre des fonctionnaires et agents publics qui ne requièrent pas l'intervention d'un organe disciplinaire collégial. Si la distinction entre les différents personnels du service public a été gommée et n'est plus désignée que par le terme de fonctionnaire ou d'agent public en général (englobant une plus grande part des personnels que dans la rédaction antérieure), les nouvelles dispositions réduisent la compétence du juge unique au profit des formations collégiales. Autre nouveauté, le contentieux des pensions de retraite est désormais tranché en premier et dernier ressort par le tribunal administratif, avec suppression de la possibilité d'appel en cas de demande indemnitaire (CJA, art. R. 811-1), alors que l'appel est en revanche étendu à tout le contentieux de la fonction publique (6). Une nouvelle voie de recours est en conséquence ouverte en droit de la fonction publique dans le cadre du simple recours pour excès de pouvoir.

Autre source de polémique, l'attribution des compétences de premier et dernier ressort aux cours administratives d'appel concernant trois matières. Toutes les cours administratives d'appel devraient d'abord connaître des décisions de la Commission nationale d'aménagement commercial (7). Cette disposition rallonge, pour certains, le délai de traitement contentieux des autorisations d'exploitation commerciale en dépit d'une volonté forte et affirmée d'accélérer la réalisation des projets de constructions, notamment par l'encadrement des règles de procédure contentieuses applicables en droit de l'urbanisme et la prévention des contestations dilatoires ou abusives (8). En tout cas, elle revient sur la modification précédente de confier au Conseil d'Etat cette compétence en premier et dernier ressort qui était justement motivée par des objectifs déclarés de raccourcissement des délais contentieux et de sécurisation juridique par l'homogénéité du droit sur l'ensemble du territoire national (9). Enfin, la seule cour administrative d'appel de Paris se voit attribuer les recours contre les arrêtés du ministre du Travail relatifs à la représentativité des organisations syndicales et contre une partie des décisions du Conseil supérieur de l'audiovisuel (CJA, art. R. 311-2 N° Lexbase : L1890IUK).

Pour terminer, il existe des dispositions dans le décret qui ne font pas l'objet de polémiques. Par exemple, la refonte des règles d'établissement des tableaux d'experts devant les juridictions administratives rend obligatoire l'établissement d'un tableau auprès de chaque cour administrative d'appel. Le décret fixe les conditions d'inscription des experts aux tableaux et en organise la procédure en conformité avec la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne. La Cour de justice avait notamment objecté, à la suite d'une question préjudicielle posée par la Cour de cassation, que les modalités d'établissement des listes d'experts n'étaient pas conformes à la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne (N° Lexbase : L8117ANX) (10). Jusqu'à présent, un seul article faisait référence à l'établissement des tableaux d'experts par les cours administratives d'appel et les tribunaux administratifs (CJA, art. R. 222-5 N° Lexbase : L2794AL3). Cet article est remplacé par la section 4 du chapitre 1er du titre II du livre II du Code de justice administrative (CJA, art. R. 221-9 N° Lexbase : L0824IY8 à R. 221-21 CJA). Autre disposition à remarquer dans le décret, celle qui modifie la deuxième phrase de l'article R. 751-7 (N° Lexbase : L0880IYA) pour prévoir que les tiers peuvent se faire délivrer une copie simple d'une décision ayant fait l'objet, le cas échéant, d'une anonymisation. La version antérieure ne mentionnait pas l'anonymisation et elle précisait que cette délivrance avait lieu aux frais du tiers. La délivrance d'une copie de jugement à un tiers sera désormais gratuite puisque transmise par voie électronique.

Au final, si on peut dire que l'histoire de la justice administrative se confond avec celle de son encombrement et ainsi, par voie de conséquence, avec celle de son combat contre sa lenteur, la recherche de la célérité et son adaptation au contentieux de masse, si nécessaire soit-elle, ne doit pas faire en sorte que ce soit les justiciables qui en payent le plus lourd tribut. Cela affecte la qualité de la justice rendue et cela se réalise au prix d'une limitation toujours plus importante de l'accès au juge. La canalisation des flux et de l'abondance de recours est certes nécessaire, mais elle doit toujours se réaliser à travers un équilibre avec le strict respect du droit d'accès effectif au juge. Il semble, en ce sens, que le Gouvernement soit allé un peu trop loin, cette fois-ci, pour satisfaire ces impératifs budgétaires.

– **La personne intervenue volontairement en appel ne peut se pourvoir en cassation parce qu'elle ne justifie pas de l'existence d'un droit lésé (CE 4° et 5° s-s-r., 17 juillet 2013, n° 347 089, mentionné aux tables du recueil Lebon N° Lexbase : A0032KKE)**

Les arrêts rendus par les cours administratives d'appel et, de manière générale, toutes les décisions rendues en dernier ressort par les juridictions administratives peuvent être déférées au Conseil d'Etat par la voie du recours en cassation. Le juge de cassation, juge du droit, restreint néanmoins le pourvoi aux seules parties à l'instance. Les

parties ou les personnes représentées devant le juge d'appel sont seules recevables à se pourvoir en cassation (11). Toutefois, il existe des procédures qui permettent à un tiers de former une demande qui vient se greffer sur un recours contentieux pendant devant la juridiction administrative et la question se pose des conditions et possibilités de pouvoir faire appel ou se pourvoir en cassation à ce titre.

L'intervention peut-être forcée, c'est-à-dire que l'une des parties au litige (requérant ou défendeur) demande au juge d'ordonner l'intervention d'un tiers. L'intervention peut-être volontaire, lorsque le tiers intervient spontanément dans la procédure engagée, c'est d'ailleurs le cas le plus fréquent. Ce sont les exigences du contradictoire, la nécessité de régler par une même décision toute une série de contentieux annexes au litige principal qui justifient que des personnes extérieures à l'instance puissent prendre part, de leur propre initiative, aux discussions contentieuses. En ce qu'elle contribue à éclairer l'objet du litige, l'intervention est soumise à un régime libéral (12), mais elle ne doit pas conduire le juge à s'écarter de cet objet et est en ce sens strictement bornée.

Depuis 1959, le juge a ouvert la voie de l'appel à la personne qui intervenue en défense ou en demande dans le cadre d'un contentieux d'excès de pouvoir, justifié, dans des conditions définies par le juge, d'un lien avec le procès plus ferme que celui invoqué pour intervenir (13). Dans un arrêt plus récent (14), c'est la voie de la cassation qui est alors offerte à l'intervenant présent en appel, plus précisément à celui s'associant au défendeur. L'exercice de la cassation par l'intervenant en défense devant la cour administrative d'appel est subordonné d'abord à deux conditions classiques : l'intervention en appel doit d'abord avoir été régulière et l'intervenant doit ensuite avoir un intérêt à se pourvoir en cassation, cet intérêt étant clairement déterminé à partir du moment où, comme le précise le Conseil d'Etat, l'arrêt d'appel a été rendu contrairement aux conclusions de l'intervention. La dernière condition, fondamentale, est celle qui permet au juge de distinguer parmi les intervenants ordinaires, ceux qui, en réalité, sont de véritables parties à l'instance, qualité nécessaire pour se pourvoir en cassation. Pour ce qui concerne l'intervenant en défense devant la cour administrative d'appel, cette qualité lui est reconnue lorsqu'il justifie d'un droit auquel préjudicie l'arrêt d'appel soit, selon la formule du Conseil d'Etat, quand l'intervenant aurait eu *"qualité, à défaut d'intervention de sa part, pour former tierce opposition contre l'arrêt faisant droit à l'appel"*. A travers une jurisprudence constante, le Conseil d'Etat, pour qualifier cette situation, s'assure que la décision rendue en appel préjudicie bien au droit de la personne intervenue en appel.

C'est le cas encore dans la décision d'espèce. Il ressort ainsi des éléments du dossier qu'une communauté d'agglomération avait créé une zone d'aménagement concertée et planifié des aménagements afin d'accueillir le supermarché et la galerie marchande prévue par une société. Le tribunal administratif avait annulé la décision d'autorisation de la commission départementale d'équipement commercial et l'appel interjeté par la société, au soutien duquel était intervenue la communauté d'agglomération, avait été rejeté. Saisi d'un pourvoi par la communauté d'agglomération, le Conseil d'Etat rappelle donc tout d'abord sa jurisprudence traditionnelle selon laquelle : *"la personne qui est régulièrement intervenue devant la [cour administrative d'appel] n'est recevable à se pourvoir en cassation contre l'arrêt rendu contrairement aux conclusions de son intervention que lorsqu'elle aurait, à défaut d'intervention de sa part, eu qualité pour former tierce opposition contre la décision du juge d'appel"*. Puis il estime, en l'espèce, que la communauté d'agglomération *"ne justifie pas de ce que la décision rendue par le juge d'appel aurait préjudicié à ses droits"* et que, dès lors, *"elle n'aurait pas eu qualité, à défaut d'intervention de sa part, pour former tierce opposition contre l'arrêt attaqué et est, par suite, irrecevable à se pourvoir en cassation"*.

Il y a là application d'une jurisprudence classique dans l'exigence du droit lésé qui s'apprécie comme en matière de tierce opposition ; or cette dernière est rarement reconnue recevable et aboutit encore plus rarement à un nouveau jugement contraire au précédent. L'évolution jurisprudentielle va pourtant dans le sens d'une conception très extensive de la notion de droit lésé. On peut citer, par exemple, le fait que préjudicie aux droits d'une commune l'arrêt du Conseil d'Etat qui annule une déclaration d'utilité publique dont était bénéficiaire cette commune (15). De même, préjudicie aux droits d'un département bénéficiaire de la cession gratuite de terrains prévue par un permis de construire le jugement qui réduit l'étendue de cette obligation (16). Le juge retient encore le fait que préjudicie aux droits de la société devenue propriétaire des terrains d'assiette d'un projet immobilier ayant fait l'objet d'un permis de construire l'arrêt qui annule ce permis (17).

Mais cette évolution n'empêche pas le fait que les hypothèses où l'existence d'un droit lésé n'a pas été retenue sont sans doute plus nombreuses que celles où l'existence d'un droit lésé a été retenue et, si possible, encore plus contingentes et donc inclassables que les hypothèses d'admission. La notion de droit lésé est, en effet, plutôt susceptible d'interprétations contingentes et diverses plutôt que l'objet d'une définition générale. Le juge définit de manière casuistique le "droit lésé". Dans un sens défavorable, on peut citer l'annulation par une décision juridictionnelle d'un certificat d'urbanisme négatif qui ne rend pas le demandeur titulaire d'un certificat positif et ne crée aucun droit à son profit. Une telle annulation ne saurait, dès lors, préjudicier à des droits détenus par les tiers qui, par suite, ne sont pas recevables à former tierce opposition contre elle (18). De même, ne sont pas recevables à former tierce opposition contre une décision du Conseil d'Etat déclarant qu'une portion d'un chemin ne constituait

pas une dépendance du domaine public communal, les propriétaires de terrains riverains de la portion du chemin en cause et dont l'accès à leur parcelle ne dépend pas du passage par cette portion (19).

Enfin, pour un cas similaire de non-recevabilité d'un intervenant en appel à se pourvoir en cassation, on peut citer l'exemple d'une association locale spécialisée dans la lutte contre les "gaspillages locaux" qui justifiait d'un intérêt au maintien de l'annulation par le tribunal administratif de la décision de préempter un important domaine foncier et était, ainsi, recevable à intervenir en défense devant la cour administrative d'appel au soutien des acquéreurs évincés. Mais le maintien en appel de la décision de préemption ne faisant obstacle ni à ce qu'elle exerce un droit, ni à ce qu'elle en bénéficie, son pourvoi en cassation est déclaré irrecevable (20).

Au final, l'on peut juger sévère cette jurisprudence du juge dans l'accès au prétoire mais elle permet d'éviter à des personnes faiblement impliquées dans le contentieux de prendre la direction du procès et donc au Conseil d'Etat de déroger au principe de l'immutabilité de l'instance, la tournure du procès échapperait alors aux parties principales à ce stade ultime de la procédure. Le prolongement de l'instance principale en instance en cassation ne peut, en effet, que renforcer l'immutabilité du litige.

**– Le défaut de saisine du Conseil d'Etat entraîne l'illégalité des actes administratifs dont le projet devait lui être obligatoirement soumis (CE 1° et 6° s-s-r., 17 juillet 2013, n° 358 109, publié au recueil Lebon)**

Le vice de procédure est l'un des plus anciens cas d'ouverture du recours pour excès de pouvoir. Il vise à sanctionner l'administration lorsqu'elle ne respecte pas une formalité préalable à l'adoption d'un acte administratif, formalité destinée à éclairer l'auteur de l'acte ou à apporter des garanties aux administrés. Les annulations pour vices de procédure ont toujours paru exagérément formalistes dans le contentieux administratif. Mais si c'est la conception "objective" du recours pour excès de pouvoir qui commande, en effet, de sanctionner tout écart entre l'acte et la règle de droit, le juge administratif s'est toujours montré assez soucieux de se démarquer de cette image très rigide du contentieux d'excès de pouvoir. Il a, par exemple, fait preuve de pragmatisme en mettant en place, assez tôt, la distinction entre les vices à caractère substantiel et les vices à caractère accessoire, seule l'irrégularité affectant les vices à caractère substantiel étant de nature à entraîner l'annulation de l'acte. Il n'y aura lieu à sanctionner l'irrespect de la forme prescrite que si, effectivement, ce manquement retentit, d'une manière ou d'une autre, sur le but en vue duquel ladite forme a été instituée. Dans l'un et l'autre cas, le juge ne se penche ni sur la nature du vice dont la formalité est entachée, ni sur son influence effective sur le sens de la décision. Le juge privilégie la méthode *in abstracto* consistant à apprécier la formalité par elle-même. En fonction du caractère plus ou moins déterminant du rôle que le juge lui accorde dans le processus de fabrication de l'acte, la formalité est qualifiée de substantielle ou de non substantielle. Cette distinction établie, le juge en tire alors mécaniquement les conséquences.

La distinction entre les deux catégories de vice est essentiellement une question d'espèce qui laisse un pouvoir considérable au juge qui fait souvent ici œuvre prétorienne et, malgré cette distinction, dans bien des cas, l'annulation des actes administratifs pour non respect d'une formalité substantielle, continue d'apparaître comme exagérément formaliste. De plus, un mode d'appréciation *in concreto* a coexisté, petit à petit, avec le premier mode d'appréciation. Dans ce cas là, le juge, se dispensant de classification *a priori*, n'apprécie pas la formalité par elle-même mais le vice, ainsi que ses effets. Cette méthode concrète concernait aussi les formalités obligatoires sans que l'on puisse déterminer ce qui dictait le choix du juge en faveur de l'une ou l'autre méthode. La ligne de partage devenant très floue, le droit positif souffrait d'une indétermination chronique que le législateur a alors tenté de supprimer en faisant un nouveau pas vers plus de pragmatisme à travers la loi n° 2011-525 du 17 mai 2011, de simplification et d'amélioration de la qualité du droit (N° Lexbase : L2893IQ9) (21), dont l'article 70 dispose dorénavant, dans le domaine particulier des consultations, que "*lorsque l'autorité administrative, avant de prendre une décision, procède à la consultation d'un organisme, seules les irrégularités susceptibles d'avoir exercé une influence sur le sens de la décision prise au vu de l'avis rendu peuvent, le cas échéant, être invoquées à l'encontre de la décision*".

L'Assemblée du contentieux a estimé qu'il fallait aller encore plus loin et couvrir un plus large spectre d'hypothèses en dégageant, à travers sa jurisprudence et de façon très déterminée, un principe général : "*si les actes administratifs doivent être pris selon les formes et conformément aux procédures prévues par les lois et règlements, un vice affectant le déroulement d'une procédure administrative préalable, suivie à titre obligatoire ou facultatif, n'est de nature à entacher d'illégalité la décision prise que s'il ressort des pièces du dossier qu'il a été susceptible d'exercer, en l'espèce, une influence sur le sens de la décision prise ou qu'il a privé les intéressés d'une garantie*" (22).

On a vu que la jurisprudence précédente combinait d'une façon assez compliquée deux clivages, respectivement entre formalités obligatoires et facultatives et entre formalités substantielles et non substantielles aux contours particulièrement difficiles à saisir, l'ensemble offrant peu de garanties en matière de sécurité juridique. Le nouveau système met en place un contrôle concret auquel le juge administratif devra maintenant se livrer. Le législateur impose au juge d'examiner, dans chaque cas, la situation qui est portée devant lui et les conséquences réelles qu'a pu avoir l'irrégularité constatée. La distinction qui parfois était faite selon que l'irrégularité concernait une procédure



obligatoire ou facultative est abandonnée, quelle que soit l'hypothèse, la règle est désormais la même. Le principe pourra également s'appliquer en cas d'omission d'une procédure obligatoire, "*à condition qu'une telle omission n'ait pas pour effet la compétence de l'auteur de l'acte*" (ce qui sera le cas, par exemple, des avis conformes).

L'observation de la pratique qui a suivi la jurisprudence "Danthony" (23) a tout de suite pu mettre en avant le champ d'application très large de cette jurisprudence. Comme peuvent le relever Xavier Domino et Aurélie Bretonneau, "*c'est ainsi non seulement les consultations préalables qui sont concernées, domaine de prédilection des annulations parfois vilipendées comme inutiles et platoniques, mais également toutes les procédures préalables à l'édition d'un acte ou d'une prise de décision [...]*" (24). Pour autant, il peut exister des exceptions à ce constat de généralité d'application de cette nouvelle jurisprudence, ce dont témoigne l'arrêt d'espèce.

Il ressort des éléments de fait qu'un décret a été pris en application d'une loi relative à l'organisation de la médecine du travail. Ce décret a, notamment, inséré dans le Code du travail des articles relatifs à l'établissement par le médecin du travail d'une fiche d'entreprise ou d'établissement, des articles relatifs au rapport annuel d'activité du médecin du travail, un article relatif au dossier médical en santé au travail et, enfin, un article relatif à la participation du médecin du travail aux recherches, études et enquêtes entrant dans le cadre de ses missions. L'ensemble de ces dispositions ainsi introduites ayant pour objet de préciser les modalités d'action des personnels concourant aux services de santé au travail, elles devaient, par suite, être prises par décret en Conseil d'Etat en application de l'article L. 4624-4 du Code du travail (N° Lexbase : L8081IQD). Le Conseil d'Etat n'ayant pas été saisi du projet de texte les concernant, les articles sont entachés d'illégalité et, par suite, le syndicat national des professionnels de santé au travail est fondé à demander l'annulation du décret en cause en tant qu'il insère dans le Code du travail les dispositions entachées d'illégalité.

Sanction sans nuance donc pour le Conseil d'Etat : si la loi prévoit un décret en Conseil d'Etat pour ses conditions d'application et si le texte réglementaire est adopté sans saisine de ce dernier, le règlement est illégal. Cette illégalité est même d'ordre public et le juge doit donc, au besoin, la soulever d'office. Cette décision a été prise eu égard au rôle particulier du Conseil d'Etat en matière consultative tel qu'il découle de l'article L. 112-1 du Code de justice administrative (N° Lexbase : L3836IES) (24) et qui s'analyse comme un rôle actif, qui s'attache à la forme mais aussi au fond du texte adopté à l'issue de la procédure.

Pour autant, l'irrégularité établie suite à cette absence de consultation concernant le Conseil d'Etat se présente comme un refus d'application voire un désaveu de la jurisprudence "Danthony". Le Conseil d'Etat ne réservant pas aux procédures qui le concernent le même sort que les autres. L'application de la jurisprudence "Danthony" s'est pourtant faite depuis deux ans à travers un souci d'acclimatation aux spécificités procédurales très fortes qui marquent certains pans de l'action administrative, témoignant ainsi d'une grande cohérence dans la jurisprudence et d'une volonté de ne laisser échapper aucune irrégularité de procédure.

On peut citer, par exemple, une affaire où un ministre avait omis de publier au Journal officiel son intention d'abroger un arrêté d'extension d'une convention collective. Cette publication a pour objet de permettre aux organisations et personnes intéressées de faire connaître leur observation sur le projet. Avant de sanctionner un manquement de cette nature, le juge administratif vérifie désormais s'il y a eu une influence sur le sens de la décision prise ou s'il a privé les intéressés d'une garantie (26). De même, très tôt après la jurisprudence "Danthony", il a pu être jugé, dans le contentieux fiscal, qu'une irrégularité dans la procédure d'imposition demeure sans conséquence sur le bien fondé de cette dernière s'il est établi que, n'ayant privé le contribuable d'aucune garantie, elle n'a pu avoir d'influence sur la décision de redressement (27). Enfin, une application a également été faite dans le contentieux des "procédures lourdes" liées à une déclaration d'utilité publique concernant les formalités de publicité de l'ouverture de l'enquête publique préalable à la procédure d'expropriation pour cause d'utilité publique. L'avis au public doit être publié huit jours avant le début de l'enquête et rappelé dans les huit premiers jours du début de celle-ci dans deux journaux régionaux et locaux. Si ces prescriptions sont méconnues, le juge administratif n'en déduit la nullité de la décision d'expropriation qu'après avoir apprécié les conséquences de cette irrégularité formelle. Il n'y a annulation, précise le Conseil d'Etat, que si le manquement a nui à l'ensemble des personnes intéressées par l'opération ou s'il a exercé une influence sur les résultats de l'enquête et donc sur la décision prise (28).

On peut dire, au final, que la jurisprudence "Danthony", au-delà des querelles et critiques, a permis un contrôle du respect du principe de légalité plus réaliste et moins automatique qu'auparavant tout en apportant plus de cohérence et d'unification à l'office du juge dans ces méthodes d'examen. Il ne faudrait peut-être pas repartir dans les travers de l'ancienne jurisprudence en apportant, à nouveau, trop d'exceptions à une jurisprudence désormais bien établie. Le chemin sur lequel s'engage le juge n'est pas nécessairement facile, mais les principes de grande valeur qui l'ont conduit à s'y engager devraient lui permettre de surmonter, *a priori*, la plupart des obstacles rencontrés.

(1) Introduit en France par la loi n° 2007-290 du 5 mars 2007, instituant le droit au logement opposable et portant

diverses mesures en faveur de la cohésion sociale (N° Lexbase : L5929HU7) (JO, 6 mars 2007, p. 4190). L'observatoire des inégalités dans son rapport annuel sur l'exercice du DALO met en exergue un contentieux administratif à flux tendu : près de 2 831 recours pour excès de pouvoir déposés entre le 1er septembre 2011 et le 1er septembre 2012 et 2 400 jugements rendus dont 88 % rien qu'en Île-de-France, sur la même période.

(2) Voir en ce sens, l'article de Samuel Frédéric Servière, *Justice administrative, attention à l'éloignement du justiciable*, IFRAP.

(3) Décret n° 2013-730 du 13 août 2013, portant modification du code de justice administrative (partie réglementaire) (JO, 15 août 2013, p.13 960).

(4) Tant du côté des avocats (notamment l'Automobile club des avocats), que du côté des organisations syndicales de magistrats administratifs, notamment au travers des représentants du SJA (syndicat de la juridiction administrative) et de l'USMA (l'union syndicale des magistrats administratifs).

(5) Conseil d'Etat, Bilan d'activité 2012, p. 32, *Evolution du stock d'affaires traitées et en souffrance*.

(6) Précédemment et jusqu'en janvier 2014, la voie de l'appel est ouverte uniquement lorsque la contestation d'une décision est assortie d'une demande indemnitaire au-delà d'un certain seuil.

(7) La cour administrative d'appel compétente étant celle dans le ressort de laquelle siège la commission départementale qui a pris la décision d'origine.

(8) Cf. notamment la loi n° 2013-569 du 1er juillet 2013, habilitant le Gouvernement à adopter des mesures de nature législative pour accélérer les projets de construction (N° Lexbase : L2703IXE) (JO, 2 juillet 2013, p. 10 985).

(9) Décret n° 2011-921 du 1er août 2011, modifiant le Code de justice administrative (partie réglementaire) (N° Lexbase : L8882IQZ) (JO, 3 août 2011, p. 13 237).

(10) CJUE, 17 mars 2011, aff jointes C-372/09 et C-373/09 (N° Lexbase : A0093HCG).

(11) CE, 6 février 1931, Syndicat normand de la filature de coton, Rec. CE, p. 154 ; CE, 30 juillet 1949, Faucon, Rec. CE, p. 409 ; CE, 19 février 1951, Delaiville et Association syndicale des biologistes pharmaciens, Rec. CE, p. 99.

(12) L'intervenant est, par exemple, affranchi d'un certain nombre de contraintes, notamment en matière de délais (CE, S., 16 décembre 1994, n° 105 798, publié au recueil Lebon N° Lexbase : A4003AS3, Rec. CE, p. 563) et dispose de quelque latitude pour développer son argumentation puisqu'il peut présenter des moyens propres, distincts de ceux produits par les parties principales (CE, Ass., 7 février 1958, Syndicat des propriétaires de forêts de chênes-lièges d'Algérie, Rec. CE, p. 74).

(13) CE, S., 9 janvier 1959, De Harenne, Rec. CE, p. 23.

(14) CE 5° et 7° s-s-r., 3 juillet 2000, n° 196 259, mentionné aux tables du recueil Lebon (N° Lexbase : A2365B7Q).

(15) CE 10° et 7° s-s-r., 9 février 1994, n° 136 530, mentionné aux tables du recueil Lebon (N° Lexbase : A9994ARL), Rec. CE, Tables, p. 1154.

(16) CE 2° et 6° s-s-r., 29 décembre 1999, n° 177 074, mentionné aux tables du recueil Lebon (N° Lexbase : A4880AXZ).

(17) CE 3° et 8° s-s-r., 22 février 2002, n° 190 696, publié au recueil Lebon (N° Lexbase : A1757AYQ), Rec. CE, p. 62.

(18) CE 9° et 10° s-s-r., 5 avril 2006, n° 275 742, mentionné aux tables du recueil Lebon (N° Lexbase : A9506DNE), Rec. CE, Tables, p. 1042.

(19) CE, S., 16 décembre 2005, n° 268 872, publié au recueil Lebon (N° Lexbase : A1046DMP).

(20) CE, S. 26 février 2003, n° 231 558, publié au recueil Lebon (N° Lexbase : A3418A7Q), DA, 2003, n° 8, comm. n° 178, C. Broyelle.

(21) Loi n° 2011-525 du 17 mai 2011, de simplification et d'amélioration de la qualité du droit (N° Lexbase : L2893IQ9)

(JO, 18 mai 2011, p. 8537).

(22) CE Ass., 23 décembre 2011, n° 335 033, publié au recueil Lebon (N° Lexbase : [A9048H8M](#)), Rec. CE, p. 649.

(23) CE Ass., 23 décembre 2011, n° 335 033, publié au recueil Lebon, préc..

(24) X. Domino et A. Bretonneau, *Jurisprudence Danthony : bilan après 18 mois*, AJDA, 2013, p. 1733.

(25) La Haute assemblée "*participe à la confection des lois et ordonnances*". Elle donne son avis sur les projets de texte et "*propose les modifications qu'il juge nécessaires*".

(26) CE 1° et 6° s-s-r., 19 juin 2013, n° 352 898, mentionné aux tables du recueil Lebon (N° Lexbase : [A2100KHA](#)).

(27) CE, S., 16 avril 2012, n° 320 912, publié au recueil Lebon (N° Lexbase : [A8471IIL](#)).

(28) CE 1° et 6° s-s-r., 3 juin 2013, n° 345 174, mentionné aux tables du recueil Lebon (N° Lexbase : [A3359KGI](#)).