

Université Jean Moulin Lyon 3

École doctorale : Droit

Le dualisme juridictionnel en matière fiscale

Par Augustine MBOULI née MPESSA BEWEKEDI

Thèse de doctorat en Finances publiques et fiscalité

Sous la direction d'Olivier NEGRIN

Présentée et soutenue publiquement le 02 octobre 2009

Membres du jury :

Jean-Luc ALBERT, Professeur des universités, Université Lyon 3

Martin COLLET, Professeur des universités, Université Paris 11

Ludovic AYRAULT, Professeur des universités, Université Rennes 1

Olivier NEGRIN, Professeur des universités, Université Lyon 2

Bernard CASTAGNEDE, Professeur des universités, Université Paris 1

A Yvan-Louis et Anaïs-Florelle,

A ma famille

A la mémoire de Maman

Remerciements

Au terme de cette recherche, je tiens à exprimer ma profonde gratitude à mon directeur de recherche, Monsieur le Professeur Olivier NEGRIN, pour la confiance qu'il m'a accordée au début de ces travaux, pour sa disponibilité et pour tous les conseils qu'il m'a prodigués tout au long de ces longues années.

Je remercie également tous ceux qui m'ont permis de mener cette thèse à son terme. Je pense spécialement :

A ma fille, à mon époux, à mon amie d'enfance et à ma famille adoptive pour leur soutien moral et matériel,

A toute l'équipe du Centre de Recherches en Finances Publiques et Fiscalité, en particulier à son Directeur, Monsieur le Doyen Jean-Luc ALBERT pour les conditions matérielles de travail offertes, pour ses encouragements et pour tous ses conseils avisés.

Je remercie enfin tous ceux qui m'ont fait l'honneur de relire et de juger ce travail. Je pense particulièrement à Monsieur le professeur Eloi DIARRA, à Monsieur ONANINA BOYOMO.

Table des principales abréviations

AJDA : Actualité juridique. Droit administratif.

APD : Agence de diffusion et de publicité Paris.

BDCF : Bulletin des conclusions fiscales.

BODGI : Bulletin officiel de la direction générale des impôts.

BOI : Bulletin officiel des impôts.

Bull. civ.: Bulletin des arrêts de la chambre civile de la Cour de cassation.

Bull. crim.: Bulletin des arrêts de la chambre criminelle de la Cour de cassation.

Bull. Joly: Bulletin Joly.Société.

CA : Cour d'appel.

CAA : Cour administrative d'appel.

CADA.: Commission d'accès aux documents administratifs.

Cass. civ.: Chambre civile de la Cour de cassation.

Cass. com.: Chambre commerciale de la Cour de la cassation.

Cass. crim.: Chambre criminelle de la Cour de la cassation.

CE : Conseil d'Etat.

CGI : Code général des impôts.

Chr. : Chronique.

CIF. : Commission des infractions fiscales.

CJCE : Cour de justice des communautés européennes.

COJ : Code de l'organisation judiciaire.

COMM. : Commission européenne des droits de l'homme.

Concl. : Conclusions du commissaire du gouvernement.

CTA-CAA: Code des Tribunaux administratifs et des Cours administratives d'appel.

D. Recueil Dalloz-Sirey.

Dr. fisc. : Revue droit fiscal.

Dr. Pen. : Revue droit pénal.

Dr. Soc. : Revue droit social.

JCP(e) : Juris-classeur périodique, Edition entreprise.

JCP(g) : Juris-classeur périodique, Edition générale.

JEX : Juge de l'exécution.

JO : Journal officiel.

L.G.D.J : Librairie Générale de droit et de jurisprudence.

LPA : Les petites affiches.

LPF : Livre des procédures fiscales.

NCPC : Nouveau code de procédure civile (devenu aujourd'hui code de procédure civile).

PFRLR : Principes fondamentaux reconnus par les lois de la république.

RDP : Revue de droit public et de science politique en France et à l'étranger.

Rec. Recueil des arrêts du Conseil d'Etat (Recueil Lebon), Recueil des décisions du Conseil constitutionnel ou recueil des arrêts de la CEDH.

RFDA : Revue française de droit administratif.

RFDC : Revue française de droit constitutionnel.

RFFP : Revue française de finances publiques.

RFTJ : Revue française de théorie juridique.

RGP : Revue générale de procédure.

Rev. Huissiers.

RJF : La revue de jurisprudence fiscale.

Rev. Justices.

RSF : Revue de Science Financière.

RSFF. Revue de Science et de la législation Financière.

S. Sirey.

TA : Tribunal administratif.

TGI : Tribunal de grande instance.

PA : Les petites affiches.

Introduction

« La loi suprême doit être, en cette matière, au-delà des principes, l'intérêt du justiciable. Celui-ci a besoin d'un juge proche de lui et résolvant rapidement ses problèmes. Il serait contraire à cet intérêt que l'un et l'autre des deux ordres de juridiction traitent cette question comme la défense ou la conquête d'un « pré carré » ».

Roland Drago, RFDA sept-oct. 1990. p. 763.

Qualifier les faits, expliciter le contenu de la règle de droit ou encore l'appliquer à une situation juridique définie est une mission reconnue à toute juridiction. En matière fiscale, celle-ci prend une connotation particulière car dire le droit n'est pas un devoir réservé à une juridiction ou à un ordre de juridiction. Cette mission est l'apanage des deux ordres de juridiction présents dans notre système juridique: l'ordre judiciaire et l'ordre administratif. Aussi, le dualisme juridictionnel en matière fiscale évoque la prise en charge de l'ensemble des litiges qui opposeraient l'administration fiscale aux contribuables lors de l'application du droit fiscal, par ces deux ordres de juridiction¹.

L'administration fiscale dont le rôle principal est de lever l'impôt sollicite parfois de manière licite ou illicite le contribuable qui lui, est dans l'obligation de régler sa dette. Ce règlement peut ainsi intervenir spontanément ou au terme d'une longue procédure juridictionnelle.

Si la présente recherche a pour but principal d'étudier l'appréhension du contentieux fiscal au niveau juridictionnel par les juges en charge de celui-ci, de présenter les difficultés liées à l'organisation duale du système juridictionnel fiscal et de mettre en avant les différentes méthodes permettant d'aboutir à une certaine uniformité de la jurisprudence fiscale, et par conséquent du système juridique fiscal, elle ne s'éloigne pas fondamentalement des questions classiques qui entourent le sujet.

¹ L'expression « **ordres de juridiction** » peut s'écrire de deux manières : « **ordres de juridictions** » ou « **ordres de juridiction** ». Certains auteurs en l'occurrence Pierre Sargos, (P. Sargos, Juridiction administrative et juridiction judiciaire, 200 ans après la loi de 1790 : points communs et convergences entre les deux ordres de *juridictions*, AJDA Sept. 1990, I, doctrine, p. 585-590) ou encore Emmanuel Langavant (E. Langavant, La collaboration entre les deux ordres de *juridictions*, Thèse, Droit, Lille, 1954, dacty, 280p.) ont opté pour la première version. A l'opposé, d'autres auteurs comme Yves Gaudemet, (Y. Gaudemet : « Les questions préjudicielles devant les deux ordres de *juridiction* », RFDA, sept-oct. 1990, p. 765-770.) ou encore Jean-François Flauss (J.-F. Flauss « Dualité des ordres de *juridiction* et Convention européenne des droits de l'homme », Mélanges J. Waline, p. 527) ont choisi la deuxième version. Ce choix est aussi le nôtre parce que c'est celui consacré dans le droit positif. En effet, l'art 34 de la Constitution précise que la loi fixe les règles concernant « la création de nouveaux **ordres de juridiction** et le statut des magistrats ». Dans le même ordre d'idées, on comprend pourquoi l'expression « **dualité de juridiction** » tend à suivre le même régime. Voir notamment pour cela R. Chapus, « Dualité de juridiction et unité de l'ordre juridique », RFDA 1990, p. 739.

Le dualisme juridictionnel d'une manière générale et spécifiquement dans le domaine fiscal a déjà fait l'objet de nombreuses études approfondies². Toutefois, aucune thèse universitaire n'a eu à dessein de traiter spécifiquement celle-ci, à l'exception de l'ouvrage du professeur Bernard CASTAGNEDE. A travers le sujet qu'il a développé, « *La répartition des compétences juridictionnelles en matière fiscale* »³, il a quelque peu abordé la question : bel ouvrage malheureusement rattrapé aujourd'hui par l'écoulement du temps. Trente sept ans après sa réalisation, se pose incontestablement la question de son actualisation sur certains points essentiels⁴.

Aussi, il nous est permis de poser la question du dualisme juridictionnel en matière fiscale comme objet de recherche car, bien que le thème soit aussi vieux que nos institutions, la question reste très actuelle. En effet, si certains ouvrages consacrés au contentieux rendent compte de l'état actuel sans émettre une opinion partisane ou non sur son maintien, force est de souligner que, dans la plupart des cas, son bien fondé ou sa nocivité est constamment invectivé(e).

L'étude du dualisme juridictionnel mettra donc en exergue la prise en charge du contentieux fiscal par les juges (administratif et judiciaire). Le juge⁵, au sens générique, désigne et désignera tout au long de cette étude, tous les organes qui exercent la fonction juridictionnelle c'est-à-dire la « fonction consistant à juger »⁶. C'est une obligation et un devoir⁷ si on s'en tient aux dispositions de l'art 4 du code civil: « le juge qui refusera de juger, sous prétexte du silence, de l'obscurité ou de l'insuffisance de la loi, pourra être poursuivi comme coupable de déni de justice »⁸. L'action du « juge fiscal »⁹ est d'autant importante qu'elle implique souvent de

² Plusieurs études ont déjà été menées par la doctrine sur le sujet. Voir notamment en matière fiscale spécifiquement : J. Boulouis, « Procès du juge fiscal », RSF 1957, p. 631, B. Ducamin, « Le Conseil d'Etat juge fiscal », AJDA, 1962-I-p. 204, M. Chrétien, « Réflexions sur la dualité juridictionnelle en matière fiscale » in *Mélanges Marcel Waline*, tome I, LGDJ, 1974, pp. 115 et s. P. M. Gaudemet, « Réflexions sur les rapports du juge et du fisc », *Mélanges Marcel Waline*, tome I, LGDJ, 1974, p. 127 et s; C. Lasry, « Le Conseil d'Etat, juge de l'impôt » : EDCE 1955, p. 58 ; G. Gest, « La dualité de la juridiction fiscale » in *Le juge fiscal*, sous la direction de R. Hertzog, Economica, 1988, pp. 51-63 ; B. Castagnède, *La répartition des compétences juridictionnelles en matière fiscale*, Thèse dact., Paris 1972. De manière beaucoup plus générale, R. Chapus, « Dualité de juridiction et unité de l'ordre juridique », RFDA, 1990, p. 739. ; F. Julien-Lafferrière, « La dualité de juridiction, un principe fonctionnel ? », *Mélanges en l'honneur de Roland Drago*, p. 395 et s ; *Le dualisme juridictionnel en 2005 : limites et mérites*, Actes de colloque des 30 sept et 1^{er} oct. 2005, Université de la Rochelle, (dir.) A. Van Lang, Dalloz 2007, 18 contributions, 262 p.

³ La répartition des compétences juridictionnelles en matière fiscale, Thèse dact., Paris 1972, op. cit

⁴ La jurisprudence a évolué et de nombreux impôts sont apparus depuis sa rédaction.

⁵ G. Wiederkehr, « Qu'est-ce-qu'un juge ? », *Mélanges Perrot*, Dalloz, 1996, R spéc. P. 583.

⁶ Lexique des termes juridiques, Raymond Guillem et Jean Vincent, 4^e éd. Dalloz.

⁷ S. Guinchard, « Le juge dans la cité », JCP 2002, I, 137, n°7.

⁸ La Cour d'appel de Paris, (CA Paris, 1^{ère} ch. B, 6 sept. 1996 : Gaz. Pal. 8 oct. 1996) a reconnu que la responsabilité de l'Etat pourrait être engagée pour déni de justice.

⁹ Expression empruntée au célèbre ouvrage dirigé par R. Hertzog. : *Le juge fiscal*, Economica, 1988. Cette expression sera cependant utilisée pour désigner l'ensemble des juges qui interviennent dans les contestations fiscales, indépendamment de leur ordre de juridiction. Son utilisation ne sera donc pas limitée aux seuls juges

grands enjeux financiers tant pour le contribuable que pour l'administration fiscale. Mais, cette action reste complexe: deux juges pour une matière ! C'est en cela que la dualité en matière fiscale diffère de la dualité du système juridictionnel entier. Le clivage est clair dans tous les autres domaines juridiques : en matière administrative, le juge compétent est le juge administratif, en matière pénale le juge pénal, en matière civile le juge civil etc. Or en matière fiscale, la réalité est tout autre.

Cette recherche s'articule donc autour de l'action de ce « juge fiscal » qui selon son ordre de juridiction utilise des méthodes plus ou moins divergentes de celle de son homologue, au cours de l'instance fiscale. Ceci est déroutant pour un profane mais demeure une source de questionnement pour nous. Cette action reste en effet instructive et constructive car elle permet d'aboutir à la structuration des règles de droit substantiel et processuel applicables en la matière. La dualité serait en cela un facteur d'émulation du contentieux fiscal.

La complexité, reproche le plus important fait au dualisme, demeure. La présente étude ne le démentira pas. La question élémentaire qui se pose au contribuable étant toujours celle de savoir quel juge saisir face à une contestation fiscale quelle que soit sa nature¹⁰.

Certes, il existe un « seuil de complexité au dessous duquel il paraît impossible de descendre »¹¹ de sorte que, la complexité serait inhérente au fonctionnement de nos institutions¹² juridictionnelles.

Ainsi, malgré la mise en place de certains mécanismes visant à simplifier l'accès au juge pour le contribuable, force est de constater que « le dualisme juridictionnel (...) ne détonne pas dans un paysage juridictionnel dont la complexification va croissant »¹³.

administratif et judiciaire de l'impôt. Phillipe Marschessou précise d'ailleurs à ce sujet que : « la notion du juge fiscal s'est considérablement enrichie » soulignant ainsi l'intervention dans ce domaine à la fois du juge européen et, le développement du contentieux de l'annulation et celui de la responsabilité. (Ph. Marchessou, « Réflexions sur l'interprétation des textes fiscaux », *Mélanges Paul Amselek*, Bruylant, 2005, p. 551- 564. précisée p. 560.)

¹⁰ La complexité de l'organisation de l'administration fiscale est à l'origine de la mise en place d'une réforme de cette dernière. A l'instar du guichet unique qui est opérationnel pour les entreprises depuis quelques années, la ministre de l'économie et des finances (Christine Lagarde) a annoncé, en octobre 2007, la fusion des services fiscaux de l'Etat (Direction générale des Impôts et direction de la comptabilité publique.) dans le but de mettre en place un guichet fiscal unique pour les contribuables. Ceci permet de concentrer les services d'assiette et de recouvrement.

¹¹ François Burdeau, « La complexité n'est-elle pas inhérente au droit administratif ? », in *Clés pour le siècle*, Dalloz, 2000, p. 417.

¹² Le terme est utilisé ici en considérant la signification que lui donne notamment P. Pactet, *Les Institutions françaises* ; PUF, coll. « Que sais-je ? » à savoir institutions-organismes de droit public qui recouvrent une diversité d'organes (institutions politiques, administratives, juridictionnelles, internationales...) et que J.-L. Bergel oppose aux institutions-mécanismes (ensemble organisé de règles créées par le droit objectif). J.-L. Bergel, *Théorie générale du droit*, 4^e éd. Dalloz, p. 205 et s.

¹³ Agathe Van Lang, « Le dualisme juridictionnel en France : une question toujours d'actualité », *AJDA* sept 2005, n°32/2005, p.1763.

La prise en charge des contestations fiscales par les deux ordres de juridiction montre donc que le traitement de celles-ci est à la fois varié et divers. Varié à cause de la diversité des demandes adressées au juge et divers car, en tout état de cause, la procédure applicable à ce contentieux devant l'ordre administratif est différente de celle qui prévaut devant l'ordre judiciaire. Ceci augure de l'absence d'une procédure fiscale contentieuse uniforme. Toutefois, cette complexité ne devrait pas poser de problème si la stabilité du contentieux et la sécurité juridique sont garanties.

En dépit de tout, sur le plan purement théorique, l'objectif primordial recherché demeure la garantie de l'unité du système juridique. C'est une approche très formelle du droit¹⁴ car seul l'aspect technique est privilégié. Mais comment ne pas s'y attacher dans le cadre d'une matière aussi empirique et mouvante¹⁵ que celle du droit fiscal ?

L'étude de la jurisprudence et celle de la doctrine, ont aussi permis d'enraciner l'idée selon laquelle le dualisme juridictionnel en matière fiscale est source de complexité. En outre, cette étude nous a également conduits, à mieux comprendre l'appréhension du droit par les juges des deux ordres. Enfin, elle a permis de réaliser une comparaison entre les deux approches, du moins en ce qui concerne spécifiquement le contentieux de l'impôt.

Comme le rappelait encore Madame MAZARS, Conseiller à la Cour de cassation et vice présidente du Tribunal des Conflits : « la répartition des contentieux entre les deux ordres a pour effet de soumettre, sous des angles différents, aux juges des deux ordres les mêmes questions de droit. »¹⁶. Cette assertion est réelle et vérifiable en matière fiscale car bien que les impôts soient de nature différente, les questions posées au juge restent globalement les mêmes (demande d'annulation ou de réformation d'un acte ou d'une disposition ou encore d'une procédure, ce qui se traduit concrètement en demande de décharge ou dégrèvement, fixation d'une indemnité...).

A l'issue de la comparaison, sont apparues des divergences et convergences de règles de droit substantielles et processuelles. La doctrine visitée et utilisée nous permet de mieux structurer l'ensemble à la lumière de préceptes d'ESMEIN : la doctrine permet d'éclairer la

¹⁴ J.-L. Bergel, *Théorie générale du droit*; op. Cit., p.9.

¹⁵ Marcel Martin soulignait il y a quelques années que les mécanismes qui régissent les prélèvements fiscaux sont d'une complexité sans cesse accrue et le Code général des impôts qui en est l'« expression écrite », prend de plus en plus l'allure d'une encyclopédie qu'il est nécessaire de mettre à jour de façon quotidienne tant la matière subit de permanents changements. M. Martin, « L'impôt dévorera t-il son juge ? », Dr. fisc. 1986, n°16-17, p. 544.

¹⁶ Marie-France Mazars, « Le dualisme juridictionnel en 2005, point de vue d'un juge judiciaire », AJDA sept 2005, n°32/2005, p.1777 et s.

jurisprudence acquise grâce à la méthode historique et de mieux préparer l'avenir grâce à la synthèse que l'on en fait¹⁷.

Le dualisme juridictionnel est donc consacré institutionnellement et enraciné dans la matière fiscale. Ce thème reste toujours d'actualité¹⁸ puisque la dualité juridictionnelle subit l'impact de l'évolution de la société contemporaine. L'Europe et ses institutions sont en effet des facteurs à considérer et à intégrer dans l'ordonnement juridique interne car, bon nombre de textes nationaux subissent leur influence de manière directe ou indirecte¹⁹. Les traités des communautés et de l'Union Européenne ont institué des ordres juridiques supranationaux qui s'imposent aux systèmes juridiques des Etats membres²⁰. En outre, l'impact de la Convention Européenne de Sauvegarde des Droits de l'Homme doit également être souligné.

De plus, le Conseil constitutionnel, grâce à l'émergence de sa jurisprudence²¹, contribue dans la majeure partie des cas à la fixation de règles uniformes applicables par les deux ordres de juridiction²².

Cette recherche présente donc l'avantage de reprendre les problématiques classiques qui entourent la question en les replaçant dans la sphère fiscale, mais aussi d'intégrer l'ensemble des questions nouvelles notamment celles relatives à la répartition des instances fiscales des nouveaux impôts et taxes (CSG sur les revenus du patrimoine et les produits de placement²³- ISF et écotaxes). Le législateur, qui avait tracé une ligne de démarcation étanche entre les deux ordres de juridiction au travers de l'article L. 199 du LPF, semble avoir démissionné et

¹⁷ A. Esmein, « La jurisprudence et la Doctrine : cent ans après » R. T. D, civ. 1902, p. 1 et s.

¹⁸ Un colloque (non spécifique à la matière fiscale) lui était encore consacré les 30 septembre et 1^{er} octobre 2005 ; colloque organisé par l'université de la Rochelle. De plus, le système a fait l'objet d'une tentative de réforme en mai 2008 (Voir le rapport n°892 du 15 mai 2008, réalisé au nom de la commission des lois par Jean-Luc Warsmann sur le projet de loi constitutionnelle n°820, p. 239). A l'occasion de l'étude du projet de loi constitutionnelle de la modernisation de la V^e République, Jean-Luc Warsmann, président et rapporteur de la commission des lois a proposé un amendement visant à modifier l'art 34 de la Constitution. Le but était de permettre au législateur de créer des « blocs de compétence » dans un but de simplification. La question de la dualité juridictionnelle reste donc discutée et continue d'animer de nombreuses réflexions.

¹⁹ Les directives lient tout Etat –membre destinataire quant au résultat à atteindre, tout en laissant aux instances nationales la compétence quant à la forme et aux moyens. Les règlements sont des textes de portée générale, obligatoires dans tous leurs éléments et directement applicables dans tout Etat- membre.

²⁰ Le caractère obligatoire de ces normes dont le but est d'harmoniser les règles applicables dans les différents Etats membres permet la convergence de système juridique. Ce phénomène est d'ailleurs décrit avec beaucoup de précision dans *Les rapports généraux du XVI^e Congrès International de droit comparé. (International Academy of comparative Law, Convergence of legal systems in the 21st century)* (Brisbane, Australia, 14-20 July 2002; Bruylant, Bruxelles 2006.)

²¹ L. Phillip, *Droit fiscal constitutionnel*, Paris, Economica, coll. Finances publiques, 1990 ; Louis Favoreu, L. Phillip, *Les grandes décisions du Conseil du conseil constitutionnel*, Paris, Dalloz, 10^e éd., 2001.

²² Voir notamment sa décision, 27 décembre 1973 (51DC) sur l'égalité devant la loi à propos de la loi de finances pour 1974 qui instituait une discrimination entre les contribuables, en interdisant aux titulaires de revenus élevés, la possibilité d'apporter une preuve contraire à une décision de taxation d'office de l'administration les concernant ; celle du 30 décembre 1981 (133 DC), 405 DC du 29 déc. 1998 ; 419 DC, du 9 nov. 1999 et 437, du 19 déc. 2000, sur l'égalité devant la loi fiscale.

²³ TC, 3 juill.2000, Magnies, n° 3192, RJF 3/01, n°364, (compétence attribuée à la juridiction administrative, pour le reste, compétence judiciaire).

laissé le champ au juge pour régler la question. Aussi, dans certains cas, ce dernier se substitue au législateur et répartit la compétence juridictionnelle.

Dès lors, la définition du champ de cette étude paraît primordiale (1). Cette définition doit être complétée par sa problématique générale (2).

I- Le Dualisme juridictionnel en matière fiscale

« Le Dualisme juridictionnel en matière fiscale » : le titre de l'étude seul suffit à entrevoir l'étendue du travail à réaliser. Mais avant d'entrer dans le vif du sujet, il serait judicieux de définir les contours de ce dernier. Si celui-ci paraît d'emblée éphémère pour les esprits non avertis, il reste lourd de signification pour les plus avisés.

Définir la notion de dualisme juridictionnel paraît donc essentiel (A), avant d'aborder celle relative à la matière fiscale (B).

A-Le Dualisme juridictionnel

Le dualisme est une notion qui a également pour synonyme « dualité » (1). Il est associé à l'adjectif qualificatif juridictionnel dans le but de marquer la présence de deux ordres juridictionnels²⁴ dans le traitement du contentieux fiscal (2).

1-Le dualisme ou la dualité

Le « Dualisme », terme interchangeable avec celui de « Dualité », vient étymologiquement du mot latin « *dualis* » qui signifie composé de deux²⁵. Selon le dictionnaire Robert, ce terme évoque un système qui admet la coexistence de deux principes irréductibles. Dès lors, la question qui se pose est celle de savoir si le dualisme est un principe²⁶ irréductible.

²⁴ L'ordre de juridiction désigne un ensemble de juridictions (tribunaux) placées sous le contrôle de cassation d'une même juridiction supérieure. En France, les juridictions administratives sont placées sous le contrôle du Conseil d'Etat, et les juridictions judiciaires sous celui de la Cour de cassation. Les conflits de compétence entre ces deux ordres de juridiction étant réglés par le Tribunal des Conflits. (Source : *Lexique des termes juridiques* 14^e éd. Dalloz. 2003 p. 407.)

²⁵ *Dictionnaire étymologique*, Albert Dauzat, éd. Larousse, 1938.

²⁶ On pourra toujours s'interroger sur la polysémie du terme « principe ». Voir notamment, *Les principes en Droit*, (dir, S. Caudal), Actes de Colloque des 13 et 14 décembre 2007, EDP de Université Jean Moulin, Lyon III, Economica 2008, 22 contributions, 387 p.

Cette question prend tout son sens dans la mesure où le dualisme est né d'une « situation créée »²⁷ par deux processus aujourd'hui incontournables dans l'histoire des institutions juridictionnelles françaises: la séparation des pouvoirs²⁸ et la séparation des autorités administratives et judiciaires²⁹.

Le dualisme est donc né d'une situation créée. Etymologiquement, il est difficile *a priori* de lui reconnaître la valeur de principe. Pourtant Jean-Louis BERGEL ne dit-il pas que : « Les juristes, partant des solutions établies par des textes, la tradition judiciaire ou la pratique, les rattachent à des principes généraux dont on peut ensuite déduire d'autres solutions pour résoudre des problèmes nouveaux, de nouvelles formes d'activités, de nouveaux rapports juridiques... »³⁰. Aussi, né d'une situation créée, le dualisme juridictionnel a acquis depuis lors le caractère d'un principe grâce à la Constitution (article 66) et à la décision du Conseil constitutionnel du 23 janvier 1987³¹ même si certains auteurs, dont Claude GOYARD affirment le contraire³².

Certes, le dualisme n'est pas une loi générale qui s'est vérifiée expérimentalement. Il n'en demeure pas moins qu'il s'agit du fondement théorique sur la base duquel fonctionne la machine juridictionnelle française. En définitive, l'existence et la coexistence de deux pôles de juridiction ont été érigées en principe.

Le dictionnaire des termes juridiques ne nous démentira pas sur ce point, selon celui-ci : la dualité (de juridiction) est le « principe d'organisation du système juridictionnel français, (...) selon lequel il existe deux catégories (dites : « ordres » de juridictions ...) »³³

²⁷ Claude Goyard, lui parle de situation créée, « Unité et plénitude de juridiction », *Liber amicorum, Mélanges Jean Waline, (Gouverner, administrer, juger)*, Dalloz, p.597.

²⁸ Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 intégrée au préambule de la Constitution de 1958: « Toute société dans laquelle la garantie des droits n'est pas assurée ni la séparation des pouvoirs déterminée, n'a point de Constitution ». Cet article est l'aboutissement de la pensée développée par Locke et Montesquieu. Ce dernier a en effet précisé que les fonctions de l'Etat devaient être séparées entre trois pouvoirs distincts à savoir le pouvoir législatif, le pouvoir exécutif, et le pouvoir judiciaire. Ces pouvoirs étant confiés respectivement au parlement, au gouvernement et aux juges.

²⁹ Les lois des 16-24 août 1790 « Les fonctions judiciaires sont distinctes et demeureront toujours séparées des fonctions administratives ; les juges ne pourront, à peine de forfaiture, troubler, de quelque manière que ce soit les opérations des corps administratifs, ni citer devant eux les administrateurs pour raison de leurs fonctions », et le décret du 16 fructidor an III.

Ces deux textes ont pour but de réserver à l'administration la gestion de ses litiges et d'éviter les intrusions des juges judiciaires dans la fonction administrative.

³⁰ J.-L. Bergel, *Théorie générale du droit*, op. cit. p.6.

³¹ Voir en ce sens F. Julien- Laferrière, « La dualité de juridiction, un principe fonctionnel », *L'unité du droit, Mélanges en l'honneur de R. Drago*, Paris, Economica, 1996, p. 395- 426, Voir aussi, Th. S. Renoux, « L'apport du Conseil constitutionnel à la théorie de la séparation des pouvoirs », D. 1991, chron. p. 169. Cette valeur constitutionnelle reconnue au dualisme permet d'objecter que seule, une révision constitutionnelle pourrait fondamentalement remettre en cause le dualisme juridictionnel.

³² C. Goyard, « Unité et plénitude de juridiction », op.cit.

³³ *Lexique des termes juridiques*, Raymond Guillem et Jean Vincent sous la direction de Serge Guinchard et Gabriel Montagnier, 14^e éd. Dalloz, 2003, p.234.

Ainsi le dualisme est inhérent aux juridictions depuis plusieurs siècles et nul besoin de rappeler que l'expression « dualisme juridictionnel » fait référence de manière quasi-certaine à l'éternelle opposition entre les juridictions administrative et judiciaire.

2- Le contentieux fiscal et la notion de juridiction

Il est important, non seulement de mettre ici un accent sur la notion de juridiction et sur l'adjectif qui en découle (b), mais surtout d'insister sur le fait que, de manière intrinsèque, la juridiction prend en charge un litige opposant deux personnes ou deux catégories de personnes (a).

a- Le contentieux fiscal

Le contentieux considéré comme un litige, un conflit, un différend³⁴ ou une contestation opposant deux parties n'est que du droit pathologique³⁵. C'est de ce point de vue que l'acception sera considérée à ce niveau de l'étude. Sachant que, la dimension juridictionnelle, à savoir le procès³⁶ (l'instance qui *induit « l'opposition de prétentions juridiques soumises à une juridiction »*³⁷), pourra parfois être utilisée selon le contexte.

Or, circonscrire le contentieux fiscal à ces aspects spécifiques serait ne pas tenir compte de la réalité plus vaste qu'englobe la notion. Aussi, il est intéressant de préciser que le contentieux fiscal s'entend comme étant « l'ensemble des voies de droit par lesquelles sont réglés les litiges nés de l'activité fiscale. »³⁸. En d'autres termes, il s'agit de « l'ensemble des contestations juridiques auxquelles l'exercice des attributions de l'administration fiscale peut donner lieu. »³⁹. C'est cette conception large qui sera retenue dans cette étude.

Il s'agit toutefois d'une conception à géométrie variable puisqu'elle permet d'inclure dans la notion de « contentieux fiscal », deux types de contentieux. Ceux-ci matérialisent respectivement la conception large et restreinte de la notion à savoir : *le contentieux non*

³⁴ Voir A. Jeammaud, « Conflit, différends, litige », Revue Droits, n° 34, pp. 15-20.

³⁵ J-L. Bergel, *Théorie générale du droit*, op. cit., p. 331.

³⁶ « Tout procès déclenche un processus que l'on qualifie de procédural, mais on ne saurait confondre le procès avec la seule procédure stricto sensu...il contribue à l'élaboration des structures destinées à résoudre les conflits inhérents à la vie en commun. Il engendre le besoin de l'organisation destinée à appréhender les litiges et à les résoudre. Le droit du procès est d'abord le droit de l'organisation judiciaire. » S. Guichard, M. Bandrac, M. Douchy, F. Ferrand, X. Lagarde, V. Magnier, H. Ruiz Fabri, L. Sinopoli, J.M. Sorel: *Droit processuel: Droit commun et droit compare des procès*. 2^e éd. Dalloz. 2003, p. 27.

³⁷ A. Jeammaud, « Conflits, différends, litige », op. cit. p. 17.

³⁸ C.Gour, J. Moliner, G.Tournié, *Les grandes décisions de la jurisprudence fiscale, Droit fiscal*, PUF., 1977, p.158 et s.

³⁹ L.Trotabas, « Contentieux fiscal et juridiction administrative », Mélanges P. Negulesco, Bucarest, 1935, p. 783.

spécifiquement fiscal et le contentieux communément appelé « *contentieux fiscal* » ou « *contentieux de l'imposition* ». Ces différentes conceptions ont une incidence sur le plan juridictionnel car, les critères organiques (juge compétent) et matériels (les règles procédurales mises en œuvre) sont les moyens permettant en pratique de les distinguer.

Sur le plan organique, le *contentieux non spécifiquement fiscal* sera celui dans lequel interviendront les juges de droit commun (administratif ou judiciaire)⁴⁰. Sur le plan matériel, ces derniers mettront en œuvre les règles procédurales de droit commun pour résoudre les litiges fiscaux qui leur seront soumis. Toutefois, la survenance de ces litiges de droit commun en matière fiscale donnera parfois lieu à la mise en œuvre de règles procédurales particulières définies par la loi. Ainsi, dans cette catégorie, on peut classer :

- le contentieux de l'excès de pouvoir dont le champ d'application reste cependant limité dans le domaine fiscal
- le contentieux du recouvrement lorsque la régularité formelle des actes de poursuite est contestée
- le contentieux de la répression dans lequel, il est question d'apprécier la responsabilité pénale du contribuable en cas d'infraction pénale à caractère fiscal

A côté de ces contentieux, on retrouvera donc le *contentieux spécifiquement fiscal*. L'intervention du « juge de l'impôt » (administratif ou judiciaire) encore couramment appelé « juge fiscal » sera le critère organique permettant de faire la différence. Sur le plan matériel, ce dernier mettra en œuvre des règles contentieuses spécifiques, un corps de règles autonomes et propres au contentieux fiscal. Rentreront donc dans cette catégorie trois types de contentieux:

- le contentieux de l'imposition dans lequel le contribuable conteste les opérations relatives à l'assiette et à la liquidation de l'impôt ou des droits de douane ;
- le contentieux de la responsabilité de l'administration fiscale. Dans celui-ci, l'administration fiscale est sommée de réparer les dommages causés au contribuable ou à des tiers lors de l'exercice de son activité par ses services. Ce contentieux relève de la compétence du juge de l'impôt parce que les opérations permettant d'engager la responsabilité de

⁴⁰ Nous parlerons aussi parfois de « dualité institutionnelle » pour traduire le fait qu'il s'agit du système sur lequel repose notre organisation juridictionnelle. En effet, dans certains cas, le contentieux en matière fiscale ne déroge pas au droit commun.

l'administration fiscale ne sont, ni dans leur cause, ni dans leur objet, détachables de l'établissement et de la perception des impositions⁴¹ ;

- le contentieux du recouvrement lorsque le contribuable conteste son obligation de payer l'impôt.

Cette pluralité de contentieux dont la résolution juridictionnelle interviendra dans la plupart des cas au terme d'une procédure non spécifiquement fiscale, représente un handicap essentiel à l'unité juridictionnelle⁴².

En ce qui concerne notamment le contentieux de l'imposition (le contentieux de l'assiette et celui du recouvrement), la tendance est de privilégier les règlements amiables. L'institution en 2002 d'un médiateur du ministère de l'Economie et des finances⁴³ conforte cette option. L'intervention du juge est donc l'ultime recours en cas de rejet total ou partiel d'une réclamation préalable.

La procédure devant le juge devrait préalablement et obligatoirement⁴⁴ être précédée d'une phase administrative⁴⁵ dans un souci de bonne administration de la justice. C'est la raison pour laquelle cette phase ne sera pas occultée ; sachant que la phase juridictionnelle c'est-à-dire, la fonction de rendre la justice reconnue aux juges retiendra particulièrement notre attention.

Cette fonction de juger est une mission d'ensemble qui englobe celle de dire le droit dans l'exercice de la juridiction contentieuse : le lien entre l'institution (la juridiction) et sa fonction ayant toujours été affirmé⁴⁶.

b- Juridiction ou juridictionnel

⁴¹ La procédure applicable devant les juges reste la procédure de droit commun applicable devant chaque ordre de juridiction. Il faut toutefois préciser que la mise en jeu de responsabilité de l'administration fiscale relève en principe de la compétence de la juridiction administrative lorsque le dommage a été causé en dehors de toute contestation relative à l'assiette ou à la perception de l'impôt. Dans ce cas, la réparation se fait dans les conditions de droit commun de la responsabilité administrative. (Voir notamment Dossiers Pratiques Francis Lefebvre, *Contentieux fiscal*, 2002, p. 770, n° 5182).

⁴² C'est-à-dire l'unité de l'administration de la justice qui aboutirait à l'unité jurisprudentielle.

⁴³ Décret n° 2002-616 du 26 avril 2002 instituant un médiateur du ministère de l'Economie, des Finances et de l'Industrie : J. O. 28 avril 2002.

⁴⁴ Art R*. 190-1 et s. du LPF. C'est une obligation même si le directeur ou un inspecteur a indiqué au contribuable que sa réclamation éventuelle ne pourra faire l'objet d'un accueil favorable : CE, Plén., 26 avr.1976, req.n° 95. 585 : Dr fisc. 1976, c. 1441 concl. Labry.

⁴⁵ Deux phases permettent de distinguer le contentieux fiscal: la phase gracieuse encore qualifiée de phase contentieuse non juridictionnelle (ou administrative) qui implique un recours hiérarchique, et la phase contentieuse juridictionnelle dans laquelle intervient le juge.

⁴⁶ Voir notamment Francis Kernaleguen, *Institutions judiciaires*, Litec, 3^e édition.

Associé aux juridictions, le vocable « dualisme » évoque incontestablement l'existence de deux amas d'institutions compétentes pour régler les litiges : « ...il existe deux catégories (...) de juridictions :

- des juridictions administratives, dont la juridiction suprême est le Conseil d'Etat, chargées de connaître la plupart des litiges dans lesquels sont en cause l'Etat ou les collectivités publiques ;
- des juridictions judiciaires, pour le reste, dont la juridiction suprême est la Cour de cassation... »⁴⁷. Ces dernières seraient donc indépendantes les unes des autres. Ceci justifierait la négation de toute idée de hiérarchie entre elles, même si historiquement, l'une pourrait avoir été créée avant l'autre⁴⁸.

Quant au terme « Juridiction », duquel découle l'adjectif qualificatif « juridictionnel », lui-même est un mot emprunté du latin « *jurisdictio* » qui veut dire action de dire le droit et de mettre fin à des contestations⁴⁹ ; ensemble des tribunaux de même nature. La juridiction revêt ainsi deux versants : une dimension organique qui fait référence à la structure, à l'institution, (dont le synonyme est en l'espèce, le tribunal) et une dimension fonctionnelle dans laquelle l'aspect essentiel est l'activité menée par ce dernier.

Dans le même ordre d'idées, le dictionnaire élaboré par l'Association Henri CAPITANT⁵⁰, sous la direction de Gérard CORNU, définit ce terme comme étant un adjectif se rapportant à la juridiction prise soit comme un organe (le tribunal), soit comme une fonction (l'action de rendre la justice).

Ainsi, serait juridictionnel l'acte par lequel une juridiction tranche une contestation, un conflit entre les parties au terme d'une procédure organisée et qui, pour toutes ces raisons, serait revêtu de l'autorité de chose jugée⁵¹. En d'autres termes, « l'acte juridictionnel est celui qui, d'une part émane d'une juridiction et qui, d'autre part tranche un litige entre deux adversaires »⁵²

⁴⁷ Lexique des termes juridiques, op. cit.

⁴⁸ Nous reviendrons sur l'évolution historique relative à la naissance des juridictions administratives.

⁴⁹ M. Verpeaux, « La notion révolutionnaire de juridiction », Rev. Droits, 9-1989, p. 2-44, souligne qu'au cours de la période révolutionnaire, le terme juridiction est ignoré par le législateur puisque le chapitre V du titre II de la constitution de 1791, consacré au pouvoir judiciaire, n'y fait pas référence. Il précise aussi que si en revanche, le terme juridiction est employé dans le titre II de la loi des 16-20 Août 1790, c'est pour désigner les tribunaux et non pas la fonction juridictionnelle.

⁵⁰ *Vocabulaire juridique*, Association Henri Capitant (Sous la direction de Gérard Cornu), éd. Presses universitaires de France. 7^e éd. p. 850-852.

⁵¹ *Vocabulaire juridique*, Association Henri Capitant, op. cit. Voir aussi, O. Gohin, « Qu'est ce qu'une juridiction pour le juge français ? », rev. Droits 9-1989, p 97.

⁵² R. Perrot, *Institutions judiciaires*, Ed. Montchrestien, 1983, n° 568 et s.

Sachant que l'acte peut être caractérisé par un seul des trois critères suivants: les deux premiers étant les critères organique et formel. Ceux-ci traduisent l'acte émanant des tribunaux spécialisés, hiérarchisés et indépendants. Ils appliquent le droit en suivant des règles particulières de procédure. Le dernier, le critère matériel, implique la finalité c'est-à-dire, le respect de l'ordre juridique, le constat du droit et les conséquences qui résultent dudit constat⁵³. Cette définition prendrait donc en compte les décisions gracieuses rendues par des organes respectant les prérogatives sus citées.

Dans le cadre de cette étude, ce dernier aspect sera volontairement écarté car cela conduirait à considérer que certaines institutions constitueraient des juridictions. Une telle approche aurait pour conséquence immédiate de dénaturer la présente étude et de lui donner un champ d'application autre⁵⁴; alors qu'il est question de la limiter aux deux ordres de juridiction en charge du contentieux fiscal en France.

Toutefois, la dimension européenne ne peut être éludée car nul besoin de rappeler le rôle, au demeurant primordial, que jouent les instances européennes dans la résolution des litiges nationaux des Etats membres.

Aussi bien la Cour de justice des communautés (CJCE) que la Cour européenne des droits de l'homme (CEDH)⁵⁵, à travers leurs abondantes jurisprudences, ont précisé les contours de la notion sur le plan européen et par conséquent sur l'appréhension de celle-ci par les Etats membres.

Certes, sur certains points, les divergences sont de rigueur mais d'une manière générale un accord de principe est mis en avant sur les aspects organiques fondamentaux⁵⁶.

Pour le droit communautaire dont l'idéologie est défendue par la CJCE, plusieurs critères doivent être remplis pour que l'on soit en présence d'une juridiction. Cette dernière doit être instituée de façon permanente par une loi, être indépendante et investie d'une compétence

⁵³ Olivier Gohin va dans le même sens. Il précise que si l'identification d'une juridiction peut être directe par le truchement d'une loi explicite, elle peut aussi être indirecte et découler soit de l'identification par l'acte juridictionnel qui émane de l'organe investi de la fonction juridictionnelle, soit de celle des conséquences qui s'attachent nécessairement à la nature juridictionnelle de l'organisme (composition, procédure, voies de recours etc.) O. Gohin, « Qu'est ce qu'une juridiction pour le juge français ? », rev. Droits 9-1989, p 97.

⁵⁴ En effet, cela conduirait à intégrer ici le règlement au moyen de l'arbitrage, et toutes les procédures non juridictionnelles de règlement de litiges, dès le moment où il y aurait une tierce personne pour trancher un différent entre l'administration fiscale et le contribuable.

⁵⁵ Ces deux juridictions, si elles sont importantes en matière fiscale, c'est surtout parce que leur interprétation des conventions permet d'assurer presque toujours la cohésion du système national. Ce n'est que dans ce sens qu'elles seront mises en lumière dans cette étude. En effet, elle ne juge point les contestations opposant l'administration fiscale et les contribuables.

⁵⁶ Une très belle étude a été réalisée à cet effet : Robert Kovar, « La notion de juridiction en droit européen », *Liber amicorum, Mélanges Jean Waline, Gouverner, administrer, juger*. éd.Dalloz) p. 607 à 628.

obligatoire qui lui permette de statuer sur les litiges en droit au terme d'une procédure contradictoire.

Toutefois, le caractère contradictoire n'est pour autant pas primordial pour la Cour de justice des communautés européennes. En effet, comme le précise Robert KOVAR : « dans son arrêt du 21 février 1974, Birra Dreher⁵⁷, elle (*la cour de justice de communauté*) confirme qu'il (suffit de constater que le Prétoire exerce une fonction juridictionnelle au sens de l'article 177 du Traité et qu'une interprétation du droit communautaire a été, par lui, estimée nécessaire pour rendre sa décision, sans qu'il y ait lieu pour la Cour de considérer le stade de la procédure en conclusion de laquelle le juge national a formulé la question préjudicielle) ». Plus encore dans un arrêt plus récent, la cour a renforcé sa position en précisant que l'exigence d'une procédure contradictoire n'était pas un critère absolu⁵⁸.

C'est sur ce point que sa jurisprudence diverge de celle de la CEDH. Pour cette institution qui représente l'autre versant du droit européen, c'est un critère décisif. Il est capital dans la réalisation de l'exigence posée par l'art 6 paragraphe 1 de la Convention européenne des droits de l'homme, à savoir la garantie d'« un procès équitable » pour tout justiciable. Cela s'explique certainement par le fait que pour la CJCE, seule la dimension relative au règlement d'un litige (l'aspect matériel) est importante. Elle privilégie donc la finalité. Alors que pour la CEDH, c'est l'aspect formel du procès qui est le plus important. En d'autres termes, ce sont les conditions mises en place pour aboutir au règlement du litige, le respect de la procédure, qui importent.

Sur ce motif essentiel qu'est le caractère contradictoire d'une procédure juridictionnelle, la CEDH a dénié la qualité de juridiction à la section du contentieux du Conseil d'Etat des Pays-Bas⁵⁹. Ainsi, suivant que l'on se réfère à l'une ou l'autre instance européenne, une institution pourrait avoir ou non la nature de juridiction. Cette conception divergente de la notion de « juridiction » nous intéresse. Si, comme le fait remarquer Robert KOVAR, la CJCE a reconnu le caractère de juridiction à des instances nationales dans le cadre de la « justice retenue » dès lors que ces dernières sont chargées « de résoudre des litiges ou de trancher des contestations sur la base du droit »⁶⁰, que dire du directeur des services fiscaux qui rend sa décision lorsqu'il est saisi d'une demande préalable du contribuable ?

⁵⁷ CJCE, arrêt du 21 fevr. 1974, affaire 152/73 Birra Dreher, Rec. p. 201

⁵⁸ CJCE, arrêt du 17 sept. 1997, affaire C-54/96 Dorsch Consult Ingenieurgesellschaft contre Bundesbaugesellschaft Berlin, Rec. P. I-4961 et les conclusions de l'avocat général Tesouro.

⁵⁹ CEDH, arrêt du 23 oct. 1985, Benthem contre Pays-Bas, série A n°97.

⁶⁰ R. Kovar, « La notion de juridiction en droit européen », op. cit.

La question mérite d'être posée. Comme le souligne Jean Louis BERGEL⁶¹, il existe des juridictions qui réalisent des actes d'administration et des autorités administratives qui disent le droit en réglant un litige. Ceci est le cas du directeur des services fiscaux⁶² lorsqu'il est saisi d'une demande préalable bien que, dans ce cas précis, il soit à la fois juge et parti⁶³. D'où, un doute quasi-certain sur la neutralité dont devrait faire preuve l'autorité qui rend une telle décision.

Pour sa part, le professeur CHAPUS soulignait que la pratique de la juridictionnalisation de l'action administrative était une anomalie : « La préoccupation que dans certains cas (...), cette action soit conduite avec une prudence et une impartialité pourrait, en effet, être suffisamment satisfaite par la soumission de cette action à un régime procédural non juridictionnel et qui serait un juste milieu entre le rien et le tout, c'est-à-dire, entre l'absence de garanties particulières (...) et le luxe des garanties de la procédure juridictionnelle. L'existence d'un régime (...) associant l'exigence d'une procédure contradictoire et celle de la motivation des décisions, permettrait (...) de restituer aux organismes en cause le caractère d'organisme administratif »⁶⁴.

Quoiqu'il en soit, tous les litiges fiscaux qui opposent l'administration aux contribuables ne relèvent pas obligatoirement de l'office du juge fiscal⁶⁵. Pour celles qui nécessitent l'intervention de ce dernier, en droit français, la fonction de juger est l'apanage de deux ordres de juridiction. Les juridictions judiciaires⁶⁶ qui, à l'origine, étaient les seules existantes et par conséquent les seules compétentes en tout point de vue en cas de litige ; et les juridictions administratives qui ont vu le jour⁶⁷ peu après la révolution de 1789⁶⁸ et dont l'objectif

⁶¹ Théorie générale du droit, op.cit. p. 333.

⁶² R. Chapus, « Qu'est ce qu'une juridiction ? La réponse de la jurisprudence administrative », *Mélanges Eisenman*, p-267.

⁶³ Même si ce dernier ne juge pas au sens strict et ne peut être considéré comme une juridiction à part entière.

⁶⁴ Idem.p. 297

⁶⁵ Il faut dire que certaines contestations ne connaissent pas l'office du juge tout simplement parce que des solutions sont trouvées après la saisine du directeur des services fiscaux. Pour les autres contestations il existe toujours la possibilité d'avoir recours aux différentes commissions (Commission de conciliation, commission départementale des impôts directs et taxe sur le chiffre d'affaire ou encore la commission des infractions fiscales) qui jouent un rôle important dans la résolution amiable des litiges qui opposent l'administration fiscale et les contribuables.

⁶⁶ Dès le XVI^e siècle, on note l'existence d'une instance spécialisée, le conseil privé ou des parties qui préfigure la Cour de cassation. Avant la révolution, on avait le Conseil des rois dont le but était d'asseoir l'autorité judiciaire du roi et non pas de rendre réellement la justice. Il censurait tous les arrêts contraires aux décisions royales. Ce Conseil coiffait les nombreuses juridictions seigneuriales, ecclésiastiques, féodales. A l'échelon inférieur, on trouvait les Parlements qui rendaient la justice au nom du roi et sur délégation de celui-ci. Ceux-ci n'ont pas hésité à s'affranchir, à rendre la justice et à dire le droit, concurrençant ainsi le pouvoir royal. Aussi, au cours de la période révolutionnaire, défense a été faite aux juges de s'immiscer dans les affaires de l'administration et le Tribunal de cassation fut créée en 1791. Son rôle était de faire respecter cette nouvelle règle et de s'assurer de la bonne application de la loi. Il examinait les vices de forme et ne disposait pas de pouvoir d'interprétation. Le 18 mars 1800, Napoléon créa la Cour de cassation. Cette cour nouvellement créée conserva à ses débuts le nom de Tribunal de cassation et garda les attributions de celui-ci. Il a fallu attendre la Constitution de l'an XII pour que le terme « *Cour de cassation* » apparaisse de manière pérenne.

⁶⁷ Louis Fougère (dir.), *Le Conseil d'Etat : 1799-1974*, Ed. du CNRS, Paris, 1975, p. 3

⁶⁸ Loi des 16-24 août 1790 et décret du 16 fructidor An III.

principal était de limiter l'action des précédentes. L'idée véhiculée était simplement liée à une volonté de soustraire l'administration au joug des juridictions judiciaires.

De temps en temps, on a donc dû assister soit à la réduction du champ de compétence de chacune d'elles, soit à l'extension de celui-ci. Cela a fait naître des situations d'opposition, de complémentarité et un nécessaire besoin réciproque de collaboration.

Le dualisme juridictionnel est donc une réalité dont la constance dépasse tous les débats théoriques relatifs à son maintien ou sa suppression⁶⁹.

Corollaire de l'histoire, la question se pose avec acuité depuis la révolution, période à laquelle on a très souvent eu tendance à rattacher l'origine de la composition duale de notre système juridictionnel.

Pourtant, on notait déjà dès le 21 février 1641, l'existence de l'édit royal de Saint-Germain-en-Laye dont le but était de limiter l'intrusion des tribunaux dans les affaires du gouvernement.

Nonobstant cela, la séparation des autorités administratives et judiciaires⁷⁰, consacrée par les lois des 16-24 août 1790 et le décret du 16 fructidor an III, est considérée comme étant la source textuelle du dualisme. En effet, la fonction juridictionnelle, telle qu'elle apparaît dans le cadre conceptuel actuel, est un pur fruit de la révolution bien que son origine soit beaucoup plus lointaine⁷¹.

Si le « pouvoir judiciaire », entendons par là le pouvoir de rendre la justice (le sens premier donné par les pères de la révolution), trouve son origine dans la séparation des pouvoirs⁷², la relation de cause à effet entre séparation des pouvoirs et dualité de juridiction n'est pas clairement établie. Si oui, elle est d'une telle subtilité qu'elle a été battue en brèche. Plusieurs études sur la question montrent en effet qu'il s'agit d'une interprétation abusive des textes de

⁶⁹ D. Truchet, « Plaidoyer pour une cause perdue : la fin du dualisme juridictionnel » : AJDA, 2005, n° 32, p. 1767.

⁷⁰ CC. Décision n° 86-224 DC du 23 janvier 1987, RFDA 1987, p. 301 et suivantes : décision dans laquelle le Conseil Constitutionnel fait du principe de la séparation un des principes fondamentaux reconnus par les lois de la république.

⁷¹ Selon, Jean Vincent et Serge Guinchard, *Institutions judiciaires, organisation juridictionnelle, gens de justice*, p.88 ; John Locke (*Essai sur le gouvernement civil*, 1690) semble en effet être le précurseur en matière de séparation des pouvoirs bien que sa distinction tripartite ne laissât point de place à la fonction juridictionnelle. Selon ces mêmes auteurs, il a fallu attendre Montesquieu (*L'esprit des lois*, 1748 Chap VI du Livre XI) pour que le principe abhorre toute son essence moderne.

⁷² En effet, pour eux, le pouvoir judiciaire correspondait à la fonction de juger. C'est du moins, ce qui ressort de la Constitution de 1791. C'est une conception qui se justifie par le fait qu'il n'existait pas à cette époque de véritables juridictions administratives. La volonté de doter l'administration de son propre juge pourrait avoir servi de tremplin et aurait justifié la mise en place de la dualité de juridiction. Cette explication qui ma foi, reste logique est mise en échec de nos jours.

1789⁷³ et que la séparation des pouvoirs qui est un principe constitutionnel, ne fonde pas nécessairement la dualité de juridiction. Cependant, de l'interprétation qu'en ont faite les penseurs révolutionnaires, découle un autre principe (sans valeur constitutionnelle), celui de la séparation des autorités administrative et judiciaire dont la conséquence est l'interdiction faite aux juges judiciaires, non seulement de s'immiscer dans les affaires de l'administration, mais surtout de connaître des litiges administratifs et de juger l'administration.

Il faudrait pour cela rappeler que la fonction de juger est considérée par les penseurs révolutionnaires comme une fonction spécifique qui traduit le rejet de l'absolutisme royal. C'est une fonction qui ne sera donc pas bannie, mais tout simplement amputée d'une partie de son contentieux à savoir l'embryonnaire contentieux administratif.

Embryonnaire car il a fallu une longue évolution jalonnée de faits marquants tel le célèbre arrêt Blanco de 1873 ou encore la décision du Conseil Constitutionnel de 1987⁷⁴ pour que l'on arrive à un enracinement ferme et définitif de deux ordres de juridiction avec des domaines de compétences différents, mais des rôles identiques dans leurs domaines respectifs de compétence.

Le contentieux fiscal quant à lui se singularise. Il constitue une entorse aux principes révolutionnaires puisqu'étant un contentieux administratif par excellence, il n'échoit pas nécessairement aux juridictions administratives, du moins pas entièrement. Ainsi, tout en se greffant aux institutions juridictionnelles mises en place au cours de la période révolutionnaire, il garde une part de son originalité.

B- La matière fiscale

De cet enchevêtrement d'événements historiques, la matière fiscale brille par son particularisme. Emprunté au latin *fiscalis*, l'adjectif fiscal vient de *fisc*⁷⁵. Le terme lui-même, résulte du latin *fiscus*⁷⁶. Aujourd'hui, il désigne l'ensemble des services chargés d'établir et de percevoir les impôts.

⁷³ Voir notamment l'étude récente de D. Cohen, *La Cour de cassation et la séparation des autorités administrative et judiciaire*, Paris, Economica, 1987. Etude dans laquelle l'auteur recense les thèses qui attestent que le dualisme juridictionnel n'est pas le corollaire de la séparation des pouvoirs.

⁷⁴ CC. Décision n° 86-224 DC du 23 janvier 1987, op.cit.

⁷⁵ *Dictionnaire Etymologique*, Albert Dauzat, Larousse, Paris, 1938, p. 326. Au sens figuré, le terme désigne « Le trésor public », mais au sens propre il veut dire « panier, caissette » et le terme fiscal est emprunté au latin *fiscalis*.

⁷⁶ « Sous Rome, le fisc ou fiscus désignait aussi le Trésor du prince ou le domaine ou le Trésor du Souverain », D. Richer, *Dictionnaire de droit fiscal et Douanier*, J-L. Albert, J.L. Pierre, D. Richer, (dir.), Ellipses. 2007, p. 253.

Du point de vue du droit, il s'agit d'une branche régissant les impôts quant à leur assiette, leur liquidation et leur recouvrement. Toutes ces phases marquées par des procédures particulières sont sujettes à contentieux. Celui-ci nécessite une gestion par des juridictions compétentes dans la détermination des décisions adéquates.

Aussi le comportement des juges (administratif ou judiciaire) intervenant dans la matière fiscale est primordial. Par conséquent, il est important de l'étudier. L'homogénéité de ce comportement, et par voie de conséquence, celle de la juridiction fiscale suscite effectivement des interrogations. La différence de but poursuivi par leurs différents contentieux, laisse planer le doute quant à la cohérence du système d'une manière générale. De manière beaucoup plus spécifique, elle conduit à s'interroger sur le maintien des garanties qu'on serait en droit d'attendre de la justice.

Avant de répondre concrètement à ces questions d'ordre pratique, il est intéressant de s'attarder sur l'origine de l'institution duale en matière fiscale. C'est un préalable qu'on ne pourrait occulter et sur lequel quelques explications mériteraient d'être données.

La dualité juridictionnelle en matière fiscale, telle qu'elle existe de nos jours, date de la période révolutionnaire. Toutefois, l'idéologie de sa mise en place s'éloigne légèrement des considérations avancées par les révolutionnaires pour soustraire le contentieux administratif du joug des juridictions judiciaires.

1- La genèse de la dualité dans la sphère fiscale

On serait tenté d'attribuer au législateur révolutionnaire l'origine de la dualité en matière fiscale. Ceci ne serait pas faux si on s'en tient restrictivement aux institutions actuelles. Mais cela ferait oublier qu'un semblant de dualité juridictionnelle a vu le jour lors de l'émergence de l'Etat Royal avec la naissance d'une administration des finances⁷⁷. On distinguait à cette époque, d'une part, les finances ordinaires ou ressources traditionnelles de nature seigneuriale et féodale composées de la taille, des rentes foncières, reliefs, lods et ventes... ; d'autre part des finances extraordinaires (aides, gabelles, traites) qui étaient consenties par les états généraux dès 1355, mais qui devaient rester exceptionnelles.

Ce ne fut pas le cas puisque ces dernières furent maintenues indéfiniment par l'autorité royale qui a dû juxtaposer des administrations car refondre l'administration ordinaire paraissait être une tâche trop ardue.

⁷⁷ F. Saint-Bonnet, Y. Sassier, *Histoire des institutions avant 1789*, 3^e éd. Montchrestien, éd. 2008, p. 239.

Cette dualité d'administration a généré par voie de conséquence une dualité de contentieux. Au lieu de déléguer le contentieux de ces deux administrations financières à une seule juridiction⁷⁸, l'autorité royale a opté pour une dualité de juridiction.

Ainsi, le 2 avril 1390, Charles VI institua deux juridictions distinctes à savoir : d'une part une chambre du Trésor devant laquelle étaient portés tous les litiges touchant au domaine royal et relevant en appel du parlement ou de la chambre des comptes suivant la contestation en cause ; d'autre part, une Cour des aides, chargée de régler tous les litiges relatifs aux finances extraordinaires⁷⁹.

Sans vouloir créer en soi une dualité juridictionnelle, l'autorité royale a mis en place une ébauche de dualisme juridictionnel en matière fiscale. Il faut l'avouer, c'est plus un concours de circonstances qui est générateur de cet état de fait qu'une volonté de structurer les institutions dans ce sens.

Cela explique pourquoi il va falloir attendre les lois de 1790 et 1791, soit plusieurs siècles plus tard, pour que le caractère dual de notre système juridictionnel fiscal et actuel commence à s'enraciner. Peu avant ces lois, c'est à dire sous l'ancien régime, le contentieux fiscal restait l'apanage des juridictions spécialisées⁸⁰ (La cour des aides jugeait du contentieux de la plupart des contributions, les Elections étaient compétentes en matière de taille, le Grenier à sel tranchait le contentieux de la gabelle, les juges des Traités étaient compétents en matière de douane ; à cette ribambelle de juridictions, il faudrait aussi associer la juridiction de l'intendant et celle du conseil du Roi)⁸¹.

Cette cacophonie dans laquelle était plongé le système juridictionnel justifia la volonté de mettre en place une juridiction unique compétente en matière fiscale. Mais l'Assemblée constituante, animée par la volonté de supprimer les impopulaires Cours des aides, ne voulut pas créer dans chaque département des juridictions d'administration. L'assimilation des premières aux secondes était fort probable et aurait été de nature à mécontenter le peuple. Les constituants décidèrent donc de ne point créer de nouvelles juridictions mais de confier à

⁷⁸ La plus appropriée à l'époque étant la chambre des comptes issue de la curia regis.

⁷⁹ F. Saint-Bonnet, Y. Sassier, *Histoire des institutions avant 1789*, op.cit., p. 240.

⁸⁰ Il faut préciser que si ces juridictions spécialisées dans certains procès fiscaux spécifiques semblent être de prime à bord des juridictions de droit commun, elles découlent d'abord de l'administration elle-même. A l'origine, le contentieux dont ils ont la charge est d'abord confié aux fonctionnaires locaux et régionaux. Ces derniers ont fini par devenir de véritables juges d'où les différentes juridictions (Cour des aides, élections...). La Monarchie devant apporter des garanties à ses sujets, «les fonctionnaires qui jugeaient des affaires fiscales «tendaient à devenir de véritables magistrats». C'est ainsi que sont par la suite nées plusieurs juridictions en l'occurrence les greniers à sel, les juges des traites. Voir G. Ardant, *Théorie sociologique de l'impôt*, SEPVEN 1965, p. 901 et s.

⁸¹ Source : Renahy, *Diversité et unité du contentieux fiscal*, Thèse, Paris, 1955 ; B. Castagnède, *La répartition des compétences juridictionnelles en matière fiscale*, op. cit.

l'administration elle-même le soin de régler tous les litiges ayant le caractère administratif mais surtout, bien évidemment, fiscal.

Mais tout le contentieux fiscal ne fut pas confié à l'administration car certains impôts soulevaient des questions particulières et nécessitaient la mise en place de garanties spécifiques. Pour ces derniers, la solution fut de confier le contentieux aux juridictions judiciaires. C'est ainsi que le contentieux fiscal fut réparti entre les juridictions judiciaires et l'administration (qui, sous l'évolution du contentieux administratif, se verra doter d'une juridiction administrative).

2- L'influence du développement du contentieux administratif général sur l'enracinement de la dualité en matière fiscale.

En théorie, la genèse de la dualité juridictionnelle en matière fiscale se détache complètement de la dualité institutionnelle dont le moteur a été les lois des 16-24 août 1790⁸². Celles-ci disposent que « *les fonctions judiciaires sont distinctes et demeureront toujours séparées des fonctions administratives. Les juges ne pourront, à peine de forfaiture, troubler de quelque manière que ce soit les opérations des corps administratifs, ni citer devant eux les administrateurs à raison de leurs fonctions.* ». L'objectif majeur était de limiter les intrusions volontaires ou involontaires⁸³ du corps judiciaire dans les activités de l'administration. Toutefois, en pratique, le développement du contentieux administratif et précisément de la juridiction administrative a joué un rôle important dans le renforcement de la dualité juridictionnelle en matière fiscale. Le contentieux fiscal, étant un contentieux « parasite »⁸⁴, a subi les nécessaires évolutions orchestrées par le développement du contentieux administratif et s'est ainsi adapté aux réalités institutionnelles. Le passage de « la justice retenue » à « la justice déléguée »⁸⁵, de la « justice

⁸² Toutefois, la mise en place de la juridiction administrative reste très liée à l'impôt et à la contrainte qu'elle faisait peser sur les contribuables. La nécessité d'une juridiction spécialisée chargée de traiter de ces litiges a été affirmée. Voir G. Ardant, *Théorie sociologique de l'impôt*, S.E.P.V.E.N 1965, p. 876 et s.

⁸³ Plusieurs raisons justifient et fondent ladite prohibition. La plupart des auteurs soulignent les incessantes immixtions des corps judiciaires de l'Ancien Régime dans le domaine administratif. Ces immixtions étaient nombreuses. Parmi celles-ci, on peut notamment citer les arrêts de règlement dans lesquels, ils fixaient les règles générales. On peut aussi citer le refus d'enregistrer et d'appliquer les ordonnances royales.

D'autre part, l'attachement à leur privilège, leur conservatisme et les abus de pouvoir dont ils faisaient preuve, n'étaient point de nature à rassurer les constituants, encore moins la population. Au contraire, cela a décidé les premiers à poser cette illustre règle. Celle-ci reste à la base de nos institutions et principalement, celle de la cinquième république.

⁸⁴ Le contentieux fiscal est un contentieux « parasite » parce qu'il n'existe pas des juridictions fiscales autonomes. Sur le plan organique, il se greffe sur les juridictions de droit commun et est traité par les juges de droit commun qui, selon le contentieux en cause mettent en œuvre des règles particulières et arborent la casquette de juge de l'impôt.

⁸⁵ Il faut dire pendant longtemps la justice était rendue par le ministre dans les contentieux relevant de son domaine de compétence. Le recours était gracieux et le chef de l'Etat statuait en dernier ressort après consultation du Conseil d'Etat au sein duquel, fut créée en 1806 une section contentieuse. La justice était donc

déléguée » à la création des Tribunaux administratifs en 1953 et à celle des Cours administratives d'appel en 1987 a marqué la structuration du contentieux fiscal. Il s'est logiquement adapté aux impulsions ainsi données par la juridiction administrative⁸⁶.

En définitive, on se serait logiquement attendu à ce que le contentieux fiscal échoit complètement à l'administration. Outre le fait que le rattachement de cette matière au droit public ne soit pas contesté, la fonction régaliennne qui consiste à lever l'impôt est une fonction dans laquelle la notion de puissance publique est manifestement prépondérante.

Sans échoir complètement aux juridictions administratives puisque les Constituants en 1790 en ont remis une partie aux juridictions judiciaires⁸⁷, entérinant ainsi la dualité de juridiction en matière fiscale, l'émancipation de l'institution dans cette sphère reste en définitive tributaire des lois des 16-24 août 1790, de l'évolution de la juridiction administrative et du contentieux administratif général.

Ceci étant, le contentieux fiscal se distingue du contentieux administratif. Si le partage de ce dernier est globalement une œuvre jurisprudentielle, comme l'élaboration des règles les plus importantes du droit administratif⁸⁸, en matière fiscale, la répartition est d'abord légale⁸⁹ avant d'être une œuvre jurisprudentielle.

3-Une répartition légale du contentieux fiscal

a- L'absence de logique juridique

En matière fiscale, c'est le législateur qui a eu pour mission de répartir les compétences. Le contentieux des impôts directs fut attribué à l'administration par les constituants, pendant que plusieurs lois donnaient compétence aux tribunaux judiciaires en ce qui concerne plusieurs autres impositions : la loi des 7-11 septembre 1790 leur attribua le contentieux relatif aux impôts indirects, les lois du 22 août 1791, le contentieux des douanes et des timbres, les lois du 22 frimaire en VII le contentieux de l'enregistrement. Cette attribution a été motivée par des circonstances d'espèce et aucune logique juridique ne peut valablement être avancée pour

retenue. Elle a été déléguée avec l'arrêt du CE 13 juillet 1889 : Arrêt Cadot qui a donné une compétence générale à la juridiction administrative lorsqu'un litige opposerait l'administration et un administré.

⁸⁶ Il faut préciser que la création du Tribunal des conflits (en 1872), dont le rôle est précisément de régler les problèmes de compétence entre les deux ordres de juridiction, est consécutive à la mise en place progressive de la juridiction administrative dont l'indépendance par rapport aux juridictions judiciaires a été clairement affirmée.

⁸⁷ La loi des 7-11 septembre 1790 attribue le contentieux relatif aux impôts indirects aux juridictions judiciaires, les lois du 22 août 1791, le contentieux des douanes et des timbres, les lois du 22 frimaire en VII le contentieux de l'enregistrement.

⁸⁸ G. Vedel et P. Delvolvé, *Droit administratif*, P.U.F 7^e éd. 1980, pp.105 et s.

⁸⁹ Voir l'art 199 du LPF.

la justifier. Aujourd'hui encore, la répartition est une œuvre législative. Le livre des procédures fiscales en rend compte, bien que de nombreuses dispositions fiscales se retrouvent dans plusieurs codes à caractère non fiscal. Si la répartition a été pour l'essentiel l'œuvre du législateur, le juge a néanmoins eu l'occasion d'intervenir pour désigner le juge compétent pour certains impôts⁹⁰.

La répartition du contentieux fiscal entre les deux ordres aurait pu s'expliquer par la présence ou l'absence d'un acte administratif à la base de l'opération d'imposition comme l'ont soutenu LAFERRIERE⁹¹ et certains illustres auteurs dont le doyen HAURIOU. Celui-ci expliqua jadis que « le contentieux des impôts indirects est, pour l'application des tarifs, judiciaire, parce qu'il s'agit uniquement d'appliquer des lois sans que le juge ait à apprécier une opération administrative préalable »⁹².

Mais plusieurs auteurs, dont le premier Gaston JEZE⁹³, ont très vite mis en lumière les insuffisances de cette théorie. Ainsi, il est très vite apparu que cette attribution n'est que le fruit de l'histoire car l'impopularité des impôts indirects était telle qu'en 1790, lorsque les constituants ont voulu les rétablir, il leur fallait rassurer la population : « Seules, en effet, des raisons historiques paraissent avoir fait attribuer aux tribunaux judiciaires le contentieux des impôts indirects, ressuscités de l'ancien régime, et à ce titre, suspects et impopulaires : c'est par accident, en définitive que le contentieux fiscal est réparti entre nos deux juridictions, et ce partage n'a aucune portée juridique »⁹⁴. Impopulaire, rejeté, le contentieux des impôts indirects se devait d'être entouré de nombreuses garanties pour que leur réhabilitation ne soit pas à l'origine de nouveaux bouleversements institutionnels.

L'une de ces garanties était justement d'en confier le contentieux aux tribunaux judiciaires pour assurer une certaine impartialité des juges: «L'assemblée constituante crut ainsi organiser le contentieux des impôts indirects de façon à l'entourer des meilleures garanties juridictionnelles. En prenant une mesure politique- pour faire « avaler » aux contribuables la résurrection de ces impôts qu'on avait pu espérer éliminés à jamais »⁹⁵.

b- Une constante remise en cause

⁹⁰ Ce fut notamment le cas de l'ISF, de la CSG.

⁹¹ L. Laferrière, *Cours théorique et pratique de droit public administratif*, 4^e édit., 2 vol., Paris, 1854, t.I, p.691 et t. II, p.273 et 274.

⁹² Voir notamment à ce sujet : Hauriou, *Précis de droit administratif*. 11^e éd., 1926, p.421.

⁹³ G. Jèze, *Cours de droit public, Les contrats administratifs*, Paris, 1925, p.60 ;

⁹⁴ L.Trotabas, « La nature juridique du contentieux fiscal en droit français », *Mélanges Maurice Hauriou*, 1929, p. 711 et suiv.

⁹⁵ Renahy, *Diversité et unité du contentieux fiscal*, Thèse op. cit. p. 22.

L'absence de fondement juridique⁹⁶ et l'évolution de la société ont été à l'origine de la remise en cause de cette organisation juridictionnelle duale du contentieux fiscal. Elle a en effet longtemps été décriée.

Plusieurs auteurs réputés comme MAESTRE ou encore BERN, au-delà de la dénonciation du système, ont proposé la mise en place de l'unité de juridiction. Le professeur MAESTRE⁹⁷ s'est notamment prononcé pour la mise en place d'une juridiction fiscale spécifique, distincte des juridictions administrative et judiciaire existantes. Philippe BERN quant à lui, a opté pour l'attribution du contentieux fiscal à la juridiction administrative⁹⁸.

Si cette question s'est posée avec véhémence autour des années 1970 au nom d'une meilleure justice ainsi qu'au nom de la mise en place de garanties supplémentaires pour le contribuable ou tout simplement par nostalgie car comme l'expliquait le doyen TROTABAS⁹⁹, force est de constater que la question a beaucoup évolué et ne se pose plus en ces termes aujourd'hui. Ces problématiques passées ont fait l'objet de développements divers et variés au terme desquels un choix profond et majoritaire fut en faveur de la conservation du dualisme.

Comme le fit remarquer Maxime CHRETIEN¹⁰⁰, l'un des fervents partisans de l'unité à une certaine époque, mais dont les idées ont grandement évolué vers un maintien du système actuel avec une réelle option pour une certaine simplification, on perçoit difficilement en quoi « l'unification serait préférable à la simplification...Il serait même fort douteux qu'une troisième et nouvelle juridiction (fût) plus impartiale que les deux juridictions traditionnelles dont la prétendue partialité reste d'ailleurs à démontrer. ». De plus, il insista sur le fait que la mise en place d'une juridiction unique conduirait à de nombreuses réformes fastidieuses et infinies : notamment celles relatives à la sous répartition des contestations fiscales au sein d'une même juridiction. Celles-ci n'apparaissaient pas, selon lui être moins complexes que le système tel qu'il se présente actuellement.

Le doyen TROTABAS, quant à lui, exprimait déjà le caractère inconcevable d'une juridiction spécialisée en matière fiscale : « il n'y a pas place entre l'ordre judiciaire et l'ordre

⁹⁶ B. Castagnède, en 1972, après avoir synthétisé la pensée de l'ensemble des auteurs sur la question, est arrivé à la conclusion selon laquelle, de fausses considérations juridiques et des véritables considérations historiques justifient le partage du contentieux fiscal entre les deux ordres de juridiction.

⁹⁷ J.C. Maestre, « A propos de la loi du 27 décembre 1963 portant unification ou harmonisation des procédures en matière fiscale » ; R.S.F., 1964, p.537 à 609.

⁹⁸ Ph.Bern, *La nature juridique du contentieux de l'imposition*, Thèse 1972.

⁹⁹ En effet, sous l'ancien droit, les recours contentieux qui étaient ouverts semblaient impliquer un contentieux unique de nature administrative.

¹⁰⁰ M. Chrétien, « Réflexions sur la dualité juridictionnelle en matière fiscale » ; *Mélanges Mélanges Marcel Waline*, 1974, tome I, p. 115 et s.

administratif pour un troisième pôle juridictionnel »¹⁰¹ écrivait-il. Ce point de vue est conforté par la jurisprudence du Conseil constitutionnel selon laquelle la dualité des ordres juridictionnels a une valeur constitutionnelle car elle constitue un principe fondamental reconnu par les lois de la République.

L'administration fiscale elle-même en est partisane depuis 1956 et l'a réaffirmé en 1963. Au cours de ces deux années elle s'est farouchement opposée à l'unification du contentieux au profit d'une juridiction unique¹⁰².

Les volontés de réformes les plus récentes vont elles aussi vers le rejet de la modification du système dual¹⁰³ : un amendement modifiant l'art. 34 de la Constitution et dont le but était d'étendre le domaine de la loi en y rajoutant la répartition des contentieux entre les deux ordres juridictionnels a été retiré du projet de loi constitutionnelle de modernisation de la Vème république. Monsieur Pierre MAZEAUD¹⁰⁴ a en effet souligné que cet amendement était un danger pour l'Etat de droit. Il mettait en doute le bien fondé de la séparation des contentieux judiciaire et administratif et touchait à l'une des raisons d'être de la dualité juridictionnelle en constituant une menace pour la juridiction administrative. Le contentieux n'aurait plus été réparti en fonction de la nature des actes, mais par matière ; ce qui aurait conduit à l'anéantissement de la spécificité du juge administratif¹⁰⁵. Sa compétence de principe en matière fiscale se serait trouvée dépourvue de fondement juridique.

Il n'en demeure pas moins que le dualisme soulève incontestablement la question relative à l'unité des traitements des contestations fiscales¹⁰⁶.

Entourer le contentieux de garanties a été l'option toujours choisie. En 1790 déjà, pour garantir une meilleure justice au contribuable, la constituante supprima toutes les procédures qui entouraient le contentieux des impôts indirects pour que la célérité soit de mise. C'est ainsi que l'obligation d'avoir recours à des avoués fut abolie ainsi que la règle ordinaire du double degré de juridiction¹⁰⁷.

¹⁰¹ L. Troabas, « La nature juridique du contentieux fiscal en droit français », op. cit. p. 714.

¹⁰² J.C. Maestre, « A propos de la loi du 27 décembre 1963 portant unification ou harmonisation des procédures en matière fiscale », op. cit.

¹⁰³ Voir le rapport n°892 du 15 mai 2008, réalisé au nom de la commission des lois par Jean Luc Warsmann, rapporteur, sur le projet de loi constitutionnelle n° 820, p. 239.

¹⁰⁴ P. Mazeaud, communication dans le Journal Le Monde du 20 mai 2008.

¹⁰⁵ O. Pluen, « La Constitution de blocs de « contentieux » : aspect du débat sur la dualité juridictionnelle » ; [http : www.blogdroitadministratif.net](http://www.blogdroitadministratif.net)

¹⁰⁶ C'est le reproche le plus cuisant auquel doit faire face notre système. Mais encore, nous verrons que la tendance est plus à la convergence qu'à la divergence entre les deux ordres de juridiction.

¹⁰⁷ Ceci est d'ailleurs curieux car ce sont les éléments fondamentaux à l'existence d'un procès équitable au sens de l'art 6 de la Convention européenne des droits de l'homme. Il faut croire que les considérations et les principes évoluent au gré des époques.

De plus, au-delà de cette répartition des compétences qui s'inscrit dans un ordre juridique interne gouverné par des principes antagonistes, il est apparu qu'il existe des attributions fondamentales dont seule l'autorité judiciaire peut assurer le respect. Cette considération a permis d'enraciner le dualisme du contentieux fiscal. Les constituants ont estimé que la liberté individuelle et le droit de propriété sont donc par essence du domaine de l'autorité judiciaire. Elle en assure le respect dans tous les domaines : aussi la matière fiscale ne pouvait pas y échapper. Cette logique implacable se retrouve encore aujourd'hui car elle est érigée en principe constitutionnel¹⁰⁸.

Cette approche historique fut confortée par la jurisprudence qui lui confère un caractère pratique. Le but, en définitive, est de simplifier aussi bien le contrôle de l'impôt par le juge que l'accès simplifié au juge pour le contribuable¹⁰⁹.

Le Tribunal des conflits, dans l'arrêt Bourgogne-bois du 10 juillet 1956¹¹⁰, formule donc une règle générale qui reprend l'ensemble de ces considérations historiques et contemporaines: la compétence du juge judiciaire ne s'étend pas au-delà des droits de mutation et des contributions indirectes, alors que le juge administratif se voit affecter les impôts directs et tous les impôts qui ne rentraient pas dans l'une des précédentes catégories, à condition qu'ils procèdent d'actes ou d'opération de puissance publique. (Jurisprudence reprise par les deux cours suprêmes : CE, 20 octobre 1997, SA Papeteries Etienne c/Voies navigables de France: Lebon 537 et Cass 1^{er} déc. 1998, Sté Immobilière marseillaise, n°1897 D : RJF 2/1999, n°269)

Cette logique fut aussi reprise par le Conseil Constitutionnel dans sa décision du 23 janvier 1987¹¹¹. La haute Cour Constitutionnelle a en effet défini la ligne de démarcation entre les deux ordres de juridiction. Certes il s'agit d'une règle générale mais son application en matière fiscale ne souffre d'aucun doute.

Le Conseil précise qu'à l'exception des matières réservées par nature à l'autorité judiciaire, relèvent en dernier ressort de la compétence de la juridiction administrative, l'annulation ou la

¹⁰⁸ Art. 66 de la Constitution : « Nul ne peut être arbitrairement détenu. L'autorité judiciaire, gardienne de la liberté individuelle, assure le respect dans les conditions prévues par la loi ».

¹⁰⁹ Et ceci, malgré le fait que l'on reproche impunément au dualisme son caractère complexe et la cacophonie qu'elle instaure.

¹¹⁰ TC, 10 juillet 1956, Bourgogne- Bois, Rec. CE, p. 586.

¹¹¹ CC, Décision du 23 janvier 1987 op.cit. Il est vrai que la réserve de compétence mise en place ne porte que sur le contentieux de l'annulation et de la réformation c'est-à-dire sur le contentieux de l'excès de pouvoir et sur quelques contentieux spécialisés pour lesquels le juge administratif dispose d'un pouvoir de réformation. Ceci exclut le contentieux de pleine juridiction en l'occurrence le contentieux de la responsabilité, mais aussi les matières réservées par nature à l'autorité judiciaire (liberté individuelle et par extension, la protection de la propriété privée).

réformation des décisions prises dans l'exercice de prérogatives de puissance publique par les autorités exerçant le pouvoir exécutif.

Dans un tel contexte pourquoi la dualité juridictionnelle en matière fiscale continue-elle de faire débat ?

C'est la question qu'on est en droit de se poser. Marie-Christine ESCLASSAN souligne en l'occurrence le caractère marginal des litiges fiscaux devant les deux ordres de juridiction comparativement aux modes de règlements non juridictionnels. Ceci, d'autant que l'éclatement des compétences juridictionnelles n'enlève pas aux juridictions administratives l'essentiel du contentieux des impôts¹¹².

Si la question est donc toujours discutée, ce n'est pas parce que le contentieux fiscal aurait dû être entièrement confié à l'un des deux ordres de juridiction préexistant, ou à une juridiction unique du fait de la présence incontestée du caractère exorbitant de la créance fiscale.

C'est surtout parce que le système actuel est complexe¹¹³. Il génère des interrogations subsidiaires, en l'occurrence en ce qui concerne l'uniformité de la gestion de la contestation fiscale.

¹¹²M.-C. Esclassan, « L'organisation du contentieux fiscal est-elle toujours actuelle » RFFP nov. 2007, n° spécial 100, p. 59-69.

¹¹³ Le dictionnaire (Gérard Cornu) Henry Capitant (dir.) a défini le mot « complexe » comme étant un adjectif issu du latin *complexus* de *complecti* (Contenir). Selon lui, c'est un terme qui se dit d'une opération composée de plusieurs actes élémentaires qui concourent à produire le résultat final. C'est en ce sens que René Chapus a tenu compte de la notion pour définir une opération complexe (R. Chapus, *Droit du contentieux administratif*, 11^e éd., n° 781). Selon lui, il y a opération complexe « lorsqu'une décision finale ne peut être prise qu'après intervention d'une ou plusieurs décisions successives spécialement prévues pour permettre la réalisation de l'opération dont la décision finale sera l'aboutissement ». Tout comme plusieurs autres auteurs avant et après lui (F.Chevallier, « La fonction contentieuse de la théorie des opérations administratives complexes » : AJDA 1981 pp.331-347 ; M. Chrétien, « De la belle carrière promise à la notion d'opération complexe (Suite à un constat prématuré ?) » : AJDA 1982, pp. 20 et s. ; M. Distel, « La notion d'opération administrative complexe » : Revue administrative 1981,p. 370-376 ; M. Roncière, « Actualité de la notion d'opération complexe » : LPA 1996/101/pp.5-6.).

La notion a cependant été associée à celle de procès par Loïc Cadiet, (*Dictionnaire de la justice*, PUF. pp.1089) : « la complexité naît de la pluralité imprimée au procès par le litige qui lui sert de support ou par les instances qui le découpe. » Cet aspect des choses sera ainsi vérifié dans le procès fiscal. En effet, les questions posées par le contribuable ou par l'administration fiscale (le litige proprement dit), de même l'ensemble des instances (à savoir la procédure devant les juges de 1^{ere} de 2^e instances et le recours en cassation) sont marquées tant devant le juge judiciaire que le juge administratif de règles de procédure civile, administrative et fiscale qui ne sont pas simples. Elles peuvent en plus, être parallèlement ou conjointement applicables.

De plus, Loïc Cadiet précise qu'il y a procès complexe lorsque la diversité affecte ses éléments constitutifs (multiplicité des parties, variétés des questions litigieuses), et complexe de procès si elle provient de son agencement (coexistence de plusieurs instances). Et comme le précise en plus l'auteur, la situation fait difficulté quand elle se heurte à des compétences multiples. C'est essentiellement suivant ce dernier point de vue que la notion de complexité sera prise en compte dans notre étude ; les autres sens ne seront pas occultés. Mais comme nous l'avons déjà dit plus haut, le problème en matière fiscale, c'est le dualisme juridictionnel qui imprime un caractère original au procès fiscal du fait de la répartition des instances fiscales entre deux ordres de juridiction.

II- La problématique de notre étude

L'importance du dualisme juridictionnel sur le plan institutionnel n'est pas fondamentalement remise en cause : C'est « un système dont la grande qualité est reconnue »¹¹⁴. Ce qui est déploré à l'heure actuelle, c'est la complexité que génère l'organisation duale du système juridictionnel fiscal. Cette complexité jalonne effectivement tous les domaines du contentieux. Elle touche la répartition des compétences entre les deux ordres de juridiction, suscite des interrogations pour les justiciables qui semblent ne pas pouvoir déterminer avec précision le juge compétent. Et quand bien même ils finissent par le trouver, ce dernier n'est pas très souvent en mesure de régler le litige dans sa globalité car des questions accessoires qui ne relèvent pas de son domaine de compétence, peuvent jaillir et ralentir le cours du procès.

Outre cet aspect, la dualité juridictionnelle en matière fiscale crée un risque de divergences de jurisprudence dont l'incidence sur l'ordonnancement juridique ne peut pas être négligée. En définitive, il se pose la question de savoir si la dualité juridictionnelle en matière fiscale ne serait pas un obstacle à l'unité juridictionnelle. *A fortiori*, de manière beaucoup plus théorique et abstraite, le dualisme ne serait-il pas un frein à l'unité de l'ordre juridique¹¹⁵ ?

Aussi, il est important de préciser les différentes difficultés rencontrées ; celles-ci sont principalement d'ordre pratique, bien qu'elles aient un retentissement sur le plan théorique (A), puis de s'interroger sur la pertinence de la dualité juridictionnelle en matière fiscale. Son maintien, au-delà de la complexité, s'explique certainement par son efficacité quant à ce que tout justiciable est en droit d'attendre de la justice (B). On ne saurait finir sans présenter la méthode suivie et le plan de la présente étude (C).

¹¹⁴ J. Massot et T. Girardot, *Le Conseil d'Etat*, Les études de la documentation française, 1999, p. 103 et s.

¹¹⁵ « On appelle *ordre juridique* l'ensemble, structuré en système, de tous les éléments entrant dans la constitution d'un droit régissant l'existence et le fonctionnement d'une communauté humaine. », Charles Leben, « *Ordre juridique* » in *Dictionnaire de la culture juridique*, (dir.) Denis Alland, S. Rials, p. 1113-1119, précisément p. 1113.

A- Les différentes difficultés générées par l'existence de deux ordres de juridiction dans le contentieux fiscal

Le dualisme juridictionnel en matière fiscale pose quatre problèmes majeurs : celui de la détermination de la juridiction compétente, celui de la disparité dans la gestion des contestations fiscales du fait de la multitude de règles substantielles et processuelles applicables, celui des conflits de jurisprudence et enfin celui de l'allongement de la durée du procès.

1-La difficulté à fonder le partage des instances juridictionnelles et les conséquences subséquentes

a- Le foisonnement du partage des instances fiscales

Le dualisme juridictionnel en matière fiscale pose dans un premier temps un problème de compétence. La répartition des contestations fiscales n'est ni simple, ni aisée¹¹⁶. C'est une répartition dont les fondements juridiques ne permettent pas de déterminer avec précision le juge compétent. Cette réalité est source d'interrogation pour le contribuable. Elle peut dans certains cas, limiter le droit dont il dispose d'accéder au juge¹¹⁷. Cette situation de fait atteint son paroxysme dans le contentieux du recouvrement où la répartition des contestations établie par l'article L.281 du LPF conduit à reconnaître soit la compétence du juge administratif, soit celle du juge judiciaire¹¹⁸.

Cette répartition est donc décriée et la remise en cause récente du champ d'application des droits d'enregistrement est un élément supplémentaire permettant de contester la compétence du juge judiciaire en matière fiscale. Ces droits, dont le contentieux a été autrefois confié aux juridictions judiciaires pour de fallacieuses raisons, tendent à disparaître¹¹⁹. On assiste donc à

¹¹⁶ Voir notamment, B. Castagnède, *La répartition des compétences juridictionnelles en matière fiscale*, thèse op. cit ; M.A Latournerie, « La compétence respective du juge administratif et du juge judiciaire », in *Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale*, Dalloz, Paris, 2000. p. 949-966.

¹¹⁷ Bien qu'un rapport de l'administration fiscale sur les relations entre les contribuables et l'administration fiscale, souligne le fait que la dualité de juridiction ne perturbe que très peu l'accès du contribuable au juge fiscal. (Voir le rapport, <http://www.ccomptes.fr/CPO/documents/divers/Rapport-relat-contrib.pdf>)

¹¹⁸ En effet, un impôt direct comme l'impôt sur le revenu dont la compétence ressortit aux juges administratifs en vertu des dispositions de l'art L.199 du LPF, peut voir son contentieux être éclaté entre le juge administratif ou le juge judiciaire selon qu'on conteste l'obligation de payer ou la régularité en la forme des poursuites. Voir infra.

¹¹⁹ Voir la réforme récente des droits de succession instituée par Nicolas Sarkozy au moyen de la loi Tépa.

une réduction incessante des domaines du juge judiciaire dont l'intervention ne semble plus se justifier dans le contentieux fiscal.

Un second aspect devrait également retenir l'attention : c'est celui de la frontière ambiguë entre les deux ordres de juridiction. Cette réalité conduit à des luttes incessantes entre les deux ordres de juridiction qui, lorsqu'ils statuent, auraient à cœur la conquête ou la défense d'un pré carré¹²⁰. Ceci est un facteur d'insécurité juridique.

b- Des inquiétudes quant à la gestion analogue des contestations fiscales

Au-delà des problèmes de compétence, c'est l'appréhension du contentieux par les différents ordres de juridiction qui soulève des inquiétudes. Une gestion des litiges fiscaux, par deux ordres de juridiction gouvernés par des principes antagonistes, laisse planer le doute quant à la gestion et l'issue identique du procès.

En ce qui concerne la gestion du contentieux, si une disparité est notée dans le contrôle juridictionnel de la procédure d'imposition bien que certaines convergences aient pu être relevées¹²¹, force est de constater que la présence de deux ordres de juridiction en matière fiscale est un facteur d'enrichissement mutuel.

Pendant que l'influence des règles processuelles et substantielles de droit privé¹²² et de droit administratif peuvent être génératrices d'une application parallèle et non uniforme de la norme fiscale (ce qui serait de nature à entraîner des disparités jurisprudentielles.), les deux ordres de juridiction sont appelés à se prononcer sur des questions similaires intéressant *lato sensu* les principes du droit fiscal.

Il est vrai qu'en dépit du spectre des principes de droit unificateurs, le respect de l'intérêt général défendu par l'administration fiscale d'un côté, et la garantie des intérêts privés des contribuables¹²³, a permis de douter de l'impartialité des juges lorsqu'ils statuent.

La tendance aurait été de penser que face à ces intérêts antagonistes, le juge administratif de l'impôt serait garant des intérêts de l'Etat¹²⁴. Mais il s'est avéré qu'une telle idée est fausse

¹²⁰ R. Drago, « Actualité du principe de séparation en France et dans les Etats de la CEE » : AJDA sept. 1990, p. 581 et s. ou p. 763.

¹²¹ L. Ayrault, *Le contrôle juridictionnel de la régularité de la procédure d'imposition*, L'harmattan, 2004, p. 31.

¹²² Voir notamment, J. Pujol, *L'application du droit privé en matière fiscale*, Paris, L.G.D.J., Bibliothèque de science financière, tome 25, 1987.

¹²³ D. Richer, *Les droits du contribuable dans le contentieux fiscal*, LGDJ, 1997.

¹²⁴ J.P Bizeau, « Le juge administratif n'est-il pas le juge de la puissance publique ? », AJDA, 1992, p.179.

car le contentieux administratif s'est détaché de l'administration depuis plusieurs décennies¹²⁵.

Le juge judiciaire quant à lui, du fait de son rôle historique de gardien des libertés individuelles et de la propriété privée¹²⁶, ayant reçu un contentieux spécifique en rapport avec ce rôle emblématique en matière fiscale, serait plutôt amené à garantir les droits des contribuables et à s'accaparer ledit contentieux.

Malheureusement ce n'est pas toujours vrai en pratique. Pour le vérifier, il suffit à titre d'exemple non exhaustif de se référer à un arrêt du 30 novembre 1999 dans lequel la Cour de cassation a réduit son domaine d'intervention en décidant qu'elle n'était plus compétente pour apprécier la régularité du déroulement des visites dès lors que le procès verbal de ladite procédure aurait été établi¹²⁷. Par cet arrêt, elle renvoie le dit examen à la juridiction appelée à trancher le litige né de l'utilisation des documents saisis. Aussi, même si certaines inquiétudes semblent non fondées en pratique, l'existence du dualisme juridictionnel véhicule à tort ou à raison ces dernières.

c- Des appréhensions quant à l'issue identique des contestations fiscales

La présence de deux ordres de juridiction soulève aussi des craintes quant à l'issue des litiges qui pourrait varier d'un juge à l'autre pour de multiples raisons. Parmi celles-ci, figure au premier rang, l'interprétation divergente de la loi fiscale¹²⁸.

La présence d'un seul ordre de juridiction, d'un « seul juge fiscal », conduirait inéluctablement à une interprétation singulière des dispositions fiscales¹²⁹. Et ceci, même si l'on se retrouvait face à des situations dans lesquelles les juges de premier et second degré

¹²⁵ J. Chevallier, *L'élaboration historique du principe de séparation de la juridiction administrative et de l'administration active*, LGDJ, 1970.

¹²⁶ L. Favoreu, « La Cour de cassation, le Conseil constitutionnel et l'art 66 de la Constitution », D, 1986, chr., p. 169 ; F. Fines, « L'autorité judiciaire, gardienne de la liberté individuelle » dans la jurisprudence constitutionnelle, RFDA, 1994, p. 594, F. Osman, « Le juge judiciaire ; gardien de la liberté individuelle : mythe ou réalité ? », Gaz. pal., 1990, p. 133, D. Turpin, « L'autorité judiciaire gardienne de la liberté individuelle », AJDA, 1983, 653.

¹²⁷ Cass., com., 30 novembre 1999, Société Sogéa, n°98-30.002 et Société Bec frères, n°98-30.005 : RJF, 3/00, n°373 et note B. Hatoux : RJF 3/00, p.209-212.

¹²⁸ Martin Collet soulignait le fait que malgré la simplicité et la cohérence attachées à la répartition des compétences, en matière d'indemnisation dont le régime suit incontestablement celui du contentieux de l'assiette, le dogme de la liaison du fond et de la forme conduit le juge civil à privilégier les principes du Code civil pour juger le comportement de l'administration au lieu d'appliquer les règles de droit commun de la responsabilité administrative posées par le juge administratif. Il en a déduit que « l'éclatement des compétences se prolonge alors par un fâcheux défaut d'unité des règles de fond ». M. Collet, *Droit Fiscal*. Puf, 2007, p. 186 et 187.

¹²⁹ J.-P. Maublanc, *L'interprétation de la loi fiscale par le juge de l'impôt*, Thèse Bordeaux I, 1984.

régleraient les conflits de manière différente au sein d'un même ordre de juridiction. La juridiction suprême (en l'occurrence la Cour de cassation ou le Conseil d'Etat), en vertu du pouvoir hiérarchique dont elle dispose, uniformiserait¹³⁰ l'interprétation à donner aux textes. Le doyen CARBONNIER disait à ce propos que : « Les tribunaux de grande instance sont portés à aligner leurs décisions sur celles des cours d'appel, les cours d'appel sur celles de la Cour de cassation, afin de ne pas encourir une sorte de censure à la suite des recours exercés par les parties »¹³¹. La stabilité du contentieux qui serait assurée par les règles que poseraient ces cours suprêmes contribuerait à une certaine constance de la jurisprudence. Cette dernière deviendrait donc, et cela se vérifie en droit fiscal, « un puissant agent d'unification du droit »¹³². A titre d'exemple, on peut citer la question relative au contentieux de l'envoi d'une lettre de rappel avant toute poursuite. La cour d'appel de Lyon¹³³ a longtemps estimé que le juge administratif était incompétent pour statuer sur la question de l'envoi d'une lettre de rappel avant les poursuites. Cette jurisprudence n'a pas fait l'unanimité au sein des autres cours d'appel et du Conseil d'Etat¹³⁴ qui a statué en sens inverse.

Cette idée a pour seule limite le dualisme juridictionnel. La présence de deux ordres de juridiction sans lien hiérarchique, ne peut qu'être un vecteur de divergences jurisprudentielles, de contrariétés de décisions¹³⁵. Mme VAN LANG soulignait à ce propos que la marge d'interprétation inhérente à la fonction juridictionnelle, qui autorise chaque juge à produire une conception propre sur un sujet qui est par ailleurs commun aux deux ordres de juridiction, ne peut qu'engendrer des contrariétés de jugements¹³⁶. C'est donc un facteur d'insécurité juridique, entièrement imputable au dualisme juridictionnel.

Enfin l'existence de deux ordres de juridiction dans le contentieux fiscal allongerait la durée des procès fiscaux¹³⁷ notamment lorsque les juridictions saisies ont recours à la question préjudicielle¹³⁸.

¹³⁰ Et ce d'autant qu'un mécanisme de saisine pour avis est organisé par les articles L.151-1 du code de l'organisation judiciaire et L.113-1 du code de justice administrative.

¹³¹ J. Carbonnier, *Droit et passion du droit sous la Ve République*, éd. Flammarion, p. 57.

¹³² J. Chevalier, « Vers un droit Post moderne », in *Les transformations de la régulation juridique* J. Clan et G. Martine (dir.), LGDJ, Coll. Droit et Société, 1998, p. 21.

¹³³ Voir notamment CAA Lyon, 23 octobre 1996, n° 95-303, RJF 1/97, n°83.

¹³⁴ CE, 10 mai 1999, n° 184528, 8^e et 9^e Ournier : www.Legifrance.fr

¹³⁵ Art. L. 131-2 du code de l'organisation judiciaire et Art 617 du code de l'organisation judiciaire.

¹³⁶ A. Van Lang, « Le dualisme juridictionnel en France : une question toujours d'actualité », AJDA, Sept-2005, p. 1764.

¹³⁷ Il faut cependant préciser qu'aucune sanction dans ce sens n'a encore été prise contre la France par la CEDH pour violation de l'art 6-1 de la Convention (qui s'applique dans le contentieux de la fraude fiscale). Alors que la durée moyenne d'un procès lorsqu'il aboutit devant la Cour de cassation est en moyenne de 10 ans. La dualité juridictionnelle ne semble donc pas être remise en cause par les institutions européennes. (Voir d'ailleurs en ce sens J.F.Flauss. « Dualité des ordres de juridiction et Convention européenne des droits de l'homme, *Mélanges J. Waline*, p. 527 et s.)

Les difficultés multiples générées par le dualisme conduisent à se poser la question de savoir pourquoi dans un tel contexte, l'organisation duale du système juridictionnel est maintenue. Là réside en effet tout l'intérêt de la présente étude dont le but est de mettre en avant l'utilité et l'efficacité du système et non pas de prôner ou non sa suppression¹³⁹. L'existence de deux ordres et leur étude permettent de percevoir le contentieux fiscal devant les juridictions administrative et judiciaire à l'aune d'un droit fiscal mais surtout d'une justice fiscale « interne » comparée.

B- La méthode suivie

L'étude de la dualité juridictionnelle en matière fiscale conduit à s'interroger sur des questions essentiellement pratiques qui peuvent avoir un impact sur le plan théorique.

En d'autres termes, il s'agit de savoir si les différentes difficultés engendrées par la complexité du système n'ont pas d'impact sur l'unité de l'interprétation du droit, par voie de conséquence sur l'unité de la justice fiscale¹⁴⁰ ; et de manière plus générale sur l'unité de l'ordre juridique¹⁴¹.

Afin de pouvoir répondre sans difficulté à cette question, il est nécessaire d'identifier les structures juridictionnelles qui interviennent en matière fiscale. Elles sont de deux ordres. Leur identification permet ainsi de poser le principe de la dualité sur le plan purement organique. L'ordre administratif et l'ordre judiciaire dans leur ensemble bénéficient de la possibilité de poser et de construire des normes fiscales dans le respect des règles d'attribution des compétences à la fois légales et jurisprudentielles.

Notre démarche à ce niveau est simple. Il s'agit de décomposer les structures qui servent de base au procès fiscal aussi complexes soient-elles. Cette dissection mettra en évidence la pluralité des institutions juridictionnelles compétentes dans le contentieux fiscal¹⁴². La question qui se posera à ce niveau sera celle de savoir quel droit est applicable au contentieux fiscal.

¹³⁸ C'est la question qui oblige le tribunal à surseoir à statuer jusqu'à ce qu'elle ait été soumise à la juridiction compétente qui rendra à son sujet un acte de juridiction. (Source : *Lexique des termes juridiques*, Dalloz 14^e éd. p. 474.)

¹³⁹ Voir notamment D. Truchet, « Mauvaises et bonnes raisons de mettre fin au dualisme juridictionnel » *Justices*, 1996, n°3, p. 53 ; « Plaidoyer pour une cause perdue : la fin du dualisme juridictionnel », *AJDA* sept. 2005, p. 1767 et s.

¹⁴⁰ R. Cassin, « De l'unité de la justice dans un pays à dualité de juridiction » in *La justice*, centre de politique de l'institut d'étude juridique de Nice, Paris, P.U.F., 1961, p. 261-284.

¹⁴¹ R. Chapus, « Dualité de juridiction et unité de l'ordre juridique », *RFDA*, 1990, p. 739 à 744.

¹⁴² Cette pluralité reste cependant encadrée car elle s'inscrit dans une logique qui voudrait que soit opposées d'un côté des juridictions de l'ordre judiciaire et de l'autre, les juridictions de l'ordre administratif.

Nous serons donc appelé à mettre en avant la structuration du contentieux fiscal devant le juge administratif. Ce contentieux a subi l'influence de la procédure administrative et du droit administratif, droit naturel par excellence des juridictions administratives. L'apport de la procédure administrative et par extension du droit administratif au contentieux fiscal¹⁴³ est donc de ce fait considérable. Nous aurons l'occasion de nous en rendre compte au terme d'une étude qui montrera que le contentieux fiscal devant la juridiction administrative, n'est pas en soi singulier malgré l'existence de quelques spécificités. L'application des principes administratifs au contentieux fiscal constitue la règle et non l'exception.

Une étude similaire des juridictions judiciaires sera également menée. Elle permettra de découvrir l'appréhension du contentieux fiscal par le juge judiciaire au-delà des raisons historiques qui ont conduit à l'attribution de celui-ci. Cette étude conduira à un constat quasi-similaire : l'instance fiscale devant le juge judiciaire est également marquée par les règles substantielles et processuelles applicables dans le contentieux civil et pénal.

On arrivera à la conclusion selon laquelle le contentieux fiscal qui se déroule devant les juridictions judiciaires est certes singulier, mais il reste fondamentalement imprégné du contentieux naturel de ces juridictions.

Outre cet aspect, l'identification des deux ordres sera l'occasion de visualiser la pluralité des litiges fiscaux et leur attribution aux différentes institutions juridictionnelles. Evidemment, la répartition du contentieux en fonction des impôts ne sera pas en reste. Elle permettra de revenir sur l'impact des dispositions légales (l'article L. 199 du LPF en l'occurrence.).

L'action du juge fiscal (administratif ou judiciaire) n'est pas négligeable tant en ce qui concerne le respect de cette répartition que pour ce qui est de la mise en place de nouveaux domaines de compétence. Ce sera l'occasion de souligner l'apport des ordres de juridiction dans le respect de cette délimitation légale et jurisprudentielle des domaines de compétence.

Cette présentation des institutions plurielles, des multiples impôts et des divers litiges sera un pas vers la compréhension de la difficulté générée par le partage des instances fiscales. On se rendra compte que cette répartition n'est ni simple ni aisée et qu'elle suscite de nombreuses interrogations surtout dans le contentieux du recouvrement. Toutefois, elle présente l'avantage de considérer l'ensemble des situations litigieuses et d'y apporter la meilleure résolution possible. Cet avantage pratique présente des limites théoriques car cette dispersion de la compétence juridictionnelle semblera être un frein à l'unité.

¹⁴³ M-A Latournerie, « L'apport de la jurisprudence administrative au droit fiscal », in *Le juge fiscal*, Economica, p. 239-248.

Aussi, cette lecture purement structurelle, si elle permet de montrer en quoi la dualité peut être un frein à l'unité, doit être complétée par une approche fonctionnelle. Celle-ci permettra d'établir le mode de fonctionnement des deux ordres de juridiction. L'étude de la coexistence répondra concrètement à la question de l'existence ou non d'une unité juridictionnelle.

Ces deux blocs de juridiction sont dans l'obligation de se côtoyer bien que le principe de l'indépendance de chaque ordre soit la règle de principe. Dans quelle optique les relations sont-elles envisagées ? C'est la question à laquelle nous essayerons de répondre dans un premier temps avant d'envisager les influences réciproques qui conduiront à un constat sans appel : la convergence et le mimétisme sont au rendez-vous.

L'unité juridique ne coule donc pas de source. En vue de respecter la diversité des compétences et de garantir les convergences sur le fond et la forme, en canalisant notamment le procès complexe vers une seule juridiction ou un ordre de juridiction, des mécanismes de collaboration (question préjudicielle, recours au Tribunal des conflits¹⁴⁴) ont été mis en place pour permettre entre autres, la coexistence positive, permanente et transparente des deux ordres de juridiction.

Ce constat d'unité à ce seul stade, rendrait tout juriste heureux : ce dernier est toujours à la recherche de l'unité du juge et par voie de conséquence de l'unité de l'ordre juridique.

Là réside tout le problème ! La pensée selon laquelle la dichotomie juridictionnelle prédisposerait toujours à des solutions parallèles trouve un fondement dans la pratique juridictionnelle. Malheureusement, si l'étude de la jurisprudence a montré de nombreux cas de convergences jurisprudentielles, elle a aussi produit de nombreux cas de divergences. D'où l'intérêt qui est apparu pour nous d'envisager sérieusement non pas la réforme du système juridictionnel fiscal mais celle du traitement des divergences de jurisprudence pour une meilleure administration de la justice, pour une unité de cette dernière, une unité de l'ordre juridique fiscal.

Plan :

Partie I : L'identification du Dualisme Juridictionnel en matière fiscale. Elle permettra d'examiner ainsi comment se greffe le contentieux fiscal (Titre II), au sein de ces deux ordres juridictionnels (Titre I).

Ce travail serait incomplet si on n'y associait pas la dimension fonctionnelle qui permettra de mettre en lumière la coexistence des deux ordres.

¹⁴⁴ Ces recours apparaissent à ce titre comme des instruments au service de l'unité de l'ordre juridique.

Partie II : La Coexistence des deux ordres de juridiction en matière fiscale. Le fonctionnement de cet ensemble non moins complexe est générateur de processus et de techniques qui permettent une nécessaire collaboration de ces institutions en vue de garantir la convergence entre les deux blocs et l'unité de l'ordre juridique (Titre I). Ceci, même si la divergence, risque le plus redouté, pourrait se produire sans pour autant compromettre l'unité acquise (Titre II).

Partie I : L'identification du dualisme juridictionnel

La dualité juridictionnelle se caractérise essentiellement par l'existence de deux ordres de juridiction qui sont le support de l'institution juridictionnelle fiscale. Ces deux ordres de juridiction sont indépendants. En principe, ils fonctionnent de manière autonome. Les règles qui régissent leur fonctionnement sont différentes et tributaires de leur contentieux d'origine (contentieux administratif pour les juridictions administratives et contentieux judiciaire pour les juridictions de l'ordre judiciaire). Cette caractéristique essentielle a une conséquence sur le contentieux fiscal puisque ce dernier suit organiquement le régime existant et propre à ces différents contentieux.

Cette réalité qui a été décriée¹⁴⁵, est rendue possible parce que la matière fiscale est dépourvue d'un ordre de juridiction propre. En d'autres termes, le contentieux fiscal doit son existence et sa survie à des juridictions qui n'ont pas été spécialement créées à son intention.

Cette dichotomie organique laisse présager une dichotomie dans le traitement du contentieux fiscal. En effet, il s'ensuit un partage des instances fiscales entre les deux ordres de juridiction.

Ce partage ne repose pas sur un critère uniforme. Les penseurs révolutionnaires ont mis en place une logique qui s'est avérée fallacieuse sur le plan juridique. Malgré la découverte de cette erreur, le partage des instances tel qu'il a été décidé à l'époque révolutionnaire n'a pas été aboli. Il a toutefois fait l'objet de quelques remises en cause ponctuelles. Il s'ensuit une superposition de règles de partage de compétence. Ces règles reposent tantôt sur des considérations pratiques, tantôt sur des considérations juridiques propres à la matière fiscale ; tantôt enfin, sur des considérations juridiques propres au système juridictionnel tout entier, indépendamment de la matière fiscale.

Cela pose ainsi le problème de l'unité du traitement des contestations fiscales. En effet, cette pluralité des règles matérielles et processuelles apparaît être un obstacle important à l'unité de l'ordre juridique fiscal.

La dualité qui est manifestement organique et se traduit par la présence de deux ordres juridictionnels dans le règlement du contentieux fiscal prédispose forcément à un traitement

¹⁴⁵ Voir infra.

parrallèle des contestations fiscales. En pratique, les juges de droit commun arborent la casquette de « juge de l'impôt » pour les contentieux spécifiques à la matière fiscale tout en demeurant des juges de droit commun dans *le contentieux non spécifiquement* fiscal. Pour ce dernier, les règles procédurales de droit commun constituent les règles de principe. Elles sont exceptionnellement complétées par quelques règles fiscales particulières (Titre I).

Cette dualité organique (juge judiciaire et juge administratif), couplée à la nature du contentieux en cause (contentieux spécifiquement et non spécifiquement fiscal), conduit inexorablement à un partage complexe des instances fiscales. Cette réalité crée effectivement des nombreuses ramifications dans la répartition des instances puisque le régime qui permet d'identifier la juridiction éventuellement compétente, n'est pas uniforme (Titre II).

Titre I : L'affirmation du dualisme juridictionnel

Le contentieux fiscal se greffe au plan organique sur les ordres de juridiction préexistants puisque la définition d'un ordre de juridiction permet de constater que la matière fiscale en est dépourvue. La conséquence essentielle en est l'application des règles processuelles en vigueur pour le contentieux originaire¹⁴⁶ de ces ordres de juridiction et la mise en place d'une dichotomie organique et processuelle évidente.

La création d'une juridiction ou d'un ordre de juridiction est de la compétence du législateur en application des dispositions de l'art. 34 de la Constitution : « La loi fixe les règles concernant ... la création de nouveaux ordres de juridiction ».

La doctrine et la jurisprudence se sont entendues de manière unanime sur l'interprétation à donner à ces dispositions constitutionnelles puisque cette acception, prise au sens classique¹⁴⁷ aurait une portée limitée.

René CHAPUS, Francis KERNALEGUEN et Robert HERTZOG¹⁴⁸ expliquent en l'occurrence, qu'en vertu d'une jurisprudence concordante du Conseil d'Etat et de la Haute

¹⁴⁶ A la base, les juridictions judiciaires sont compétentes pour gérer les contestations de droit privé et les juridictions administratives les litiges qui impliquent l'administration ou ceux dans lesquels cette dernière met en œuvre des prérogatives de puissance publique.

¹⁴⁷ La conception classique est celle consacrée dans les articles L 121-3 du code de justice administrative (CJA) pour les juridictions de l'ordre administratif et dans l'article 111-3 du code de l'organisation judiciaire (COJ) en ce qui concerne l'ordre juridictionnel judiciaire.

¹⁴⁸ R. Chapus, *Contentieux administratif*, 13 éd. p. 149, F. Kernaeguen, « Ordre judiciaire », op.cit., R. Hertzog, « Le juge fiscal en crise » in *Le juge fiscal*, op.cit, p. 16.

Cour Constitutionnelle, la juridiction au sens de l'article 34 de la Constitution est un type de juridiction, une juridiction originale¹⁴⁹ ou encore tout ensemble original de juridictions car le terme est pris au sens de « type ou genre »¹⁵⁰.

Il n'en demeure pas moins que : « Les règles constitutives qui caractérisent l'ordre de juridiction doivent obligatoirement comporter aussi des règles relatives à l'organisation et à la composition de la juridiction qui l'individualisent au sein de l'ensemble de rattachement »¹⁵¹.

La mise en perspective de ces différents éléments dans le contentieux fiscal permet de constater que ni au sens restreint c'est-à-dire classique (les articles L. 121-3 du code de justice administrative pour les juridictions de l'ordre administratif et l'article 111-3 du code de l'organisation judiciaire en ce qui concerne l'ordre juridictionnel judiciaire¹⁵²), ni au sens élargie (Type, genre de juridiction), on ne rencontre un ordre de juridiction fiscal dans l'ordre juridique interne. En pratique, les deux ordres de juridiction classiques concourent au règlement des litiges fiscaux¹⁵³.

L'expression « juge fiscal » est donc trompeuse. Sur le plan organique, le juge ordinaire est dépourvu d'originalité. Il en est de même quant aux règles procédurales applicables¹⁵⁴ qui sont en substance les règles de droit commun bien que des règles de formes spéciales, liées à son activité de juge fiscal, soient parfois mises en évidence. Ceci, même si le doyen TROTABAS souligne que « le juge judiciaire et le juge administratif semblent (...) oublier les

¹⁴⁹ CC, 18 juillet 1961 : rec. p.38, AJ 1961, p. 625, note A. de Laubadère ; D 1961, p.541, note. L. Homon (sur les tribunaux à compétence pénale exclusive). CC, 21 décembre 1964 : rec. p. 43 ; AJ 1964, p. 101, note A. de Laubadère ; D.1965, p.64, note Hamon (à propos des tribunaux pour enfants). CC, 20 juillet 1977, p. 63, D 1978, p. 701, RDP 1979, p. 1663, chon. L. Favoreu (à propos de la cour de cassation). CC, 29 août 2002, LPA septembre 2002, n° 178, note J.- E. Schoettl ; RDP 2002, p. 1619, note F. Luchaire (à propos des juridictions de proximité).

¹⁵⁰ Il s'agit donc d'élargir la notion d'ordre de juridiction en donnant la possibilité au législateur de créer éventuellement des juridictions spéciales (notamment social ou encore fiscal). Il disposerait en outre du pouvoir de créer un troisième ordre au sens usuel ou de supprimer l'un des deux préexistants. Celles-ci constitueraient une sous-catégorie supplémentaire d'ordre de juridiction.

¹⁵¹ R. Hertzog, « Le juge fiscal en crise » in *Le juge fiscal*, op.cit, p. 16.

¹⁵² Certains auteurs, précisément François Terré, s'attache encore à l'idée selon laquelle, il existerait trois ordres de juridiction : l'ordre administratif, civil et pénal. Ce qui n'est pas notre point de vue. Voir F. Terré : « Perspectives et avenir du dualisme juridictionnel », AJDA 1990, p. 600.

¹⁵³ Le Professeur Robert HERTZOG a conclu à l'inexistence d'un ordre de juridiction fiscale après avoir comparé les éléments institutionnels qui servent de base à l'exercice de la fonction juridictionnelle en matière fiscale aux principes précédemment énoncés. En posant la question de savoir si on pourrait apercevoir le dessin d'un ordre de juridiction fiscale à la fois autonome dans chacune des deux grandes juridictions, et, cas exceptionnel, « trans juridictionnel » entre elles, il constate qu'on ne peut pas soutenir en l'état actuel des textes, qu'il y ait une différenciation organique suffisante des formations fiscales au sein de chaque juridiction pour qu'on puisse éventuellement leur reconnaître la nature d'un ordre de juridiction. La prise en charge du contentieux fiscal par les deux ordres de juridiction montre en effet que le contentieux fiscal est porté devant les juridictions ordinaires. Aucun particularisme n'est constaté sur le plan organique. R. Hertzog, « Le juge fiscal en crise ? » in *Le juge fiscal*, op. cit. p. 16 et 17.

¹⁵⁴ A ce sujet, le professeur Robert HERTZOG souligne que les règles de procédure applicables en matière fiscale restent du domaine réglementaire et non légal telle que prescrit par l'art 34 de la Constitution. R. Hertzog, « Le juge fiscal en crise ? » in *Le juge fiscal*, op. cit. p. 16.

règles classiques des recours qui leur sont généralement soumis ; tous deux se prononcent en droit fiscal, conformément aux règles autonomes de cette discipline et selon un certain état d'esprit qui s'affranchit à la fois du contentieux judiciaire et du contentieux administratif »¹⁵⁵. Il est en cela contredit par le professeur Robert HERTZOG qui dit que : « ... la procédure spéciale organisée pour le contentieux fiscal par le Livre des procédures fiscales ne constitue pas un corps complet de règles et qu'en conséquence la procédure civile et la procédure administrative contentieuse font figure de procédure fiscale de droit commun devant les juridictions administratives et les tribunaux judiciaires respectivement »¹⁵⁶.

Ainsi, la présence de deux ordres de juridiction met en lumière, la diversité des procédures applicables. Elle est non seulement liée à la diversité des litiges surgissant dans la mise en œuvre du droit fiscal mais surtout à la diversité des demandes faites au juge. Cette multitude de juridictions et de règles semble être un obstacle à l'unité juridictionnelle. Le système juridictionnel fiscal bien qu'ayant une vie plus ou moins autonome au sein des deux ordres de juridiction, se greffe à ceux-ci et en subit considérablement l'influence.

Chapitre I : L'ordre administratif et le contentieux fiscal.

Chapitre II : L'ordre judiciaire et le contentieux fiscal.

Chapitre I: L'ordre administratif et le contentieux fiscal

La compétence du juge administratif se justifie lorsque l'administration utilise des techniques et des actions dérogatoires du droit commun ; autrement dit, lorsqu'elle met en œuvre les prérogatives de puissance publique. C'est la raison pour laquelle le contentieux administratif général, dans lequel l'administration se départit des conditions de droit commun, échoit nécessairement au juge administratif, en application des principes révolutionnaires relatifs à la séparation des autorités. *A fortiori*, le contentieux fiscal empreint d'une de ses fonctions les plus régaliennes (lever l'impôt)¹⁵⁷, devrait relever indiscutablement de ce juge¹⁵⁸.

¹⁵⁵ L. Troabas, « La nature juridique du contentieux fiscal en Droit français », *Mélanges M. Hauriou*, op. cit. p. 713.

¹⁵⁶ R. Hertzog, « Le juge fiscal en crise ? » in *Le juge fiscal*, op. cit. p. 16 et 17.

¹⁵⁷ A ce titre, il est important de préciser que sous l'ancien régime, la juridiction administrative n'existait pas. Les affaires fiscales étaient résolues au moyen de la contrainte par l'administration royale (fonctionnaires locaux ou régionaux à compétence générale, nantis d'un pouvoir de police et de justice, qui s'assuraient de l'établissement et du recouvrement des impôts, en résolvant tout problème lié à ces deux phases). Les intendants (de justice et de finances) de Richelieu ont pris la suite de ces fonctionnaires. L'institution a été perpétuée par ses successeurs en l'occurrence Mazarin et Colbert. Il est donc évident que la justice fiscale était assurée par les intendants qui

De manière absolue, il serait donc le juge naturel de l'impôt¹⁵⁹. Sa compétence s'étendrait aux contestations soulevées du fait de l'activité des services d'assiette, de recouvrement... de l'impôt et ce d'autant plus que les sommes recouvrées ont pour but de servir l'intérêt général.

Or, les vicissitudes et les controverses de l'histoire¹⁶⁰ n'ont pas permis la mise en place de cette logique qui, en soi, aurait été emblématique.

De la séparation des autorités judiciaires et administratives, (entendons par là, la séparation des fonctions juridictionnelles et des fonctions administratives¹⁶¹) aux raisons plus ou moins fondées qui la soutendent, force est de constater que l'office du juge administratif en matière fiscale est défini restrictivement par la loi : sa connaissance du contentieux en la matière est donc limitée.

Quoiqu'il en soit, l'étude du contentieux fiscal devant cette juridiction montrera que ce contentieux reste imprégné de la procédure juridictionnelle administrative tant en ce qui concerne le cadre légal des institutions qu'en ce qui concerne les règles formelles et substantielles applicables¹⁶². L'influence est donc double.

Il est difficile d'occulter sur le plan purement organique, que ce contentieux repose sur des institutions administratives, de sorte que l'évolution¹⁶³ qu'ont connue ces juridictions, a nécessairement eu une incidence sur le contentieux fiscal.

Ainsi, la mise en place des tribunaux administratifs en 1953¹⁶⁴ s'est traduite par l'attribution à ces derniers d'une compétence générale pour connaître des litiges fiscaux en tant que juge de premier ressort. De même, l'évolution du domaine de compétence du Conseil d'Etat, en tant

avaient des attributions judiciaires résultant de leur rôle fiscal. Autrement dit, il n'y avait pas dissociation entre les deux. Voir G. Ardant, *Théorie sociologique de l'impôt*, S.E.P.V.E.N., 1965, p. 876 à 882.

¹⁵⁸ C. Debbasch, *Droit administratif*, 6^e éd. Economica, p. 645.

¹⁵⁹ G. Ardant, explique d'ailleurs que pour comprendre l'origine de la juridiction administrative, il faut se référer aux correspondances entre les ministres et les intendants qui soulignent « la nécessité d'une justice spéciale pour défendre le fisc. » : G. Ardant, *Théorie sociologique de l'impôt*, op. cit. p. 899.

¹⁶⁰ La commune destinée du contentieux fiscal et du contentieux administratif général a toujours été affirmée. Robert Hertzog, souligne que dans l'ancien régime, le Conseil du roi, appelé Conseil d'Etat et des finances à partir de 1574 connaissait des affaires d'Etat et des finances. A la révolution, Thouret a proposé de créer un tribunal administratif et fiscal dans le but de juridictionnaliser les pouvoirs de l'intendant. La dissociation a été relevée à la révolution où on a assisté à une dislocation du contentieux de l'imposition. Il n'en demeure pas moins que dès les années 1920, avec l'institution de la TVA, un retour vers la juridiction administrative a été relevé. Voir pour plus de détails, R. Hertzog, « Naufrage ou sauvetage de la justice fiscales », RFFP 1987, p. 138- 146.

¹⁶¹ Voir notamment J. Vincent S. Guichard G. Montagnier A. Varinard, *Institutions Judiciaires*, Dalloz. p. 91 et s.

¹⁶² P.-M.Gaudemet, *Précis de Finances publiques*, Edition Montchrestien 1970, Tome 2. p. 296.

¹⁶³ Deux observations doivent faites : dans un premier temps, il faut préciser qu'au moment de la révolution, les attributions du Conseil du roi ont été transférées au Conseil d'Etat. De plus, la création progressive de la juridiction administrative n'est pas sans conséquence sur la justice fiscale: Justice déléguée avant le 24 mai 1872 à la justice retenue, théorie du ministre-juge ; arrêt Cadot du 13 décembre 1889 dans lequel le Conseil d'Etat accepta un recours direct devant lui.

¹⁶⁴ Avant cette loi, il faut dire qu'il existait les Conseils des préfectures qui avaient été institués par la loi des 28 pluviôse An VIII.

que juge d'appel et de cassation en la matière, a eu un impact similaire. En matière fiscale, la création des juridictions d'appel a permis la mutation de la fonction du Conseil d'Etat dont le rôle aujourd'hui, est essentiellement limité à sa fonction de juge du droit¹⁶⁵. Tandis que les nouveaux juges d'appel se sont vu octroyer ses anciennes fonctions. Ainsi, la création en 1987 des Cours administratives d'appel a généré une réorganisation de la procédure juridictionnelle administrative¹⁶⁶ et fiscale¹⁶⁷ en instituant un double degré de juridiction.

De plus, le contentieux fiscal devant les juridictions administratives bénéficie de toutes les garanties offertes par ces dernières, notamment celle relative à son indépendance dont le caractère constitutionnel a été affirmé¹⁶⁸.

La particularité du droit fiscal n'est toutefois pas mise entre parenthèses. Des dispositions spéciales, dont le but est de mettre en place au sein de ces juridictions une forme de spécialisation du contentieux, ont été prises. On peut en l'occurrence citer la création des sections fiscales au sein de chaque juridiction administrative avec l'art. 98 de la loi n° 59-1472 du 28 décembre 1959¹⁶⁹.

Sur le plan strictement procédural, si les règles de procédure fiscale éclosent à côté des règles contentieuses de droit administratif, ces dernières constituent tout de même le socle de l'instance fiscale.

Jean MAIA écrivait à ce propos qu' : « à chaque niveau de la hiérarchie des normes, il n'y a certes de combinaison possible des règles propres au droit fiscal avec des règles générales de droit public que pour autant que les premières n'apparaissent pas réfractaires à l'application des secondes. »¹⁷⁰.

¹⁶⁵ Au 19^e siècle, les juridictions administratives ne statuaient que sur des questions de faits dans les affaires fiscales parce que celles-ci faisaient partie du petit contentieux. C'est avec l'avènement des centimes additionnels perçus au profit des collectivités, que s'est affirmé l'appréciation de la légalité (CE, 17 mai 1890 Lafosse). Source, R. Hertzog, « Naufrage ou sauvetage de la justice fiscale ? », op. cit.

¹⁶⁶ AJDA 1988, n° 2, Numéro spécial sur la loi du 31 décembre 1987 et notamment Ch –L. Vier, « Le contentieux administratif après la loi du 31 décembre 1987 » : AJDA, 20 févr. 1988, p. 122.

¹⁶⁷ J. Fourré, « Le contentieux fiscal devant la juridiction administrative après le 1er janvier 1989. » Dr. fisc. 1988, n°49, p. 1393.

¹⁶⁸ CC, décision n° 80-119 DC du 22 juillet 1980, Taxation d'office, Rec., 46 ; CC, décision du 23 janvier 1987, Conseil de la concurrence, Rec., 8, GA, p. 704 : « Il résulte des dispositions de l'art 64 de la Constitution en ce qui concerne l'autorité judiciaire et des principes fondamentaux reconnus par les lois de la république, depuis la loi du 24 mai 1872, en ce qui concerne la juridiction administrative, que l'indépendance des juridictions est garantie, ainsi que le caractère spécifique de leurs fonctions, sur lesquels ne peuvent empiéter, ni le gouvernement... »

¹⁶⁹ Loi n° 59-1472 du 28 décembre 1959 portant réforme du contentieux fiscal et divers aménagements fiscaux (Art. 98 : Il est créé dans chaque tribunal administratif une ou plusieurs sections fiscales composées de conseillers de tribunal administratif. Les sections fiscales sont présidées par le président du tribunal administratif ou par le vice-président du tribunal administratif ou éventuellement par un président de section nommé par décret sur proposition du ministre de l'intérieur et contresigné par le garde des sceaux, ministre de la justice); Voir aussi sur la question : J. Lamarque, *Droit fiscal général*, éd. Les cours de droit, Fasc. 2. p. 407.

¹⁷⁰ J. Maïa, « La singularité des procédures fiscales est-elle sans limite ? », RJF 4/02, p. 287.

L'examen de la procédure juridictionnelle fiscale devant le juge administratif montre que les spécificités liées au contentieux de l'impôt ne suffisent pas à instaurer une ligne de démarcation claire et définitive entre le contentieux fiscal et le contentieux administratif général. Le premier reste ainsi profondément imprégné du cadre procédural et technique du second. C'est la raison pour laquelle on ne devrait pas s'étonner que les principaux apports jurisprudentiels aux règles du contentieux fiscal soient issus de la jurisprudence administrative.

Aussi si en certains points le contentieux fiscal devant la juridiction administrative reste un contentieux particulier, dans l'ensemble c'est un contentieux banal qui ne diffère pas du contentieux administratif général.

SECTION I : Le caractère singulier du contentieux fiscal devant la juridiction administrative

SECTION II : La banalisation du contentieux fiscal devant la juridiction administrative

Section I : Le caractère singulier du contentieux fiscal devant la juridiction administrative

Le contentieux fiscal étant par excellence le contentieux de la puissance publique, l'assimiler au contentieux administratif général a été pendant longtemps la tendance habituelle¹⁷¹. Pourtant, il existe des spécificités procédurales qui le singularisent ; celles-ci concernent des aspects non négligeables du procès fiscal. Elles font de ce contentieux, un contentieux autonome et par conséquent, « une spécificité dans la spécificité ». Une spécificité parce que la juridiction administrative et le contentieux qui lui est dévolu est la manifestation de la volonté de soustraire aux juridictions judiciaires les affaires administratives¹⁷². Ce schéma

¹⁷¹ Ph. Bern, *La nature juridique du contentieux fiscal*, Thèse 1972, op. cit ; De plus, le dessaisissement légal des juridictions judiciaires par rapport au contentieux de la Taxe sur Chiffre d'Affaire (TCA) a permis de renforcer l'idée selon laquelle, la juridiction de droit commun en matière fiscale, est la juridiction administrative. Ce dessaisissement a en effet permis d'augmenter la part du contentieux fiscal devant la juridiction administrative.

¹⁷² Il faut dire que le dessaisissement ne date pas seulement de la période révolutionnaire. Sous l'ancien régime, l'impôt était une contrainte dure. Aussi, Richelieu ou encore Colbert craignaient de ne pas avoir le soutien nécessaire auprès des juridictions ordinaires et le parlement. Ceux-ci, habitués à régler les litiges entre les particuliers risquaient d'être influencés par l'état d'esprit de la population. C'est la raison pour laquelle la monarchie a dessaisi les juges ordinaires et a confié le procès fiscal et les crimes de la rébellion contre l'impôt aux fonctionnaires. Ces litiges ont donc été transférés des Tribunaux aux fonctionnaires locaux qui étaient sous la subordination du Conseil du roi et des intendants. Les juridictions spéciales qui sont nées par la suite, sont issues des évolutions des compétences de ces fonctionnaires. La Monarchie devait apporter des garanties à ses sujets. Aussi, les fonctionnaires qui jugeaient des affaires fiscales « tendaient à devenir de véritables magistrats ». C'est ainsi que sont par la suite nées plusieurs juridictions en l'occurrence les greniers à sel, les juges des traites ou encore le Grand Conseil qui est devenu un véritable tribunal alors qu'à l'origine, il traitait des affaires que le roi se réservait.

Mais une fois de plus, ces différentes juridictions ont commencé dans l'esprit et les faits à réagir comme les juridictions ordinaires. D'où à nouveau un dessaisissement fait au profit de l'administration active à savoir le Conseil du roi et les intendants.

général conçu pour le contentieux administratif général s'applique au contentieux fiscal devant la juridiction administrative, même si on observe une dualité de régime lorsqu'on examine les préalables juridictionnels ou les délais et voies de recours. Aussi le contentieux fiscal devant la juridiction administrative est un contentieux d'une originalité relative (I).

Toutefois, la présence de la procédure de la réclamation préalable (institution propre au contentieux fiscal) permet de souligner l'originalité absolue de ce contentieux (II).

I - L'originalité relative du contentieux fiscal devant la juridiction administrative

Le contentieux fiscal devant la juridiction administrative est un contentieux qui reprend à certains égards la quintessence du contentieux administratif général. Cette reprise est prépondérante dans le contentieux de l'excès de pouvoir et dans celui de la responsabilité administrative dont une partie, il faut le souligner, est du ressort des juridictions judiciaires¹⁷³. Pour ces deux contentieux spécifiques que l'on retrouve simultanément en matière administrative et en matière fiscale, le traitement par les juridictions administratives se fait dans les conditions de droit commun. Toutefois, des spécificités apparaissent lorsqu'on examine le contentieux de l'imposition. Le rôle de la décision préalable est différent lorsqu'on compare le contentieux de l'imposition et les autres contentieux fiscaux (A). De même, les règles en matière de délais et voies de recours varient, enlevant ainsi toute uniformité au contentieux fiscal devant la juridiction administrative, et conduisant au plébiscite de la thèse de l'absence d'unité du contentieux fiscal (B).

A- L'intégration de la règle de la décision préalable dans le contentieux fiscal

Si le procès fiscal devant la juridiction administrative commence avec la saisine du juge, cette saisine est inopérante en l'absence de formalités préalables. La détermination de la nature et du rôle de celles-ci permet de savoir si elles concervent leur caractère purement administratif ou transmutent dans le contentieux fiscal¹⁷⁴. Le point commun à ces différents contentieux

Le dessaisissement se faisait soit par voie de décision particulière, soit par voie de décision d'ordre général. Source : G. Ardant, *Théorie sociologique de l'impôt*, p. 900-903.

¹⁷³ TC, 22 février 1960, Bernard : JCP 1961 II, note Benoît ; R.S.F. 1961 p. 718 chr. Chrétien.

¹⁷⁴ Ce dernier enveloppe ici le contentieux de l'impôt, celui de l'annulation de certaines décisions fiscales et celui de la responsabilité des services fiscaux.

reste la « décision préalable »¹⁷⁵ qui est une institution administrative par excellence. A ce titre, elle aurait dû être un facteur d'unité.

En pratique, elle reste un préalable obligatoire à la phase juridictionnelle dans le recours pour excès de pouvoir en matière fiscale et dans le contentieux de la responsabilité de l'administration fiscale (1). Dans le contentieux de l'imposition par contre, la règle est relativement reprise puisque le rôle de préalable à la phase juridictionnelle est très atténué (2).

1- La banalisation de la décision préalable dans le contentieux fiscal

L'influence du contentieux administratif sur le contentieux fiscal est mise en évidence par la réception des institutions contentieuses administratives. Cette réception rend banal le contentieux fiscal devant la juridiction administrative. Cette banalisation s'explique d'abord par le fait que, pour les contentieux concernés, aucune règle fiscale particulière n'est appliquée. Elle se justifie ensuite par le fait que le contentieux fiscal, tout comme le contentieux administratif général, est un contentieux de la puissance publique. Aussi, tant en ce qui concerne le recours pour excès de pouvoir¹⁷⁶ que les actions visant la responsabilité administrative, l'objet reste le même : la contestation de la légalité d'un acte ou d'une décision administrative pour des motifs d'illégalité dans le premier cas, et la reconnaissance de la responsabilité administrative en cas de faute lourde ou simple de l'administration dans le second.

Certes, les contentieux de même nature à connotation fiscale servis à la juridiction administrative ont fortement été amputés par l'exception de recours parallèle¹⁷⁷ et par l'intrusion du juge judiciaire, réduisant ainsi l'office du juge administratif en la matière.

Nonobstant tout ceci, en matière administrative, une règle spéciale et préalable a été mise en place pour encadrer ces différents contentieux: c'est celle de la décision préalable.

La règle de la décision préalable en droit administratif est celle selon laquelle tout recours juridictionnel doit être dirigé contre une décision émanant d'une autorité administrative¹⁷⁸, c'est-à-dire une décision qui s'impose par la seule volonté de son auteur¹⁷⁹.

¹⁷⁵ La règle de la « décision préalable » du contentieux administratif est donc transposée dans le contentieux fiscal.

¹⁷⁶ Voir notamment, De Laubadère : « Le recours pour excès de pouvoir et le contentieux de l'imposition » RSLF. 1936, p. 531 ; M. Chrétien, « Le recours pour excès de pouvoir en matière fiscale. » : JCP 1946 II.571 ; C. De la Martinière, *Recours pour excès de pouvoir et contentieux administratif de l'impôt*, LGDJ, coll. « Bibl. de science financière », Tome 41, 2002.

¹⁷⁷ Voir infra.

¹⁷⁸ Art. R 421-1 du CJA.

¹⁷⁹ R. Chapus, *Droit administratif général*, T.1 op. cit. p. 797.

Tout comme dans le contentieux administratif où il s'agit d'une règle bien ancrée¹⁸⁰, en matière fiscale, elle est nécessaire à l'exercice de tout recours juridictionnel¹⁸¹ pour les contentieux fiscaux auxquels elle s'applique¹⁸².

En pratique, les contestations fiscales devant les juridictions administratives qui empruntent les voies de recours de droit commun¹⁸³ suivent donc ce régime.

Lorsque l'administration n'a pas spontanément pris position sur une question donnée, le contribuable a donc l'obligation de saisir l'autorité compétente afin d'obtenir une décision préalable, en application des règles régissant le contentieux administratif général¹⁸⁴. Cette saisine n'est soumise à aucune condition de fond et de forme.

Elle a cependant une importance capitale dans ce contentieux en ce qu'elle délimite les contours du litige¹⁸⁵. Ce rôle joué ici par la décision préalable, imprime un caractère universel à l'ensemble des contestations fiscales et administratives, opérant ainsi un certain lissage, une lecture harmonieuse et homogène du contentieux devant la juridiction administrative. Cette lecture harmonieuse conduit au rejet total de toute idée de spécificité des contestations fiscales devant la juridiction administrative. Cette idée serait enracinée et incontestée, si la décision préalable du contentieux de l'imposition n'était pas dissonante. Ce seul élément singularise une partie du contentieux fiscal devant la juridiction administrative et constitue un obstacle à l'unité de la juridiction fiscale de manière générale.

2- La restitution d'une identité spécifique à la décision préalable dans le contentieux de l'imposition

Si le contentieux fiscal s'apparente au contentieux administratif général, certains éléments permettent de souligner la spécificité et la diversité de l'instance fiscale. Cette spécificité apparaît avec « la » voire « les » décisions préalables du contentieux de l'imposition qui jouent chacune, un rôle précis.

La règle se singularise car le droit fiscal marque l'institution de son empreinte. Les décisions préalables de ce contentieux sont de deux types : celles qui sont antérieures à la réclamation

¹⁸⁰ Historiquement, l'institution doit son origine à une pratique très courante consacrée avant le célèbre arrêt Cadot (op. cit) : le Conseil d'Etat ne se prononce que contre les décisions rendues par l'administration. Aujourd'hui, la règle est reprise dans le code de justice administrative (article R. 421.)

¹⁸¹ Il existe cependant quelques exceptions.

¹⁸² Voir notamment pour le contentieux de la responsabilité : CE, 10 févr. 1993, n° 93124, Cohen : RJF 493, n° 602.

¹⁸³ L. Olléon, « Recours pour excès de pouvoir contre les instructions fiscales : la photographie du droit existant n'est pas contestable » : RJF 4/04, p. 271.

¹⁸⁴ R. Chapus, *Droit administratif général*, tome I, éd. Montchrestien, p. 797.

¹⁸⁵ René Chapus dit à ce propos que : « ...en cas de recours au juge, le litige se trouve concrétisé et délimité par ce qui a été demandé et cela est de nature à faciliter la tâche du juge ». R. Chapus, *Droit du contentieux administratif*, 13^e éd. 2008, Montchrestien, p. 533.

préalable¹⁸⁶ (décisions de première génération) et celles qui font suite à celle-ci (décisions de deuxième génération). Toutes deux permettent de différencier le contentieux administratif du contentieux fiscal.

Les décisions de première génération assimilables à celle étudiée plus haut voient leur rôle limité dans la phase juridictionnelle. Quant aux secondes décisions (décisions de deuxième génération), elles se démarquent des premières mais elles ont une place plus importante en terme d'originalité : elles sont le résultat d'une procédure particulière, sans toutefois délimiter l'objet de la contestation qui sera discutée devant le juge.

La décision antérieure à la réclamation préalable est caractérisée par la « décision d'imposer » qui se traduit très souvent en pratique par l'émission d'un acte à savoir : un rôle, un avis d'imposition, ou un avis de mise en recouvrement. Le commissaire du gouvernement POUSSIERE¹⁸⁷ le soulignait dans ces conclusions au sujet d'un arrêt du Conseil d'Etat de 1962 : « la décision préalable existe déjà : c'est le rôle portant mise en recouvrement de la cotisation, dont l'intéressé reçoit connaissance par un avertissement qui n'est pas autre chose qu'un extrait de rôle... ».

Cette idée, qui a également été reprise par M. DUVERGER¹⁸⁸ et d'autres auteurs¹⁸⁹, trouve un autre fondement juridique dans le fait que la réclamation préalable qui contient déjà une décision préalable, pourrait devenir la requête introductive d'instance si l'administration souhaite faire usage de la faculté de transmettre directement la réclamation du contribuable au juge administratif.

A côté de ces décisions préalables (celles de premières générations), existent des décisions préalables qui font suite aux réclamations préalables des contribuables. Elles sont présentées contre « la décision d'imposer ». Celles-ci ont cependant un statut particulier dans le contentieux fiscal puisqu'il s'agit du résultat d'une procédure administrative particulière encadrée par l'art. L. 190 du Livre des procédures fiscales¹⁹⁰. La décision préalable ici est donc la suite logique du déroulement du contentieux devant l'administration fiscale.

¹⁸⁶ La procédure contentieuse commence par le dépôt d'une réclamation préalable devant les services fiscaux (phase administrative obligatoire qui précède la phase juridictionnelle). Voir infra.

¹⁸⁷ Concl. Sous CE, Sect., 29 juin 1962, Sté des Acieries de Pompey, J.C.P. note Tournais, 1963, n°13026.

¹⁸⁸ M. Duverger, *Finances publiques*, Thémis 7^e Ed. 1971. p.452.

¹⁸⁹ Mehl et Beltrame, *Le Système Fiscal Français*, Que sais-je ? n°1840, P.U.F.1980, p. 118.

¹⁹⁰ Voir infra.

La doctrine s'est résolue à affirmer le caractère administratif de cette décision¹⁹¹ bien qu'elle intervienne dans une phase à la fois contentieuse et pré-juridictionnelle¹⁹². La résolution d'un litige n'étant pas un monopole réservé aux seules juridictions¹⁹³, cette qualification a été confirmée par la jurisprudence¹⁹⁴.

Si la décision préalable permet de mettre en évidence la relativité de la spécificité du contentieux fiscal devant la juridiction administrative tout en pointant avec vigueur l'originalité de ce contentieux, force est de constater qu'elle n'est pas la seule institution qui consent cette mise en exergue. Une lecture attentive et comparative des contentieux administratifs et fiscaux devant la juridiction administrative a permis de noter l'existence d'une dualité de régime en matière de délais de recours contentieux. Cette dualité de régime permet de souligner la spécificité relative du contentieux fiscal. Cette relativité montre aussi la diversité des règles qui s'appliquent dans le contentieux fiscal devant la juridiction administrative.

B- La dualité de régime en matière de délais de recours contentieux

La dissociation du contentieux fiscal du contentieux administratif général, est une réalité que l'on retrouve également dans les délais de recours contentieux. Si cette dissociation est apparente dans les contentieux fiscaux empruntant les voies contentieuses de droit commun, elle est réelle dans le contentieux de l'imposition se déroulant devant la juridiction administrative. Cette réalité met en lumière l'assimilation possible du contentieux fiscal au contentieux administratif lorsqu'au sein de ce contentieux, sont appliqués les délais de recours de droit commun (1). Cette assimilation catégorique doit toutefois être relativisée car la spécificité du contentieux fiscal reprend le dessus en l'occurrence dans le contentieux de l'imposition et dans celui du recouvrement (2).

1-L'application des délais de recours de droit commun dans le contentieux fiscal

Les délais de recours devant le juge administratif de l'impôt ne diffèrent pas de ceux rencontrés dans le contentieux administratif général. Ces délais sont précisés par un décret du

¹⁹¹ Voir notamment, M. Chrétien, Note sous CE, 27 mars 1948, commune de Roumare, J.C.P 1948, II. 4538.J. Boulouis, « Procès du juge fiscal », op. cit ; J.-P. Chevalier, *La relativité de l'autorité de chose jugée dans le contentieux fiscal*, Paris, P.U.F., Publication de la faculté de droit et de sciences économiques de Limoges, 1975, op. cit. p.22 et 23.

¹⁹² B. Castagnède, note sous arrêt Sté Coq France, AJDA, 1976, p. 314.

¹⁹³ J. Chevalier, « Fonction Contentieuse et fonction juridictionnelle », *Mélanges Stassinopoulos*, L.D.G.J 1974.p. 275 et s.

¹⁹⁴ CE, 27 mars 1948, Cne de Roumane.op. cit.

11 janvier 1965, relatif aux délais de recours contentieux et codifié à l'art. R 421-1 du code de justice administrative.

a- Le délai de recours devant le juge

Les délais de recours devant les juridictions administratives régissent (comme dans toute la vie juridique) le cadre temporel dans lequel certaines formalités doivent être exercées à peine de forclusion, déchéance, caducité ou prescription. Ils enlèvent toute originalité au contentieux fiscal et accentue l'existence de la pluralité des règles applicables.

La phase administrative du contentieux fiscal est prise en compte dans la détermination de ces délais. Au stade juridictionnel, seule importe la décision prise ou non par l'administration fiscale à l'issue du délai d'examen de la réclamation.

Deux cas de figures se présentent en général pour le contribuable, le cas le plus simple étant la notification d'une décision expresse : le contribuable dispose d'un délai **de 2 mois** à compter de la notification de la décision administrative contentieuse suffisamment motivée¹⁹⁵ pour saisir le juge administratif¹⁹⁶.

Le deuxième cas de figure est celui au sein duquel l'administration s'abstient de répondre dans le **délai de 6 mois**¹⁹⁷. Le contribuable peut saisir le juge administratif à tout moment car aucun délai ne lui est opposable¹⁹⁸.

Une précision mérite cependant d'être apportée à ce niveau : dans le contentieux administratif général, le silence gardé pendant 2 mois vaut rejet¹⁹⁹. Alors dans le contentieux de l'imposition, le délai de formation de la décision implicite de rejet est de 6 mois²⁰⁰.

b- Les délais de recours devant la Cour administrative d'appel et le Conseil d'Etat

¹⁹⁵ Art R 198-10 al. 2 du LPF

¹⁹⁶ CE, 12 mai 1978, n° 10447, RJF 7-8/78, n° 326. Ce délai est un délai franc, c'est-à-dire qu'il court à compter du jour de l'expiration du jour de réception de la notification et il expire au soir de l'échéance. A l'issue de ce délai, l'absence de toute formalité dans ce sens est sanctionnée par la forclusion.

¹⁹⁷ Art. R* 199-1 - L'action doit être introduite devant le tribunal compétent dans le délai de deux mois à partir du jour de la réception de l'avis par lequel l'administration notifie au contribuable la décision prise sur sa réclamation, que cette notification soit faite avant ou après l'expiration du délai de six mois prévu à l'article R* 198-10. Toutefois, le contribuable qui n'a pas reçu de décision de l'administration dans le délai de six mois mentionné au premier alinéa peut saisir le tribunal dès l'expiration de ce délai. L'administration peut soumettre d'office au tribunal la réclamation présentée par un contribuable. Elle doit en informer ce dernier.

¹⁹⁸ CE, 30 novembre 1994, Pierrel : RJF 1/95, n° 81: jurisprudence issue de la combinaison des dispositions spéciales en vigueur en droit fiscal (R.199-1 du LPF) et des dispositions générales du droit administratif (art. R. 421-3 du CJA)

¹⁹⁹ Ce délai était de 4 mois en application du décret du 11 janvier 1965, relatif aux délais de recours en matière administrative. Depuis l'adoption de l'art. 21 de la loi DCRA du 12 avril 2000, repris à l'art. R 421-1 et 2, il est désormais de deux mois.

²⁰⁰ Le non respect de ces délais est sanctionné par le juge qui invoque la fin de non recevoir (moyen d'ordre public (CE, 26 nov. 1984, n° 35104 : RJF 1/85, n° 99).

Devant la Cour administrative d'appel, les délais de recours qui s'appliquent dans le contentieux administratif général sont les mêmes que ceux que l'on trouve dans le contentieux de l'impôt. L'absence d'originalité est donc évidente puisque la règle commune est posée par l'article R 811-2 du code de justice administrative. Le délai d'appel est de deux mois à compter de la notification du jugement au contribuable.

Toutefois, le délai laissé à l'administration fiscale reste différent de celui précédemment énoncé. Ce délai pourrait être de 2 mois à compter de la signification du jugement par l'huissier au Ministre²⁰¹; mais d'une manière générale, pour l'administration, il est de 4 mois²⁰².

C'est visiblement un déséquilibre institué par l'art. R. 200-18 du LPF et vraisemblablement une source d'inégalité entre les parties bien que le Conseil d'Etat en ait jugé autrement²⁰³. La règle peut se justifier par le fait que le ministre, investi par loi du pouvoir d'interjeter l'appel, doit disposer d'un délai raisonnable pour en prendre connaissance.

Cette dérogation au droit commun du contentieux administratif général est le seul point qui marque ici la particularité du contentieux fiscal devant le juge administratif.

Heureusement qu'en matière de recours en cassation, le délai de recours est un délai général de deux mois fixés par l'art. R 821-1 du code de justice administrative, et applicable à tous²⁰⁴.

En définitive, même en matière de délai, le contentieux de l'impôt devant le juge administratif n'est pas totalement singulier. Sauf à considérer certaines spécificités qui sont applicables à la réclamation préalable dans le contentieux de l'assiette et du recouvrement.

2- La spécificité des délais de recours du contentieux fiscal

L'originalité du contentieux fiscal apparaît essentiellement lorsqu'on considère les délais dont dispose l'administration pour statuer dans le contentieux de l'assiette ou dans celui du recouvrement de l'impôt.

Dans le contentieux de l'assiette de l'impôt, l'administration dispose en effet d'un délai de 6 mois pour statuer sur les réclamations préalables contrairement au délai de droit commun²⁰⁵.

²⁰¹ Art R 200-18 du LPF

²⁰² Il se décompose comme suit : deux mois laissés au directeur des services fiscaux pour transmettre le jugement et le dossier au ministre chargé du budget et deux mois accordés à ce dernier pour interjeter appel.

²⁰³ CE, 2 juill. 1990, Mercier, Dr. fisc. 1990, comm. 1783, concl. N. Chahid- Nourai ; CE, 3 juin 1991, Ets Bernstein, Dr. fisc. 1992, comm. 823, concl. N. Chahid- Nourai.

²⁰⁴ Une petite précision mérite toutefois d'être apportée sur le délai d'appel d'une ordonnance de référé : il est de 15 jours.

²⁰⁵ Dans le contentieux administratif général, l'administration dispose en effet d'un délai de deux mois pour répondre aux administrés (R 421-1 et 2 et CJA).

A l'issue de ce délai **de 6 mois**, le contribuable dispose d'un délai illimité²⁰⁶ pour saisir le juge parce qu'on est en présence d'un plein contentieux²⁰⁷. Ce délai est par contre de deux mois en cas de décisions expresses. Dans ce cas, l'administration a l'obligation de motiver suffisamment²⁰⁸ ces dernières et de les notifier aux contribuables.

Dans le contentieux du recouvrement, la donne est quelque peu différente mais elle participe de l'originalité du contentieux fiscal devant la juridiction administrative. On note ici trois types de délai :

- Le premier concerne le délai d'introduction de la réclamation auprès des services compétents. Celui-ci est précisé par les articles R* 281-2 et R*281-3 du Livre des procédures fiscales qui disposent que « la demande...doit...être présentée...dans un délai de deux mois » après le premier acte ou après la notification de l'acte.
- Le second délai est celui dont dispose l'administration pour traiter la demande et ainsi donner une réponse au redevable. Il est de deux mois à compter du dépôt de la demande auprès du chef service qui doit accuser réception. Il est fixé par l'article R*. 281-4 du Livre des procédures fiscales. C'est un délai court par rapport au contentieux de l'assiette où l'administration dispose de 6 mois pour traiter d'une réclamation préalable. Cette brièveté des délais s'explique certainement par le fait que l'objectif visé ici est avant tout le paiement de l'impôt. Monsieur MAÏA disait à cet effet que : « les règles dérogatoires de procédure contentieuse... » ont pour but « ... d'éviter que le déroulement de l'instance ne facilite la tâche du redevable qui chercherait à organiser son insolvabilité. »²⁰⁹.
- Le troisième délai quant à lui concerne le délai de saisine du tribunal. Celui-ci est aussi de deux mois. L'absence de saisine du tribunal administratif dans ce délai entraîne la forclusion.

Un élément important devrait être souligné ici : la réclamation préalable en matière d'assiette non suivie d'une réponse administrative dans un délai de 6 mois ouvre un délai de recours illimité pour le contribuable.

Alors qu'en matière de recouvrement, une réclamation préalable non suivie d'une décision administrative dans les 2 mois, n'ouvre pas droit à un délai illimité. Le redevable qui n'exerce

²⁰⁶ CE, Sect. 29 juin 1962, Société des Acières de Pompey .op.cit, dans le même sens, CE, 9 mars 1983 n° 24363 : RJF 5/83 n°661 ; ce délai illimité découle en effet de la combinaison des dispositions de l'art R 199-1 et les articles R. 421-2 et 421-3 du CJA qui disposent qu'en plein contentieux, il y a forclusion qu'à l'issue d'une notification de décision de rejet.

²⁰⁷ Commissaire du gouvernement Poussière, concl. sous CE sect. 29 juin 1962. op.cit.

²⁰⁸ Art R 198-10 du LPF et pour une application jurisprudentielle : CE 9 février 1979 : RJF 3/79, n°167 ; CE 26 mai 1993 n°87404, Dufresne : RJF 7/93, n°995.

²⁰⁹ J. Maïa, « La singularité des procédures fiscales est-elle sans limite ? », op. cit.

pas de recours, dans le délai de deux mois après l'écoulement du délai de traitement de deux mois laissé à l'administration, encourt la forclusion²¹⁰.

Et ceci même si, par la suite, l'administration rend une décision confirmative d'un rejet implicite²¹¹. C'est une règle rigide mais qui s'explique par le fait que le contentieux du recouvrement en matière fiscale ne peut être indéfini. Il s'agit des créances fiscales recouvrées par l'Etat pour alimenter le budget de celui-ci. On imagine mal admettre le recours d'un contribuable au bout d'une dizaine d'années car la créance fiscale a une nature très particulière et ne peut être assimilée aux autres créances courantes dans lesquelles la règle de la répétition de l'indu se justifie dans certaines conditions.

C'est une notion qu'on applique en matière fiscale mais de manière très limitée car le budget de l'Etat se vote pour une année en fonction des recettes et des dépenses. Appliquer indéfiniment la règle conduirait quelque peu à désorganiser les règles et les institutions telles qu'établies par la loi des finances et le code général des impôts.

Le législateur a cependant édicté une règle permettant au contribuable d'exercer son action afin de ne pas subir la forclusion. L'art. R.421-5 du CJA précise en effet que la forclusion n'est opposable au contribuable que si le délai et les voies de recours ont été mentionnés dans la décision notifiée²¹². Cette jurisprudence a le mérite de rapprocher le préalable du contentieux du recouvrement à celui de l'assiette en assouplissant les conditions de recours, et ce en faisant application d'une disposition générale qui met à la charge de l'administration, l'obligation de mentionner dans les notifications des décisions administratives des voies et délais de recours dont dispose le contribuable²¹³.

Si l'originalité du contentieux fiscal peut être relative, il est utile de préciser que par certains aspects, l'originalité devient absolue. Mais cela contribue au foisonnement des règles applicables et dénie toute idée d'unité au contentieux fiscal. Même lorsqu'il se déroule au sein d'un seul ordre de juridiction en l'occurrence la juridiction administrative.

II- L'originalité absolue du contentieux fiscal devant la juridiction administrative: La Réclamation préalable

²¹⁰ CE, 28 sept. 1983, RJF 1983, p.654 ; Dr. Fisc 1984, comm. 1222; CE, 14 mars 1990 : RJF 1990, p. 380.

²¹¹ CE, 20 déc. 1985 : RJF 1986, p. 191 ; Dr. Fisc. 1986 comm. 2112 ; CE, 30 mars 1992 : Dr. Fisc 1992, comm. 1758, concl. Arrighi de Casanova.

²¹² CE, 29 oct. 2001, Vega, RJF 2002, n° 113; Dr. Fisc 2001, p. 1705 ; CE, 24 juill. 1987 : RJF 1987, p. 555 ; Dr. Fisc. 1989, comm. 1994, concl. Martin-Laprade.

²¹³ Art. 421-5 du code de justice administrative.

Le contentieux fiscal devant la juridiction administrative est original en certains points. Si cette originalité trouve son essence dans la réclamation préalable, elle montre aussi la diversité du contentieux fiscal devant cette juridiction (A). Si, elle permet certes de dissocier le contentieux fiscal du contentieux administratif général, elle accentue aussi la diversité procédurale surtout lorsqu'on se rend compte que certains contentieux fiscaux l'ignorent (B).

A- Le rôle stratégique de la Réclamation dans le contentieux fiscal

La réclamation préalable a un rôle stratégique au sein du procès fiscal en ce sens qu'elle est la phase liminaire du contentieux de l'imposition. Du fait de son caractère pré-juridictionnel, elle permet déjà de résoudre la plupart des litiges fiscaux, limitant ainsi l'engorgement des tribunaux (1). De plus, au-delà de ces aspects purement pratiques, son importance dans la délimitation de la contestation fiscale reste et demeure l'une des missions essentielles qui lui a été légalement attribuée. Elle est donc pour ces raisons le symbole de l'originalité des contestations fiscales se déroulant devant la juridiction administrative (2).

1-La réclamation : la phase impérative et liminaire du contentieux

La volonté d'endiguer la saisine automatique des juges est à l'origine du développement des procédures contentieuses pré-juridictionnelles²¹⁴. La réclamation préalable dont le but est de limiter l'intervention du juge administratif dans les contestations qui opposeraient le contribuable et l'administration fiscale, en est une. Si elle représente le socle même du déroulement du contentieux dans la phase juridictionnelle, elle constitue aussi l'une des ramifications supplémentaires qui met en évidence l'absence d'uniformité procédurale dans le contentieux fiscal. Elle est donc retrouvée dans le contentieux de l'assiette et dans le contentieux du recouvrement.

a- Dans le contentieux de l'assiette

A l'origine, le contribuable était habilité à saisir directement le juge lorsqu'il voulait contester tout ou partie de son imposition. Cette saisine s'effectuait au prix d'un formalisme lourd qui

²¹⁴ « Pour la prévention du Contentieux administratif », Etudes et documents du Conseil d'Etat, 1968, p. 24 à 35 : Cette étude énumère deux catégories de procédés : ceux qui interviennent avant l'établissement de l'impôt (notamment l'intervention de l'interlocuteur départemental et l'ensemble des organismes qui constituent ce que l'on peut dénommer l'administration consultative du contentieux fiscal) et ceux qui interviennent après l'établissement de l'impôt (Les procédures de réclamation préalables...entre autres.)

Ce rôle dévolu à la réclamation a aussi été souligné par le commissaire du gouvernement Lobry, note sous CE. Ass. 26 Avril 1976, Dr. Fisc. 1976, n°1441. Il notait à ce propos que la réclamation instituait un véritable dialogue entre l'administration et le contribuable.

impliquait un recours au préfet qui transmettait la demande au directeur départemental, qui lui-même prenait un avis qui était par la suite transmis au Conseil des préfectures²¹⁵.

La nécessité d'accélérer le règlement des litiges s'est très vite fait sentir et la mise en place de la réclamation préalable en tant que recours pré-juridictionnel obligatoire²¹⁶ a été adoptée par la loi du 27 décembre 1927.

Pour qu'elle existe, il faut donc qu'on soit obligatoirement en présence d'une contestation fiscale. C'est la raison pour laquelle le législateur²¹⁷ et la jurisprudence²¹⁸ ont clairement affirmé que les réclamations s'analysaient comme des instances contentieuses.²¹⁹ Le Conseil d'Etat a rappelé à cet effet que ces règles se limitent aux contestations fiscales et dérogent de ce fait du droit commun c'est-à-dire aux règles générales de procédure civile²²⁰. En définitive, c'est une obligation pour le contribuable que d'y avoir recours : toute action contentieuse doit obligatoirement débiter par une réclamation devant le Directeur²²¹.

Il est toutefois utile de préciser que la dimension d'institution fondamentale incontournable donnée à la réclamation préalable dans le contentieux fiscal a des limites. Dans les procédures de redressement, son intérêt pratique est limité car un dialogue entre le contribuable et l'administration fiscale est déjà engagé. Lorsque le litige prend naissance à la suite d'un redressement, la réclamation préalable perd de son intérêt originel à savoir, instituer un dialogue entre l'administration et le contribuable²²².

De plus, les procédures de redressement sont légalement encadrées pour que l'administration et le contribuable trouvent un accord avant tout recours au juge. Le caractère contradictoire étant un élément essentiel car d'ordre public.

²¹⁵ Idem.

²¹⁶ La doctrine a corroboré l'assertion donnée à la réclamation préalable. Voir notamment les Conclusions de M. Poussière sous CE, sect. 29 juin 1962, Sté des Acières de Pompey, op. cit.

²¹⁷ Art L. 199, R 207-1 du LPF.

²¹⁸ CE, ass., 31 oct. 1975, Sté Coq France : AJDA 1976, p. 316.

²¹⁹ Les règles impératives posées par les articles R. 190-1 et suivants ne s'appliquent qu'à des contestations fiscales identifiées comme relevant du régime juridique de la Réclamation. Autrement dit, le contribuable ne peut s'en servir pour demander des renseignements à l'administration encore moins en cas de recours gracieux : CE, Sect., 18 déc. 1970, Lebon. p. 784.

²²⁰ CE, 21 janvier 1981, Dr. Fisc. 1981, n° 1235.

²²¹ J-P. Chevalier, « La relativité de la chose jugée dans le contentieux fiscal » ; Publication de la faculté de droit de Limoges, PUF 1975, p. 123 et s.

²²² Ainsi, la situation n'est plus la même et le recours à la commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaire est un exemple de la volonté de solder le litige avant la phase juridictionnelle.

L'originalité de la réclamation apparaît aussi dans le contentieux du recouvrement lorsque le juge administratif est compétent²²³.

b- Dans le contentieux du recouvrement

La réclamation préalable reste une institution originale et propre au contentieux fiscal dans le contentieux du recouvrement de l'impôt. Le rôle essentiel qui lui est conféré, reste le même.

Toutefois, les règles relatives à la réclamation préalable qui s'appliquent en matière d'établissement de l'impôt sont différentes. Cette différence s'explique par les impératifs liés à la nature et à l'objet de ce contentieux.

Le recouvrement de l'impôt pose problème quand le contribuable refuse de s'acquitter spontanément de sa dette. Les raisons diverses évoquées ne peuvent valablement être présentées au juge sans recours administratif préalable.

Néanmoins, ce recours est quelque peu différent de celui rencontré dans le contentieux de l'assiette : ceci a conduit Gilles NOËL à dire que cette procédure offre une ressemblance avec la procédure de la réclamation préalable devant le service des impôts mais qu'elle s'en démarque totalement²²⁴.

Il n'en demeure pas moins qu'il s'agit d'un préalable obligatoire²²⁵. Il ne faut pas s'y tromper ! Le rôle assigné à cette procédure reste le même que celui qui lui est attribué dans le contentieux de l'assiette. Si le législateur voulait faire une différenciation de ce point de vue, la terminologie aurait été certainement distincte. Mais il est spécifié dans l'art. L. 281 que « ...les contestations relatives au recouvrement des impôts...doivent être adressées à l'administration... » ; de même dans l'art. R* 281-1 les contestations prévues par « ...L. 281-1 du LPF...font l'objet d'une demande qui doit être adressée,...*en premier lieu*, au chef service du département... ». Ces dispositions instituent bel et bien un préalable juridictionnel²²⁶.

Les divers textes qui donnent des dates de naissance différentes à la réclamation préalable dans le contentieux de l'assiette et celui du recouvrement, permettent d'arguer du fait qu'elles sont différentes l'une de l'autre. Il faut cependant préciser qu'à notre avis, c'est juste un retard dans la mise en œuvre de cette institution et non pas une volonté de vouloir les différencier.

²²³ Voir infra.

²²⁴ G. Noël, La réclamation préalable devant le service des impôts, Thèse Orléans 1983, p. 250.

²²⁵ Les articles Art L. 281 à L. 283 du LPF ; R* 281-1 à R* 281-5 ; R* 282-1 et R* 283-1. régissent la procédure en la matière.

²²⁶ Il est vrai que l'introduction de l'institution en matière de recouvrement n'a pas été réalisée par la loi du 27 décembre 1927 comme ce fut le cas en matière d'assiette. Il a fallu attendre la loi du 23 décembre 1946 et une ordonnance de 1958 pour qu'elle s'impose en matière de recouvrement ; Les études du Conseil d'Etat : *Les recours administratifs préalables obligatoires*, La documentation française, 2008, p. 17.

Cela est d'autant vrai que l'unification générale du contentieux de l'impôt, dans une optique de simplification, aurait conduit tôt ou tard à mettre en place ce recours préalable.

Il s'agit donc tout simplement d'une variante de la procédure de la réclamation préalable. Elle pose le cadre du débat juridictionnel dans le contentieux du recouvrement tout comme dans le contentieux de l'assiette. La spécificité constatée est tout simplement due à la nature du contentieux auquel la procédure s'applique.²²⁷.

Son exclusion dans le cadre de cette étude, conduirait à méconnaître la logique juridictionnelle qui encadre le contentieux fiscal devant les juridictions. Et ce d'autant que les règles de répartition de compétence instituées par l'art. L.199 du LPF s'appliquent partiellement dans le contentieux du recouvrement. L'art. L.281 du LPF complète ces dispositions en instituant un autre mode de répartition du contentieux²²⁸.

2- Le symbole de l'originalité : la délimitation de la phase juridictionnelle de la contestation fiscale

La réclamation préalable délimite l'étendue des questions en litiges qui feront l'objet d'un débat devant le juge. Elle lie donc de manière indéfectible le contentieux devant la juridiction administrative. Nulle part ailleurs dans le contentieux administratif général, on a vu une telle emprise. Cette liaison varie toutefois selon la nature du contentieux en cause : contentieux de l'assiette ou contentieux du recouvrement de l'impôt.

a- Une liaison indéfectible et parfois circonstanciée dans le contentieux de l'assiette.

- **Une liaison indéfectible**

Cette liaison est précisée par plusieurs dispositions du Livre des procédures fiscales. C'est le cas de l'art. L. 199 de LPF qui dispose que les décisions rendues par l'administration sur les réclamations contentieuses et qui ne donnent pas entière satisfaction aux intéressés peuvent être portées devant le tribunal administratif ; l'art L. 199 C confirme cet état des choses, de même que les articles R*190-1 et R 199-1 du LPF.

Le contentieux fiscal tel qu'il se déroule devant le service des impôts a donc un impact sur l'instance juridictionnelle. Deux cas de figure justifient le recours au juge : le rejet partiel ou total de la réclamation et la transmission d'office de la réclamation au juge par

²²⁷ L'objet proprement-dit de ce contentieux étant relatif à la contestation de l'obligation de payer l'impôt, au montant de la dette fiscale compte tenu des paiements effectués, à l'exigibilité de l'impôt ou à tout autre motif ne remettant pas en cause l'assiette ou le calcul de l'impôt relevant de la compétence des juridictions administratives ; ce contentieux de l'obligation de payer nécessite donc avant tout recours juridictionnel une réclamation préalable auprès des services fiscaux compétents. Voir infra.

²²⁸ Voir infra.

l'administration fiscale. Ce dernier cas lie le contentieux dans la mesure où la réclamation du contribuable vaut selon les termes de l'art R* 200-3 du. LPF « ...requête au tribunal... » et reste telle qu'elle a été présentée par le contribuable à l'administration.

Il faut en outre préciser que la liaison opérée est essentielle quant à l'objet de la demande adressée au juge administratif. Cette identité d'objet se dédouble : d'un côté c'est le montant encore appelé « le quantum » de l'impôt en cause qui doit être le même tant dans la requête introductive d'instance que dans la réclamation et de l'autre, c'est la nature même de l'impôt qui doit être identique.

L'identité du quantum. La nécessité d'une identité en ce qui concerne le montant de l'impôt, est rappelé par L'art. L 199 C du LPF qui précise que « ...l'administration, ainsi que le contribuable dans la limite des dégrèvements ou de la restitution sollicitée... » peuvent faire valoir tout moyen nouveau.

Le contribuable peut donc invoquer n'importe quel argument à condition que le dégrèvement préalablement sollicité dans la demande reste le même.

Ainsi, c'est la réclamation qui fixe l'objet quantitatif du débat juridictionnel devant le juge administratif. Cet article est d'autant plus important que ce montant, (seul élément des prétentions des parties qui dispose de ce privilège), peut toujours être revendiqué à tout moment de la procédure et jusqu'à la fin de l'instruction tant devant le tribunal administratif que devant la cour administrative d'appel.

Le Conseil d'Etat²²⁹ a jugé que les dégrèvements prononcés par l'administration, ajoutés aux réductions accordées par le juge ne peuvent en aucun cas être supérieurs au dégrèvement demandé par le contribuable dans sa réclamation préalable. De même si le contribuable a demandé une réduction de l'imposition dans sa réclamation préalable, il ne peut demander un dégrèvement total devant le juge²³⁰ ; le dégrèvement total conduisant forcément à augmenter le montant de la décharge globale, ce qui serait contraire aux prescriptions légales.

Cette règle en matière fiscale se justifie par la volonté d'éviter que le contribuable demande aux juges autre chose que ce qu'il a demandé à l'administration.

De plus dans la phase juridictionnelle, cela permet d'éviter que le juge d'appel traite d'une demande qui n'a pas été examinée en première instance ; cela poserait donc un véritable problème pour le contrôle que devrait effectuer le juge de second degré sur le jugement rendu en première instance.

²²⁹ CE, 4 juill. 1980, req. n° 14 913 ; RJF 1980, p. 426 ; Dr. Fisc. 1981, com. n° 42.

²³⁰ CE, 25 mai 1983, req. n° 31476 ; Dr. Fisc. 1983, comm. 2266 ; RJF 1983, p. 415.

La réclamation préalable fixe donc le seuil maximal du montant de l'imposition. Ainsi, ce seuil peut être inférieur mais jamais supérieur à ce qui a été demandé. La seule exception à cette règle viendrait des pénalités pour lesquelles le Conseil d'Etat²³¹ a précisé que les conclusions relatives au principal visent obligatoirement les pénalités et les intérêts de retard qui n'en sont que l'accessoire sauf dans les cas où le contribuable, dans sa réclamation, n'a contesté que les pénalités dont il a demandé la décharge sans évoquer l'imposition en elle-même²³².

L'identité d'imposition. L'exigence de cette identité relative à l'imposition est posée par l'art. R*. 200-2 al 2 du LPF qui dispose que : « ... le demandeur ne peut contester devant le tribunal administratif des impositions différentes de celles qu'il a visées dans sa réclamation à l'administration... »

L'imposition contestée au sein de la réclamation préalable doit être la même que celle qui est contestée dans la requête au tribunal. Cette obligation est donc remplie quand par exemple des contribuables déposent auprès du tribunal deux requêtes distinctes, l'une émanant de l'épouse pour la TVA et l'autre des époux pour l'IR ; quels que soient les liens entre les deux impositions, une jonction d'instance ne peut être prononcée par le Tribunal administratif.²³³ Une fois de plus, on constate que la réclamation préalable fixe le débat juridictionnel. On ne peut donc pas contester des impositions de nature différente, encore moins des impositions basées sur des périodes différentes.

Ce principe de la liaison du contentieux est néanmoins atténué en ce qui concerne les moyens du débat juridictionnel, mais aussi lorsque le juge est saisi en l'absence de toute demande et par voie de conséquence de toute décision administrative.

- **Une liaison circonstanciée du contentieux fiscal devant la juridiction administrative.**

Cette liaison est circonstanciée pour deux raisons. La première tient au fait qu'il arrive que le juge administratif de l'impôt soit saisi alors même que l'obligation de la réclamation préalable n'est pas préalablement remplie; la seconde, quant à elle, découle du fait que dans certains cas, le cadre du débat juridictionnel subit des fluctuations liées à l'évolution des moyens du débat.

²³¹ CE, plen., 23 avr. 1971, req.n° 77344 ; Dr. Fisc. 1972, comm. 547, concl. Schmeltz.

²³² CAA Lyon, 25 oct. 1995, req. n°93438; Dr. fisc. 1995, comm.. 2312, concl. A. Bonnet ; RJF 1996, n°18.

²³³ CAA Lyon, 23 sept. 1998, Dr. Fisc. 1999, comm. 378. Bien que la CAA de Nantes ait statué en sens contraire dans un arrêt du 25 mars 1992, Dr. Fisc. 1992, comm. 1489, le Conseil d'Etat en 1990 avait déjà donné sa position : CE, 29 juin 1990, RJF 1990, p. 624.

L'assouplissement de la nécessité d'une demande préalable avant toute saisine du juge administratif.

La demande préalable auprès de l'administration fiscale est importante sur le plan processuel non seulement du fait du formalisme qu'elle institue mais surtout du fait que, faisant partie du plein contentieux et constituant l'introduction d'instance devant le directeur départemental, instance ressortissant à la juridiction administrative²³⁴, elle articule la phase juridictionnelle: elle en est le commencement.

Toutefois, il faut préciser que pendant longtemps la jurisprudence s'est évertuée à assouplir l'obligation d'une réclamation préalable avant tout recours juridictionnel. En effet, comme le démontre le professeur NOËL²³⁵, la jurisprudence est passée d'une application stricte de la règle posée par l'article R. 190-1 du Livre des Procédures Fiscales, à savoir la nécessité d'une réclamation préalable avant tout recours au juge, à une application très souple de celle-ci. Cet assouplissement s'est fait au moyen des raisonnements par analogie ou alors au moyen d'interprétations des dispositions fiscales dans un sens de plus en plus favorable pour le contribuable.

Les raisons avancées se résument à la volonté d'ouvrir plus largement les portes du prétoire aux contribuables, d'accélérer la solution du litige et d'améliorer les relations entre les contribuables et l'administration fiscale²³⁶.

Ainsi, pour le Conseil d'Etat²³⁷, il suffit qu'au moment où le juge statue l'administration ait rendu une décision expresse. Autrement dit, il n'est plus nécessaire que cette décision intervienne au moment de la saisine du juge: la conséquence en est que « La contrainte qu'institue l'obligation pour permettre la saisine du juge n'est donc plus la notification de la décision du fisc sur la réclamation : *c'est désormais uniquement son existence* »²³⁸.

La faculté dont dispose l'administration de transmettre directement la réclamation préalable au juge vient conforter cette vision des choses, d'autant plus que, pour la jurisprudence, la décision de l'administration fiscale est importante uniquement en ce qu'elle permet de tenir compte du point de départ du recours juridictionnel.

Les moyens du débat juridictionnel ne sont pas fixés par la réclamation préalable

²³⁴ CE, 29 juin 1962, Société des Acières de Pompey, op. cit. ; CE, 31 oct. 1975, Société coq France. Op. cit.

²³⁵ G. Noël, *La réclamation préalable devant le service des impôts*, op.cit., p. 68 et s.

²³⁶ Ibidem. p. 80 et 81

²³⁷ Voir notamment, CE, 2 février 1972, concl. Dufour, Dr. Fisc. 1972, n° 909 ; CE, 4 janv. 1974, RJF 1975, p. 87 Lebon, p. 3.

²³⁸ Ibidem. p. 85

Les arguments développés dans le cadre de la Réclamation préalable peuvent évoluer. Lorsque l'administration rend sa décision totale ou partielle de rejet, elle a l'obligation de motiver celle-ci en fait et en droit.

Outre le fait que l'absence de motivation ne fait en aucun cas courir le délai de 2 mois laissé au contribuable pour saisir le juge administratif de l'impôt, il faut préciser que le contribuable, par cette motivation, peut se défendre. Selon une jurisprudence ancienne, il ne pouvait faire valoir des conclusions nouvelles que s'il les avait formulées explicitement dans sa demande introductive d'instance ou dans les requêtes complémentaires, avant l'expiration du délai de recours juridictionnel²³⁹.

Depuis la loi du 30 décembre 1987 qui a introduit l'art. L. 199 C, les contribuables, dans la limite des dégrèvements sollicités, peuvent faire valoir tout moyen nouveau (moyen non présenté devant l'administration) tant devant le Tribunal administratif que devant la Cour administrative d'appel et ce jusqu'à la clôture de l'instruction²⁴⁰.

La fixation du débat par la demande préalable pourrait quand même ressurgir par le biais de la motivation par référence²⁴¹ aux moyens de fait et de droit soulignés dans la réclamation.

En tout état de cause, ces dispositions de l'art. L. 199 C du LPF viennent mettre fin à l'analyse qui conditionnait des arguments nouveaux au fait que ces derniers devaient reposer sur une cause juridique identique à celle invoquée dans la demande introductive d'instance.

Il avait en effet été admis par bon nombre d'auteurs²⁴² que la notion de cause juridique distincte était l'élément qui permettait de figer le débat. Autrement dit, dès lors que le contribuable évoquait des moyens nouveaux reposant sur la même cause juridique, ceux-ci étaient recevables devant le juge ; mais, si ceux-ci reposaient sur des causes juridiques non encore évoquées, l'irrecevabilité était appliquée²⁴³.

²³⁹ CE, 24 mai 1967, req. n°65140-65141 : Lebon, p. 218, concl. Dufour.

²⁴⁰ Cependant, le moyen consistant à invoquer pour la première fois en cassation l'application d'une instruction administrative, n'est pas recevable car il ne s'agit en aucun cas d'un moyen d'ordre public : CE, 23 nov. 1998, n°145635, 9^e et 8^e s-s., ministre c/ Bode : RJF 1/99, n° 102. p. 64.

²⁴¹ Cette option reste cependant très discutée car la jurisprudence ne l'applique pas de manière souple du fait de l'exposé sommaire des moyens dans la requête. C'est une obligation requise par l'art. R*200-2 du LPF ; Voir en ce sens notamment, CE, 28 mars 1984, Dr. Fisc. 1984, comm. 1659, concl. Fouquet ; RJF 1984, p. 310, de même CE, 27 juill. 1984 ; RJF1984, p. 698 ; CE 11 mai 1990 : RJF 1990, p. 520.

²⁴² Notamment Schmeltz, concl. sous CE, 23 avril 1971, Dr. Fisc. 1972 n°547 ; B. Plagnet, « L'appréciation de la notion de cause juridique en contentieux fiscal », Dr. Fisc. 1976, chr. p.328 ; L. Tallineau, « Le particularisme de la cause de la demande dans le contentieux de l'imposition », R.S.L.F., 1976 ; G. Noël, thèse op. cit. p. 183 et s.

²⁴³ On se retrouvait en effet face à un moyen fondé sur une cause juridique distincte lorsqu'il reposait sur un raisonnement juridique ou logique différent de ceux jusqu'alors développés (Odent, *Contentieux Administratif, Les Cours de droit* 1970-1971, fasc. III, p. 857.). Selon la jurisprudence fiscale, il existe 3 causes dans l'action fiscale à savoir celle relative à l'établissement de l'impôt, celle qui concerne le bien-fondé de celui-ci et enfin celle relative aux pénalités. A celles-ci, il faudrait ajouter la contestation de la régularité formelle du jugement du tribunal administratif à condition que cette irrégularité soit relevée avant l'expiration du délai d'appel (Voir notamment CAA Nantes, 7 oct. 1992, n°91125 : RJF 1993, n° 192). Il faut noter à ce sujet que la notion de cause

Ainsi la réclamation préalable ne fixe plus les moyens du débat juridictionnel.

Cette règle de l'art. R. 200-2 du LPF s'applique aussi à l'administration mais ce n'est pas une nouveauté. Cette dernière pouvait avant la loi de 1987, modifier son argumentation juridique à tout moment car elle n'est (n'était) pas liée par la notion de cause juridique distincte²⁴⁴.

b- La fixation du cadre juridictionnel dans le contentieux du recouvrement

La réclamation préalable en matière de recouvrement lie aussi le contentieux. Cette liaison est plus marquée ici bien que, par rapport aux moyens, on note une flexibilité comparable à celle que l'on retrouve dans le contentieux de l'assiette.

La réclamation préalable en matière de recouvrement est obligatoire avant toute saisine du juge. Cette règle qui existe aussi dans le contentieux de l'assiette a été assouplie par les juges. Ils autorisent la saisine en l'absence de réclamation à condition que, au moment où le juge statue, cette dernière ait été introduite mais surtout que l'administration ait statué²⁴⁵.

Cet infléchissement de la règle n'existe malheureusement pas en matière de recouvrement. La jurisprudence est stricte sur la question et applique à la lettre les dispositions de l'art. L. 281 et R* 281-1 et suivants du Livre des Procédures Fiscales.

Le Conseil d'Etat a jugé qu'un contribuable, qui demande au juge le dégrèvement de la majoration de retard de paiement de 10%, ne peut voir sa demande accueillie, faute d'avoir préalablement exercé un recours administratif préalable²⁴⁶. La requête adressée au tribunal est donc irrecevable en l'absence de demande préalable au trésorier –payeur général²⁴⁷ ou au directeur des services fiscaux²⁴⁸.

Et quand bien même le redevable aurait saisi l'administration fiscale d'une réclamation préalable, il doit attendre la réponse du chef de service compétent avant d'exercer tout recours juridictionnel sinon sa requête introductive d'instance sera prématurée et donc rejetée²⁴⁹.

juridique distincte n'a pas totalement été abandonnée car elle subsiste dans ce dernier cas de figure. Dans un arrêt du 13 avril 1988, un contribuable dans un mémoire présenté après le délai d'appel a fait valoir un moyen tiré d'une omission de statuer sur une partie de ses conclusions. Malheureusement, il n'avait pas contesté l'irrégularité formelle du jugement du tribunal administratif dans sa requête auprès du juge d'appel ; le Conseil d'Etat a jugé ce moyen irrecevable car reposant sur cause juridique distincte de celle qui a été évoquée dans la requête initiale (CE, 13 avril 1988, n° 19615 bis : RJF 6/ 88, n° 785, p. 379, chron. Mme Champagne). Cette jurisprudence s'applique également en ce qui concerne la régularité d'une expertise. On ne peut pas contester pour la première fois la régularité d'une expertise en appel (CE, 3 juin 1988, n° 25062 : RJF 8-9/88, n° 1038).

²⁴⁴ B. Plagnet, « L'application de la notion de cause juridique en contentieux fiscal », op. cit. p. 328 et s.

²⁴⁵ CE, 2 février 1972, concl. Dufour, op. cit.

²⁴⁶ CE, 11 janvier 1988 : RJF 1988, p. 156.

²⁴⁷ CE, 26 févr. 1990, n° 59614 : RJF 1990, p. 261.

²⁴⁸ CE, 28 févr. 1983, comm. 1528, concl. Rivière : RJF 1983, p. 330 ; CE 17 février 1992 : RJF 1992, n° 557.

²⁴⁹ CE, 12 février 1990 : RJF 1990, p. 295 ; CAA Paris, 18 juin 1996, Dr. Fisc. 1996, comm. 1542.

Cette rigidité s'explique par la nature spéciale du contentieux en cause. Il n'est pas question ici de contester l'impôt car celui-ci a déjà été mis à la charge du contribuable (débitéur de l'impôt). La loi est faite pour protéger les droits du créancier (à savoir l'Etat). Cela permet d'éviter que les nombreuses manœuvres dilatoires, dont, savent faire preuve les contribuables, ne soient un frein au recouvrement de l'impôt. Allonger la procédure de la réclamation préalable reviendrait à allonger la procédure de recouvrement.

Le litige est lié par rapport aux justificatifs et aux faits produits dans la demande préalable

La liaison du contentieux par la demande préalable est le fait non seulement des justificatifs produits à l'appui de la demande auprès des services fiscaux, mais aussi des faits évoqués qui viennent étayer ceux-ci.

Cette exigence résulte de la lecture de l'art. R* 281-5 du LPF qui dispose que « Le juge se prononce *exclusivement* au vu des justifications....des faits....exposés dans ces mémoires... ». Autrement dit, tout autre élément est exclu de cet examen dès lors qu'il n'a pas fait l'objet d'une appréciation devant l'administration fiscale. Le gel qu'opère donc la réclamation préalable est indiscutable. Il pose le cadre juridictionnel des débats. Les juges s'en tiennent d'ailleurs à ces dispositions car ils n'admettent pas le déplacement des débats sur des faits ou des justificatifs non préalablement évoqués²⁵⁰. La seule liberté laissée aux contribuables est relative aux moyens de droits nouveaux.

L'évocation restrictive des moyens de droits nouveaux

Le gel du contentieux opéré par la réclamation préalable s'applique aux justifications et aux faits invoqués devant l'administration fiscale. Ceux-ci ne peuvent donc pas changer devant le juge administratif.

Cependant, selon une jurisprudence constante²⁵¹ aujourd'hui, il est possible d'évoquer des moyens de droit nouveaux à tout moment de la procédure et ce jusqu'à la clôture de l'instruction, à condition que ceux-ci reposent sur les éléments de faits et les justificatifs produits devant l'administration fiscale.

Autrement dit, tout moyen nouveau reposant sur une cause juridique différente de celle originairement soulevée, n'est pas admis devant le juge administratif.

²⁵⁰ CE, 6 nov. 1974 : RJF 1975, p. 39 ; Rec. CE, p. 536 ; CAA Bordeaux, 30 mai 1995 : RJF 1995, n° 1187 ; Dr. Fisc. 1995, comm. 1683.

²⁵¹ CE, 6 nov. 1974 op. cit. ;

CE, 17 mars 1999, Gouet : RJF 1999, n°642, chron. Mme Mignon ; BDCF 199, n° 58, concl. Goulard. ; CE, 27 nov. 2000, SARL Ets Viz : RJF 2001, n°252 ; BDCF 2/01, concl. Courtial.

Le Conseil d'Etat²⁵² a sanctionné la cour administrative d'appel de Paris (CAA Paris, 25 oct. 1994 : RJF 1995, n°263 ; Dr. Fisc 1995, comm. 468, concl. Gipoulon) qui avait rejeté le moyen relatif à la prescription d'une action en recouvrement, aux motifs que ce moyen était soulevé pour la première fois devant elle et que le contribuable ne l'avait pas soulevé devant le tribunal administratif. Qu'il s'est borné à contester l'obligation de payer et non son exigibilité. Le Conseil d'Etat a estimé que la cour commettait là une erreur de droit.

En définitive, les grandes différences quant à l'objet de la procédure, aux délais et à certains éléments mineurs sont génératrices de la pensée selon laquelle la réclamation préalable en matière d'assiette se différencie de la réclamation préalable en matière de recouvrement. Ces différences ne mettent cependant pas en péril le rôle de préalable obligatoire au recours juridictionnel qui leur est assigné, même si cela contribue à rendre non uniforme le contentieux fiscal.

La réclamation préalable joue donc un rôle certain dans la procédure juridictionnelle relative au contentieux du recouvrement. Elle reste l'élément d'identification de la singularité du contentieux fiscal devant la juridiction administrative même s'il est certain que dans certains contentieux notamment celui de l'annulation, l'institution est ignorée.

B- L'ignorance de la réclamation préalable dans le contentieux de l'annulation en matière fiscale

Le contentieux de l'annulation est par excellence le domaine exclusif de la juridiction administrative. En matière fiscale, l'annulation des actes administratifs fiscaux peut aussi être demandée au juge. Ce contentieux quant à lui méconnaît la réclamation préalable comme phase obligatoire et préalable à la saisine du juge. L'originalité est donc rompue à ce niveau et le foisonnement s'installe une fois de plus.

Cette méconnaissance est due à la distinction faite entre le contentieux de pleine juridiction encore appelé « plein contentieux », dans lequel la discussion des éléments relatifs à l'impôt inclut nécessairement l'appréciation de l'acte juridique, et le contentieux de l'excès de pouvoir dont l'objet essentiel et exclusif est l'annulation de l'acte.

Le contentieux de l'annulation en matière fiscale suit le régime de droit commun applicable au contentieux administratif dont la particularité et surtout la différence avec le contentieux de

²⁵² CE, 17 mars 1999, op. cit.

l'imposition a déjà été rappelée²⁵³. La réclamation préalable n'a donc pas de place sur le plan juridictionnel, seule la décision de l'administration lie le litige.

Le caractère plus ou moins marginal du contentieux de l'annulation dans le contentieux fiscal et la procédure de droit commun qui lui est applicable, conduisent à ne mettre en avant ici que la procédure juridictionnelle devant le juge administratif de l'impôt. Si tout portait à croire que cette procédure serait éventuellement originale, on se rendra compte qu'il n'en est rien. Elle est banale et conduit finalement à assimiler le contentieux fiscal au contentieux administratif. Il est donc de ce fait important de mettre en lumière les éléments qui traduisent la banalisation du contentieux fiscal devant la juridiction administrative.

Section II : La banalisation du contentieux fiscal devant la juridiction administrative

Si, en quelques points, la procédure juridictionnelle du contentieux fiscal se démarque de celle du contentieux administratif général²⁵⁴, dans la pratique, la procédure juridictionnelle devant le juge administratif de l'impôt reste imprégnée des traits principaux de la juridiction administrative²⁵⁵. Cette imprégnation est positive parce qu'elle permet de se rassurer sur le caractère administratif du contentieux fiscal²⁵⁶. Le professeur LE BERRE affirmait à ce propos que : « Le contentieux fiscal appartient au contentieux administratif. Il en est tout naturellement une composante... ». Il ajoutait aussi que « l'instance fiscale est une instance administrative partiellement originale »²⁵⁷. C'est une idée qu'avait aussi développée le professeur BERN. Ce dernier affirmait que « le contentieux de l'imposition est une branche du contentieux administratif... »²⁵⁸.

²⁵³ Voir supra.

²⁵⁴ Il est intéressant de préciser que la différenciation ne date pas d'aujourd'hui même si de plus en plus, on tend à traiter le contentieux fiscal comme tous les autres contentieux de la juridiction administrative. Marcel Martin souligne en effet que sur le plan purement interne, il y avait une différence qui se traduisait par l'introduction de l'instruction par la sous-section : « Ainsi la « sous-section » d'instruction ajoutait-elle une séance supplémentaire. Certes elle avait pour intérêt de susciter une première appréciation, une première approche des affaires, une première confrontation entre des opinions qui pouvaient être différentes notamment entre le rapporteur et le commissaire du Gouvernement, mais elle en ralentissait le jugement par rapport à la procédure précédemment suivie dans laquelle le « petit contentieux » se distinguait du « grand contentieux », notamment par l'absence de cette phase de l'examen, en collectivité, des litiges. », M. Martin, « L'impôt dévorera-t-il son juge ? », op. cit. p. 546.

²⁵⁵ J. Fourré, « Le contentieux fiscal devant la juridiction administrative après le 1^{er} janvier 1989 », op. cit.

²⁵⁶ Il faut en outre préciser que cette banalisation a été aisée parce que le contentieux fiscal a longtemps fait parti de ce que le Conseil d'Etat a appelé « le petit contentieux » par opposition au « Grand contentieux ». En effet, le contentieux fiscal a pendant longtemps été un contentieux mineur au sein de la juridiction administrative. Voir notamment, M. Martin, « L'impôt dévorera-t-il son juge ? », op. cit. p. 546.

²⁵⁷ J.M Berre, « Contentieux administratif général », R.F.F.P. 1987.

²⁵⁸ Ph. Bern, *La nature juridique du contentieux de l'imposition*, Thèse op. cit., p.5.

Toutefois, si cette assimilation permet finalement la standardisation des contentieux qui se déroulent devant la juridiction administrative, elle ne rassure pas quant à l'unité procédurale. L'union entre les éléments qui permettent de mettre en exergue l'originalité du contentieux fiscal devant cette juridiction et les éléments qui rendent banal ce contentieux, crée malheureusement un foisonnement des règles en vigueur ici.

Il n'en demeure pas moins que cette imprégnation est une réalité (I) bien qu'une place, certes pas très originale, soit laissée au juge de l'impôt (II).

I- L'application des règles et des principes processuels administratifs à l'instance fiscale

Cette application est rendue possible par les textes fiscaux (A). Aussi, les caractères fondamentaux de la procédure juridictionnelle administrative ainsi que les principes fondamentaux régissent les contestations fiscales portées devant le juge administratif (B).

A- L'impact des textes fiscaux sur l'articulation de la procédure juridictionnelle fiscale devant le juge administratif

L'assimilation entre la procédure juridictionnelle administrative et fiscale trouve un fondement dans l'identité des sources applicables. En effet, l'origine des règles qui s'appliquent à la juridiction administrative, tant dans le contentieux fiscal, que dans le contentieux administratif, est la même (1). Si le livre des procédures fiscales qui regroupe l'essentiel des règles contentieuses applicables en matière fiscale laisse une place de choix au code de justice administrative, qui lui, régit la procédure juridictionnelle devant la juridiction administrative (2), c'est tout simplement parce qu'il est difficile de dissocier les sources applicables à la procédure juridictionnelle administrative et fiscale, notamment en ce qui concerne les règles régissant les Principes Directeurs du Procès.

1- L'identité des sources législatives et réglementaires applicables à la juridiction administrative

Le modèle de l'ordonnancement juridique qui régit la matière fiscale résulte sans doute du modèle administratif.

Dans les deux contentieux (administratif général et fiscal), les règles juridictionnelles sont essentiellement réglementaires. Toutefois, dans le contentieux fiscal la place importante de cette source est accentuée par le caractère très technique de la matière fiscale.

Deux exceptions de même nature, applicables à ces deux contentieux, instituées par la Constitution, sont toutefois à relever. Il s'agit essentiellement des règles relatives au champ d'application matériel de la loi et des règles relatives à la création de nouvelles juridictions²⁵⁹.

Aussi, seule la loi fixe les dispositions relatives à la procédure juridictionnelle administrative et donc fiscale. Ces dispositions concernent notamment les garanties fondamentales accordées aux citoyens et de manière plus précise, les Principes Directeurs du Procès administratif. Ces Principes Directeurs que l'on retrouve dans le titre préliminaire de la partie législative du code de justice administrative sont également applicables à l'instance fiscale.

En outre, en vertu des dispositions constitutionnelles, la loi fixe également les règles relatives à la création de nouveaux ordres de juridiction. De ce point de vue, la juridiction fiscale s'identifie à la juridiction administrative pour ce qui est des compétences qui lui sont attribuées par la loi ; l'ordre fiscal en lui-même n'existant pas dans l'ordonnement juridique français²⁶⁰.

In fine, on retrouve aussi ici la procédure applicable devant le Tribunal administratif et la Cour administrative d'appel dont la codification a été faite dans l'art. L. 200 du LPF, qui en soi, est un article vide et dont l'intérêt se résume à un renvoi à d'autres dispositions du livre des procédures fiscales. Celles-ci opèrent elles aussi un renvoi vers le code de justice administrative.

2- L'intégration consentie par les textes fiscaux

Cette intégration de la procédure juridictionnelle administrative dans le contentieux fiscal est un constat qui est apparu après la lecture de plusieurs dispositions fiscales du Livre des procédures fiscales.

C'est ainsi que, l'art. R. 200-1 du Livre des procédures fiscales, prévoit notamment que : « les dispositions du code de justice administrative sont applicables aux affaires portées devant le tribunal administratif ou devant la cour administrative d'appel ». Autrement dit, les dispositions du code de justice administrative s'appliquent sans réserve fondamentale en matière fiscale.

L'imprégnation à ce titre est donc quasi-totale. Cet article renvoie aux articles du code de justice administrative, afin d'éviter toute redondance inutile.

²⁵⁹ Les règles applicables au contentieux administratif et fiscal découlent de l'art. 34 de la Constitution qui fixe le domaine matériel des lois. Bien évidemment la hiérarchie des normes est respectée en droit fiscal mais notre propos à ce niveau exclut volontairement les traités internationaux.

²⁶⁰ Voir à ce propos l'introduction au présent titre.

Le même constat est valable pour l'article R. 200-2 du LPF qui codifie la procédure concernant la requête introductive d'instance. Cet article renvoie lui aussi aux articles du code de justice administrative et plus précisément aux art. R. 411-1, R.411-3, R.411-6, R.412-1 et 2, R.431-1,2,3,4,5, et R.611-7 tant en ce qui concerne la présentation de la requête, la présentation des parties que les moyens soulevés d'office.

Ces renvois ne sont pas hasardeux. Le but est d'éviter des répétitions inutiles. Ils ne sont pas non plus exhaustifs car tout au long de cette infime partie²⁶¹ consacrée à la juridiction administrative et à la cour administrative d'appel dans le procès fiscal, les renvois sont intempestifs. Ces derniers traduisent donc l'application au procès fiscal des règles processuelles du contentieux administratif général.

B- L'application en matière fiscale des caractères fondamentaux et principes de la procédure juridictionnelle administrative

Ces caractères fondamentaux sont de deux ordres à savoir le caractère **Contradictoire** et **Inquisitoire** de la procédure juridictionnelle administrative. Toutes deux s'appliquent à la procédure juridictionnelle fiscale en se délectant du particularisme propre à la matière. Il en est de même des principes de la procédure juridictionnelle qui prévalent dans le contentieux administratif général.

1- Une procédure contradictoire et inquisitoire

a- Le contradictoire dans l'instance fiscale

Le caractère contradictoire de la procédure juridictionnelle fiscale est un élément essentiel de celle-ci mais en aucun cas un élément spécifique. Il s'agit d'un droit pour toute partie dans un procès de quelque nature qu'il soit. Ainsi l'administration fiscale tout comme le contribuable, sont en droit de « ...se voir assurer une information utile dans l'instance par la communication des différents éléments du dossier produits, dans un délai suffisant, en vue d'une discussion devant le juge. »²⁶²

Dans la procédure administrative juridictionnelle, la contradiction est imposée par la jurisprudence qui en fait un principe général de droit (PGD)²⁶³; ce dernier qui peut être identifié par un écrit, recèle la particularité de s'appliquer en l'absence de tout texte²⁶⁴.

²⁶¹ Entre les articles R. 200 - 1 et R 200-18,

²⁶² O. Gohin, « La procédure administrative », in *Dictionnaire de la justice* (Dir.) L.Cadiet, PUF, op. cit. p. 1065.

²⁶³ CE, Ass., 12 oct.1979, Rassemblement des nouveaux avocats de France : Lebon p. 371 ; A.J. 1980, p. 248, note C. Debouy ; J.C.P. 1980, n° 19288, concl. M. Franc.

Cette nature de PGD est évidemment reprise dans le procès fiscal. Ainsi la procédure contradictoire oblige les parties à discuter de l'ensemble des éléments du litige qui les oppose : le juge et les parties ont donc par ce moyen, connaissance de toutes les implications de l'affaire.

C'est ainsi qu'à l'issue de la réclamation préalable du contribuable dans laquelle sont détaillés les moyens de droits et de faits justifiant le recours administratif, l'administration émet une décision motivée pour que le contribuable puisse discuter du bien- fondé de celle-ci.

Le caractère contradictoire de la procédure justifie donc aussi l'échange des mémoires. Cette procédure est obligatoire. C'est la raison pour laquelle le directeur des services fiscaux, suite à la requête introductive d'instance, doit établir un mémoire en défense qui est adressé non seulement au tribunal mais aussi au requérant qui a la faculté de répondre par un mémoire en réplique.

La contradiction apparaît aussi tout au long de la procédure juridictionnelle (du tribunal administratif au Conseil d'Etat en passant par la cour administrative d'appel). On en veut pour preuve l'évocation et par conséquent la discussion des moyens nouveaux tout au long de la procédure juridictionnelle²⁶⁵. Elle œuvre pour le respect des droits de la défense dans la limite des intérêts soit d'autres individus, soit de la société²⁶⁶.

La contradiction s'applique cependant dans toute sa plénitude lorsque des tiers ne sont pas impliqués dans le procès ou, de manière générale, lorsqu'il n'y a pas de prohibition au titre de l'article 6 de la loi de 1978 relative à la communication des documents administratifs.

En effet, dès lors qu'il est question des impositions mises à la charge d'un contribuable mais dont la communication nuirait à un intérêt privé, la procédure contradictoire s'efface pour laisser place au secret, caractéristique essentielle et primitive de l'inquisition.

L'on comprend dès lors pourquoi le professeur MOLINIER disait que « ...si le 'droit de consultation' des pièces et documents joints par l'administration au dossier du litige est total, le 'droit de savoir' que peut revendiquer le contribuable en application de la contradiction est susceptible de se heurter au secret professionnel auquel l'administration fiscale est tenue. »²⁶⁷

b- Une procédure inquisitoriale

²⁶⁴ CE, Sect. 12 mai 1961, Soc. La Huta : Lebon p. 313, qui présente le caractère contradictoire de la procédure comme étant un « principe général de droit ».

²⁶⁵ Voir la section précédente.

²⁶⁶ Voir les développements suivants relatifs à l'inquisition.

²⁶⁷ J. Molinier, « L'office du juge en contentieux fiscal », *in* Le juge fiscal, op. cit. p. 69.

La procédure administrative contentieuse est une procédure inquisitoriale par excellence. C'est un aspect dont a aussi hérité la procédure juridictionnelle fiscale. En matière administrative, les principes essentiels de cette procédure ont subi des atténuations considérables, alors que dans le procès fiscal, au gré des procédures, celle-ci peut se déployer de manière complète avec toutes les caractéristiques qu'on lui connaît à savoir une procédure secrète, écrite et non contradictoire.

Cette procédure au cours de sa mise en oeuvre et de son déroulement peut cependant subir des interférences d'autres procédures administratives, qui contribuent à faire du contentieux de l'impôt devant le juge administratif, un contentieux imprégné des procédures administratives.

2- L'exercice de l'inquisition dans le procès fiscal devant la juridiction administrative

Le pouvoir immense du juge reste l'atout principal de cette institution. Son contrôle entier sur la procédure, lui permet de diligenter les rôles et de redresser l'équilibre entre les parties au procès.

Cette procédure dont le symbole en droit administratif n'est plus à démontrer s'insère sans trop de difficulté dans le contentieux fiscal. Est-ce parce qu'il existe une similitude des parties ? Toujours est-il que le contribuable et l'administration fiscale qui s'opposent au sein de l'instance fiscale sont dans une situation inégalitaire qui s'apparente au mythique et historique combat qui opposa jadis David et Goliath.

Grâce à l'inquisition le juge se trouve donc investi du devoir de rétablir l'équilibre en se penchant sur les réalités factuelles et juridiques du litige.

Traditionnellement cette procédure est secrète et non contradictoire. Ce dernier aspect ne s'applique pas dans toute son aisance dans le contentieux fiscal, car la contradiction conduit nécessairement à la communication des mémoires et brise le sceau du secret.

La procédure administrative, tout comme la procédure fiscale devant le juge administratif, reste malgré tout, une procédure typiquement inquisitoriale dont le rôle essentiel est tenu par un magistrat appelé conseiller rapporteur. Il organise l'échange des mémoires et fixe les délais impartis à chaque partie pour répondre.

Son rôle est à l'image de ce qui a été précédemment évoqué : il conduit toute l'instruction et gère les échanges. Toutes les informations, tous les documents, les demandes supplémentaires de documents par les parties passent par lui. Il instruit donc l'affaire et au terme de cette instruction rédige un rapport qu'il complète souvent en demandant aux parties, communication de documents complémentaires.

Cette phase peut être longue. Mais la longueur dépend des débats, du conseiller rapporteur et de la capacité des tribunaux à traiter les litiges.

Le secret, qui est le caractère essentiel par excellence de la procédure inquisitoriale, et qui se trouve parfois découvert du fait de la contradiction, est préservé par le conseiller rapporteur lorsqu'il instruit. Dans la pratique, le secret est protégé et couvert dans certains cas de figure. Cette couverture se justifie par la volonté de protéger les droits de certains individus notamment au regard de leur vie privée et professionnelle.

Ainsi le Livre des procédures fiscales prescrit dans son art. L. 201 al. 1, en vue de préserver et respecter le secret professionnel, que : « les documents et pièces que l'administration a joint au dossier du litige devant le tribunal administratif et qui concernent les entreprises ou les personnes nommément désignées ne peuvent porter que sur des moyennes de chiffres d'affaires ou revenus... »

On l'a bien compris, la mesure est subjective et son rôle est de préserver le secret de l'impôt payé par les contribuables concernés²⁶⁸.

Cette transparence qui en soit est normale deviendrait donc un facteur de violation de la vie privée ou professionnelle d'une personne. C'est donc dans cette optique que le Conseil d'Etat a jugé que les droits de la défense n'étaient pas bafoués, que la contradiction était respectée dès lors que l'administration a produit des documents dans lesquels elle a volontairement omis des précisions relatives à l'impôt acquitté par d'autres contribuables²⁶⁹ et que « les renseignements d'ordre personnel relatifs à des personnes autres que le demandeur » n'étaient pas communicables²⁷⁰.

Il arrive en outre que le but recherché en sauvegardant le secret dans la procédure inquisitoriale soit tout autre. Il s'agit très souvent de sauvegarder l'intérêt général en préservant une preuve. Cet aspect des choses est très important dans un contentieux fiscal spécifique : les infractions fiscales et douanières.

Le secret retrouve son acception première à savoir la volonté d'obtenir des aveux comme preuve d'un crime, d'un délit ou d'une contravention. L'ignorance dans laquelle se trouve le contribuable se justifie par le caractère pénal de cette inquisition. Il est donc normal que le contribuable ignore l'existence d'une enquête diligentée à son encontre. Toute transparence serait nuisible et amenuiserait les efforts mis en place par le juge pour caractériser l'infraction.

²⁶⁸ Cette précision sur le montant de l'impôt réglé conduirait à fournir un élément du puzzle permettant la reconstitution de l'ensemble tout entier, à savoir les revenus ou les bénéfices imposables car les règles de calcul applicables sont laissées à la connaissance de tous.

²⁶⁹ CE, 3 mars 1972, req. n° 75457 : Dr. Fisc. 1972, comm. 1168, concl. Dufour.

²⁷⁰ CE, 22 oct. 1990, Cassigneul : Dr. fisc. 1991, n°6, comm. 165 : RJF 1990, n°1506.

La preuve, seul moyen légal permettant de poursuivre la procédure juridictionnelle est donc le seul objectif à préserver.

C'est nécessairement la raison pour laquelle le Conseil d'Etat a rappelé dans un arrêt du 1^{er} mars 1991²⁷¹ que lorsqu'un contribuable demande la communication d'un rapport de vérification, celui-ci peut lui être adressé à l'exception des parties dont la communication porterait atteinte à la recherche des infractions fiscales. Cette conclusion jurisprudentielle résulte simplement de l'application, en matière fiscale, de l'art. 6 de la loi n° 78-753 du 17 juillet 1978 relatif à la communication des documents administratifs.

C'est du moins ce que souligne le commissaire du gouvernement HAGELSTEN lorsqu'elle précise que le « rapport émanant de la brigade de contrôle et de recherche du Rhône... » entre « ...clairement dans les exceptions prévues au droit de communication prévues par l'art. 6 de la loi à savoir les documents dont la communication porterait atteinte à la recherche par les services compétents des infractions fiscales... »²⁷².

La procédure inquisitoire n'exclut cependant pas l'existence ou l'interférence d'autres procédures administratives dont le reflet en droit fiscal mérite quelques développements. En effet, cela contribue à asseoir la thèse selon laquelle le contentieux fiscal devant la juridiction administrative reste un contentieux administratif. C'est ainsi qu'il est possible qu'un contribuable mette en œuvre une procédure de référé dans les conditions de droit commun. Le caractère fiscal de la contestation n'influe pas sur cette procédure.

3-L'interférence d'un probable référé administratif

Le référé, dans le procès fiscal²⁷³ devant le juge administratif de l'impôt, joue un rôle équivalent à celui qui lui est assigné en matière administrative²⁷⁴. Le recours juridictionnel n'est pas suspensif : tel est le principe qui est appliqué depuis toujours dans le contentieux administratif général et dans le procès fiscal.

Les référés constituent les procédures d'urgence dont l'intérêt se résume essentiellement en la protection rapide des intérêts des administrés (voire de l'administration fiscale lorsque le recouvrement d'une imposition semble compromis). En effet l'action administrative qui peut

²⁷¹ CE, 1^{er} mars 1991, req. M. Lahtermann : Dr. fisc. 1992, comm. 462

²⁷² M-D. Hagelsten, Note sous CE, 1^{er} mars 1991, op. cit.

²⁷³ La procédure a été mise en œuvre pour la première fois dans le contentieux fiscal dans un arrêt du Conseil d'Etat du 25 avril 2001, n°23166 et 230345, sect. SARL Janfin : RJF 7/01, n° 1016, concl. G. Bachelier.

²⁷⁴ Comme le souligne, Jean Maïa, « Faute d'indice dans les travaux préparatoires de la loi du 30 juin 2000 qui aurait milité en faveur d'une exclusion de la matière fiscale du champ de la réforme, l'hésitation n'était donc guère permise sur l'applicabilité du référé-suspension à la décision d'imposition » ; J. Maïa, « Procédure d'urgence au stade du recouvrement : retour à l'égalité des armes entre le contribuable et le fisc », RJF 07/01, p. 611-619.

leur être défavorable, mérite dans la mesure du possible, d'être freinée avant qu'elle ne produise des dégâts financiers irréversibles ou difficilement réparables. Cependant, le contribuable n'est pas le seul à pouvoir utiliser cette mesure. En vertu des dispositions de l'art 811-14 du CJA, l'administration peut obtenir le sursis à exécution du jugement quand il est évident que l'exécution de la décision du juge de l'impôt serait de nature à entraîner le non recouvrement de l'impôt si l'administration obtenait gain de cause dans l'instance supérieure²⁷⁵.

Pendant longtemps, la limitation des effets que pouvait produire l'avis de mise en recouvrement ou l'exécution du rôle pendant que le litige était porté devant le juge de l'impôt, était assurée par la procédure du sursis à exécution dont l'application en matière fiscale ne pouvait être exclue du fait de la spécificité de la matière²⁷⁶. Cette procédure a disparu pour laisser place au référé-suspension : ce dernier reprend l'ensemble des développements positifs relatif au sursis en droit fiscal²⁷⁷.

La décision administrative d'imposer ou l'acte d'imposition qui vise à amputer le patrimoine du contribuable peut ainsi faire l'objet d'une « suspension d'exécution » et permettre la préservation dudit patrimoine. Il a fallu tenir compte de la mouvance du contentieux administratif pour parvenir à la mise en place de cet état de droit car la prohibition d'adresser des injonctions à l'administration constituait un frein majeur. En effet le juge ne disposait pas du pouvoir de condamner l'administration à des obligations de faire ou de ne pas faire, excepté dans le cadre de l'instruction²⁷⁸ et dans celui du référé suspension.

Cette évolution administrative rejaillit dans le contentieux fiscal car si le professeur DUGRIP²⁷⁹ souligne le fait que cette « innovation est considérable dans la mesure où le prononcé de la suspension peut se traduire par une obligation de faire adressée par le juge à l'administration²⁸⁰. », cette faculté a un énorme impact sur le contentieux de l'impôt dont l'enjeu essentiellement pécuniaire n'est plus à démontrer.

²⁷⁵ CE, 3 nov. 1989 : Dr. fisc. 1992, n° 47, comm. 2236.

²⁷⁶ Sur l'état du droit antérieur et précisément sur le sursis à exécution, voir notamment, « Le sursis à exécution du rôle ou de l'avis de mise en recouvrement devant le Conseil d'Etat », Dr. Fisc. 1986, n°25, p. 784; P. Dibout, « Le développement du sursis à exécution en matière fiscale », AJDA 1984, p.580 ; Y. Gaudemet, « Le juge administratif et le prononcé du sursis » : AJDA 1982, p. 629.

²⁷⁷ P. Dibout, « Le développement du sursis à exécution en matière fiscale », op. cit.

²⁷⁸ R. Chapus, *Droit administratif général*, op. cit. p. 815.

²⁷⁹ O. Dugrip, « Les référés administratifs : bilan et enjeux de la réforme », colloque Dalloz, RFDA, 2002, p. 245 et s.

²⁸⁰ Voir dans ce sens, CE, 28 fevr. 2001, Philippart et Lesage : RFDA 2001, p. 390, concl. D. Chauvaux.

Cet impact tient aussi au fait que, c'est une « procédure accessoire » à une procédure principale, en l'espèce, la contestation d'une imposition. La décision contestée devra donc faire l'objet d'un recours juridictionnel.

En d'autres termes, « l'accès au référé suspension sera subordonné à l'introduction d'une instance principale, elle-même recevable. »²⁸¹. Cet aspect non négligeable dans le contentieux de l'impôt avait déjà été souligné par la jurisprudence²⁸² lorsque la suspension de l'exécution était l'apanage du sursis à exécution.

L'urgence et le doute sérieux²⁸³, quant à la légalité de l'acte d'imposition, constituent donc des conditions faciles²⁸⁴ selon le législateur à remplir et ce d'autant plus qu'en matière fiscale, le recours au juge administratif de l'impôt n'est autorisé qu'en cas de rejet total ou partiel de la réclamation du contribuable.

A cet effet, le juge a estimé que la condition d'urgence était remplie dès lors que la décision administrative contentieuse porte une atteinte suffisamment grave et immédiate à la situation du requérant, même si les répercussions financières ne sont pas notoires. De plus il estime que, dès lors qu'à brève échéance l'obligation de régler sans délai l'impôt pourrait entraîner des conséquences graves par rapport à la capacité du contribuable à régler la dette fiscale, il y a lieu d'ordonner une suspension de l'exécution de la décision d'imposer²⁸⁵.

Une fois de plus, le déroulement du contentieux fiscal devant le juge administratif est imprégné du modèle juridictionnel administratif dont il subit nécessairement les évolutions et les changements notables.

C- Une procédure juridictionnelle intégrant en son sein les principes généraux de la procédure juridictionnelle administrative

Les principes généraux administratifs sont nombreux. Mais, pour étayer le propos à ce stade, seuls les plus importants seront évoqués car ils ont un impact évident dans le contentieux

²⁸¹ R. Vandermeeren, « La réforme des procédures d'urgence devant le juge administratif », AJDA 2000, p. 706 et s.

²⁸² CE sect. 17 déc. 1976, dame X : Lebon, p. 555; RDP 1977, p. 679, note Roland Drago; Dr. Fisc. 1977, p. 807, concl. Daniel Fabre.

²⁸³ Les autres référés peuvent aussi être appliqués mais nous n'avons pas éprouvé la nécessité de les développer.

²⁸⁴ Jean Maïa souligne en effet que la juridiction administrative a formulé de manière générale la définition de l'urgence et y a intégré la recherche d'un équilibre des intérêts du contribuable et ceux de l'administration ; J. Maïa, « Procédure d'urgence au stade du recouvrement : retour à l'égalité des armes entre le contribuable et le fisc », op. cit. p. 614.

²⁸⁵ CE, sect. 25 avril 2001, Sté Parfival : Dr. fisc. 2001, n°29, comm. 711, concl. G. Bachelier. De même, CE, sect., 25 avril 2001, n° 230166 et 230345, op. cit.

fiscal. Il s'agit notamment des règles de détention de l'action fiscale (1) des règles relatives à la représentation (2) et celles relatives aux pouvoirs et contraintes du juge (3).

1- Le détenteur de l'action fiscale devant le juge administratif de l'impôt

L'action fiscale est détenue par le contribuable, personne physique en ce qui concerne notamment l'impôt sur le revenu (IR) ou le contribuable, personne morale représentée par son dirigeant, en ce qui concerne l'impôt sur les sociétés (IS).

En matière d'impôt sur le revenu, de taxe d'habitation, la taxe foncière sur les propriétés bâties et non bâties, le contribuable détenteur de l'action fiscale devant le juge administratif de l'impôt est le contribuable débiteur ou son conjoint. Il faut cependant préciser que dès lors qu'on est en présence d'un impôt dont seul un époux est redevable, il est le seul à pouvoir exercer une action en justice pour contester le bien fondé de l'imposition. Tel est le cas en l'occurrence en matière de TVA ou encore de taxe professionnelle, à moins que le conjoint collaborateur ait été mentionné dans le registre de commerce et des sociétés ou encore au registre des métiers²⁸⁶.

Tous les tiers solidairement responsables du paiement de l'impôt sont également détenteurs de l'action et disposent du pouvoir d'ester en justice au même titre que le contribuable²⁸⁷. Autrement dit, toute personne (que l'administration fiscale peut actionner pour obtenir le règlement de la créance fiscale en l'absence de paiement ou en cas d'impossibilité de paiement par le contribuable) dispose du pouvoir d'ester.

En ce qui concerne les garants, bien qu'ils soient solidairement responsables, ils ne peuvent pas contester une imposition dès lors qu'ils n'ont pas été mis en demeure de la régler²⁸⁸.

En matière d'IS, c'est-à-dire en ce qui concerne les personnes morales, seuls les représentants légaux disposent du pouvoir d'ester. Une précision mérite cependant d'être apportée en ce qui concerne les SNC, SCS, SEP et sociétés civiles pour lesquels seuls les gérants ont la qualité pour agir, c'est aussi le cas pour les associés.

Hormis le cas très exceptionnel de la transmission de la réclamation préalable au juge par l'administration fiscale, très souvent, c'est le contribuable qui est demandeur devant le tribunal administratif car il conteste le rejet partiel ou total de sa réclamation.

²⁸⁶ Loi n° 82-596 du 10 juillet 1982.

²⁸⁷ CE, sect., 10 octobre 1997, n° 117640 : RJF 11/97, n° 1057.

²⁸⁸ CE, 18 juin 1980, n° 22140 : RJF 9/80, n° 724.

En appel, l'administration, représentée par le ministre chargé (de l'économie, de l'industrie et) du budget, tout comme le contribuable, peut être demandeur ou défendeur en fonction des conclusions du jugement.

La représentation de l'administration en appel par le ministre n'est aucunement une particularité du droit fiscal : c'est une règle qui s'applique à l'ensemble du contentieux administratif²⁸⁹. Le principe fondamental, selon lequel l'administration fiscale ne peut en aucun cas renoncer au bénéfice de la loi fiscale, lui permet à tout moment de la procédure juridictionnelle d'abandonner mais ensuite de reprendre ses conclusions et très souvent, lorsqu'elle a perdu en première instance, d'interjeter appel.

D'une manière générale, seules les personnes détentrices de l'action en justice peuvent saisir le tribunal administratif, interjeter appel et réaliser un recours en cassation

2- La représentation devant la juridiction administrative dans l'instance fiscale

Le contribuable dispose de la faculté de se faire représenter devant le tribunal administratif. Dans la pratique et conformément aux textes en vigueur, le ministère d'avocat et d'avoué n'est pas obligatoire lorsqu'un contribuable décide de contester son imposition devant le juge administratif de l'impôt. Cette règle qui découle de l'art. R. 197-4 du LPF est une règle héritée du contentieux administratif. Elle ne constitue en aucun cas une exception dans le contentieux fiscal.

Ces derniers peuvent cependant être mandatés par le contribuable et ce même en l'absence d'un écrit : ils ne sont donc pas obligés de justifier leur mandatement²⁹⁰. Cette règle ne vaut pas dès lors qu'un recours en cassation est exercé par le contribuable. Ce dernier, dans ce cas, ne peut se passer des services d'un avocat au Conseil d'Etat.

La représentation obligatoire n'est valable que pour les contribuables car, en ce qui concerne l'administration fiscale, il existe une règle traditionnelle selon laquelle les « recours au nom de l'Etat sont dispensés du ministère d'avocat ». Le ministre ou une personne déléguée par lui reste donc compétent pour exercer un recours en cassation au nom de l'Etat²⁹¹.

3- Les pouvoirs et les contraintes de la juridiction administrative dans le contentieux fiscal

²⁸⁹ Art. R 811-10 du CJA.

²⁹⁰ CE, sect., Avis 29 nov. 1991 : RJF 1992, p. 88 ; Dr. fisc. 1993, comm. 1106, concl. Mme Hagelsteen.

²⁹¹ CE, 7 juin 1961, n°52444, Bernard : Lebon T., p. 1132.

Les pouvoirs et contraintes du juge administratif dans le contentieux fiscal ne sont pas spécifiques et découlent eux aussi des règles du contentieux administratif général. Leur application en matière fiscale donne un parfum particulier à l'instance fiscale.

a- Les pouvoirs du juge administratif dans l'instance fiscale

L'autonomie dont dispose le juge administratif de l'impôt est un atout considérable pour la mise en oeuvre de ses nombreux pouvoirs au cours de l'instance juridictionnelle, tant en première instance qu'en appel. Il dispose d'une liberté qui est similaire à celle dont dispose le juge administratif dans le contentieux administratif général. Elle s'apprécie au regard à la fois des parties au procès et des personnes susceptibles d'intervenir pour permettre de clarifier les faits.

Cette liberté lui permet de ne retenir que les éléments qu'il juge utiles pour la formation de son intime conviction et donc de son jugement. Il n'est lié, ni par les conclusions des experts²⁹², ni par les avis de l'administration²⁹³, encore moins par les conclusions non justifiées des contribuables.

Le juge, au cours de l'examen de l'affaire, et en se servant des documents produits par les parties, dispose de la faculté de recalculer l'impôt. C'est ce calcul qui lui permet de décider de la décharge totale ou partielle. Ses conclusions apparaissent dans son jugement puisqu'il ne peut pas renvoyer les parties devant l'administration. Il dispose par conséquent du pouvoir de substituer sa décision à celle prise par l'administration fiscale. Cette substitution reste parfois encadrée par des considérations légales notamment en matière de pénalités fiscales où il doit se conformer au barème et ne dispose en aucun cas du pouvoir de modulation²⁹⁴.

Concernant une fois de plus l'administration, l'étendue de ses pouvoirs est régie par les dispositions administratives générales. Le pouvoir d'injonction, qui a été réformé en 1995, s'applique aussi au juge administratif de l'impôt. La prohibition qui était faite d'adresser des injonctions à l'administration était aussi valable pour le juge de l'impôt, du fait de la règle de la séparation des pouvoirs, s'appliquait à lui bien qu'on ait été dans un contentieux spécifique.

Aussi, en dehors du cas spécial des injonctions au cours de l'instruction, le juge administratif de l'impôt dispose donc aussi de la possibilité d'adresser les injonctions en vue de l'exécution

²⁹² CE, 19 déc. 1988, n° 78146 : RJF 2/89 n°241. Dans cet arrêt, le Conseil d'Etat a jugé que le juge pouvait décider d'écarter les résultats d'un expert sans pour autant que cela vicié son jugement.

²⁹³ CE, 30 avril 1975, n° 92488 : RJF 6/75, n°281. De plus, les avis de l'administration ne peuvent en aucun cas influencer sur la décision du juge. L'administration peut décider de dégrever d'office un contribuable et le juge peut en décider autrement.

²⁹⁴ CE, avis, 8 juill.1998, Fattell, p. 849, RJF 1998, n° 970, concl. J. Arrighi de Casanova ; Sur l'application de l'art 1725 du code général des impôts.

de la chose jugée²⁹⁵, injonction qu'il peut assortir d'une astreinte pour garantir l'exécution de sa décision²⁹⁶.

En plus, il peut procéder à une substitution de base légale à condition que le texte substitué ait la même valeur juridique que celui qui sera nouvellement retenu. A ce niveau, une fois de plus le juge administratif de l'impôt n'hésite pas à faire application des règles générales du contentieux administratif. Le Conseil d'Etat a admis une substitution de base légale dans des conditions posées par les règles du contentieux administratif général²⁹⁷.

Cette liberté reste tout de même encadrée par la loi car il existe des cas dans lesquels il a l'obligation de se prononcer, en l'occurrence lorsque les moyens sont d'ordre public.

Il a ainsi l'obligation de prononcer son incompétence s'il a été saisi à tort. Il a aussi l'obligation de soulever d'office toute irrégularité liée aux conditions de recevabilité des demandes. La requête introductive d'instance est soumise à des conditions dont le non respect entraîne automatiquement le rejet. Dans tous les cas, avant de relever un moyen d'ordre public, le juge a l'obligation d'en informer préalablement les parties sinon il entache sa décision d'irrégularité²⁹⁸.

Son pouvoir peut aussi être limité par le quantum fixé par la réclamation préalable. En effet, le juge ne peut fixer une imposition supérieure à celle qui a été primitivement établie par l'administration²⁹⁹, de même il ne peut accorder un dégrèvement supérieur à celui qui a été originairement demandé par le contribuable.

b-Les contraintes du juge administratif dans l'instance fiscale

Ces contraintes sont à l'image des contraintes communes à tout juge. Il doit statuer sur l'ensemble des prétentions des parties et répondre à tous les moyens évoqués par ceux-ci. Toute omission à statuer est sanctionnée par l'annulation du jugement³⁰⁰. De plus, le juge administratif de l'impôt ne doit en aucun cas statuer au delà de ce qui est demandé c'est-à-dire *ultra petita*. Dans le cas contraire, il encourt la réformation de son jugement.

²⁹⁵ Loi du 8 février 1995, codifié à l'article L 911-1 et 2 du Code de justice administrative.

²⁹⁶ Voir plus précisément sur la question : R. Chapus, *Droit du contentieux administratif*, op. cit. n° 1092 et s; J-F. Brisson, « L'injonction au service de la chose jugée contre l'administration », *Rev. Justices* 1996, n°3, p. 167 ; F. Moderne, « Sur le nouveau pouvoir d'injonction du juge administratif », *RFDA* 1996, p. 43.

²⁹⁷ CE, sect., 1^{er} oct. 1999, n° 170598, association pour l'unification du christianisme mondial : RJF 11/ 99, n° 1397, concl. G. Bachelier, p. 836.

²⁹⁸ CE, 28 juillet 1999, n° 168924, Sarl Carrefour de Canourgues : RJF 10/ 99, n° 1248.

²⁹⁹ CE, 11 avril 1986, n°3145 : RJF 1986.

³⁰⁰ CE, 16 avril 1982, n° 24357 : RJF 6/82, n° 561.

Autant le contribuable ne peut demander au juge de lui accorder une décharge supérieure à celle de la réclamation, autant le juge ne peut, de son propre chef, aller au-delà de ce qui est demandé³⁰¹.

En outre, il a l'obligation de statuer, soit en accordant la décharge totale ou partielle demandée par le contribuable, soit en rejetant celle-ci.

Dans tous les cas de figure, le juge administratif de l'impôt doit non seulement procéder à la fixation de la matière imposable, mais en plus, en déduire les conséquences utiles à savoir préciser l'impôt dû par le contribuable³⁰².

II- Une banalisation dans la formation de la décision juridictionnelle

Deux éléments accentuent la banalisation du contentieux fiscal devant la juridiction administrative au moment de la formation de la décision juridictionnelle. Dans un premier temps, l'encadrement de la décision n'est pas singulier car il suit le schéma normal des décisions du contentieux administratif général (A). Dans un second temps, c'est la formation même de la décision du juge administratif dans le contentieux fiscal, qui reste identique à ce qui est observé dans le contentieux administratif général (B).

A- L'encadrement de la décision du juge administratif dans le contentieux fiscal

La transposition dans le procès fiscal du mode d'encadrement de la décision du juge administratif, est une réalité dont quelques éléments essentiels méritent d'être soulignés. Cette réalité témoigne de l'absence d'une véritable individualisation du contentieux fiscal devant la juridiction administrative.

1- Les règles générales encadrant la décision du juge administratif dans l'instance fiscale

Ces règles concernent la publicité des jugements et le secret des délibérés.

a- La publicité des jugements

Les principes généraux de la procédure administrative relatifs au jugement sont repris dans leur intégralité dans le procès fiscal. Il n'existe plus de dispositions fiscales spécifiques en la matière.

³⁰¹ CE, 20 juillet 1988, n° 66336 : RJF 10/88, n° 1157.

³⁰² CE, 7 juin 1978, n° 7485 : RJF 9/78, n° 364.

La règle de la publicité des jugements est posée par le code de justice administrative. L'article L. 10 de son titre préliminaire dispose que : « Les jugements sont publics ».

Cependant, en matière administrative, la règle est celle de la non-publicité des audiences à moins qu'un texte ne prévoit le contraire³⁰³. Aussi, pendant longtemps, dans le contentieux de l'impôt sur le revenu, la non publicité a été la règle jusqu'à la loi du 29 décembre 1983.

En tout état de cause, selon les dispositions du code de justice administrative (Art. R. 741- 2 Al. 2), la publicité obligatoire des audiences est devenue la règle devant le Tribunal administratif, la Cour administrative d'appel et le Conseil d'Etat. Cette obligation de publicité a conduit le commissaire du gouvernement M. LABETOULLE à dire que la publicité qui était l'une des pièces maîtresses de l'opposition entre la procédure juridictionnelle judiciaire et administrative ne l'est plus³⁰⁴. Ce point essentiel de l'opposition des deux ordres est battu en brèche dans le contentieux administratif : l'exception est devenue la règle.

Cette disposition générale a été reprise par le Livre des procédures fiscales. L'art. L 199 B précise que « Les affaires portées devant les juridictions de l'ordre...administratif... sont jugées en séances publiques. »³⁰⁵

L'importance de la publicité des débats est à la lumière de la sanction qui accompagne son non respect. Un jugement qui ne satisfait pas à cette exigence est frappé de nullité³⁰⁶. Tel est le cas si la lecture du jugement n'est pas publique³⁰⁷ ; cette lecture publique est d'autant importante qu'elle traduit la date du jugement.

b- Le secret des délibérés

Contrairement aux audiences, les délibérés sont frappés du sceau du secret. L'art. L 8 du titre préliminaire du Code de justice administrative impose ce huis clos à toutes les juridictions administratives, *a fortiori* lorsque ces dernières statuent en matière fiscale. Ainsi ni le public, ni les avocats, encore moins les parties ne sont présentes au moment des délibérés. L'opinion du rapporteur doit rester secrète³⁰⁸. C'est un principe général de droit³⁰⁹ et une règle dont le

³⁰³ CE, 25 juin 1948, Brillaud, p. 292, D. 1949, somm. p. 21.

³⁰⁴ D. Labetoulle, concl. Sur CE, sect. 27 oct 1978, Debout, Lebon, p. 395.

³⁰⁵ Jusqu'en 1983 et pour certains impôts jusqu'à la loi de finances pour 2004 (art 93-II, pour IS et IR), les débats relatifs au contentieux de certains impôts (TVA, Impôt Direct Locaux) n'étaient pas publics.

³⁰⁶ CE, 8 janv. 1982, Serban : Lebon, p. 8, concl. B. Genevois ; CE 29 juill. 1983, req. n° 34579 : Dr. fisc. 1984, comm. 31, concl. Rivière.

³⁰⁷ Ibidem.

³⁰⁸ CE, 29 juill. 1998, Mme Esclatine : Lebon, p. 320, concl. D. Chauvaux, AJ 1999, p. 69, note F. Rolin, D 1999, p. 85, concl. D. Chauvaux, JCP 1999, I, n° 128, chron. J. Petit. Voir aussi, D. Labetoulle, « Remarques sur l'élaboration des décisions du Conseil d'Etat statuant au Contentieux », *Mélanges René Chapus*, p. 333-341.

³⁰⁹ CE, 15 oct. 1965, Mazl: DA 1965, n° 377, JCP 1966, n° 14487.

but est de permettre le respect du secret des délibérés³¹⁰ car il participe à la fonction de juger³¹¹.

L'encadrement de la décision du juge fiscal administratif se révèle aussi au regard des organes qui sont censés rendre la décision.

2- L'encadrement des organes compétents pour rendre des décisions fiscales devant la juridiction administrative

Une fois de plus, il n'existe pas de dissemblance entre la composition du tribunal statuant en matière fiscale et celui statuant dans le contentieux administratif général. La composition de celui-ci et les principes qui garantissent l'indépendance des juges en sont la preuve. La composition du tribunal reste une condition de régularité de la décision juridictionnelle. Exceptionnellement toutefois, la nature spécifique du contentieux de l'imposition a conduit à la mise en œuvre de règles spécifiques en ce qui concerne la compétence territoriale des tribunaux administratifs dans l'instance fiscale.

a- Les formations du jugement et le respect du quorum

L'esquisse de la composition des tribunaux administratifs permet de mieux entrevoir comment les juges, au sein de cette juridiction, sont appelés à rendre la justice. Elle permet aussi de mettre en relief l'identité entre des juges, que le contentieux soit fiscal ou administratif.

Le tribunal administratif est divisé en sections qui elles-mêmes sont réparties en chambres³¹². Ce sont ces chambres qui rendent la justice d'une manière générale. Chaque chambre est composée d'un Président et de deux conseillers. Lorsque les sections rendent des jugements, elles sont composées d'un président et de 4 conseillers. Il peut arriver que la justice soit elle aussi rendue par une **formation spéciale** ou une **formation plénière**. Lorsqu'elle est rendue par une formation spéciale, cette dernière est composée d'un président et du vice-président du tribunal, des présidents et vice-présidents des sections et du rapporteur. Quant à la formation plénière, elle est composée du président et du vice-président du tribunal, des présidents des sections et du rapporteur.

La règle fondamentale applicable ici est celle selon laquelle le tribunal doit avoir la même composition tout au long de l'examen de l'affaire et du délibéré. Cette composition peut ne

³¹⁰ R. Chapus, *Droit du Contentieux administratif*, op. cit, p.825.

³¹¹ CE, Ass., 14 décembre 2001, soc. Réflexion..., AJ 2002, p. 127, chron. M Guyomar et P. Collin.

³¹² Il faut dire que l'existence des chambres fiscales, a pour but non pas de créer une différence entre le contentieux fiscal et les autres contentieux administratifs, mais plutôt de favoriser la spécialisation des juges. Cette remarque vaut également pour le Conseil d'Etat au sein duquel, on note l'existence de plusieurs sous-sections. Chacune d'elle a vocation à traiter un contentieux spécifique. C'est ainsi que la 3^e et 8^e sous-section de la section du contentieux ont en charge, la gestion des litiges fiscaux. Les deux sous-sections peuvent renvoyer la question aux deux sous-sections réunies si la question en litige l'exige.

pas être la même au moment de la lecture du jugement sans que cela n'affecte de quelque manière que ce soit la régularité du jugement.

Le quorum fixé par les textes constitue par contre une obligation dont le respect est impératif. En effet les articles R. 222-18, R. 222-21, R 222-31 et R 122-14, R 122-16, R-122-19 et R. 122-20 du CJA fixent les quorums nécessaires. Le quorum est en général de la moitié des effectifs légaux.

Lorsque le quorum n'est pas atteint, l'art. L. 221-2 précise que la formation du jugement peut être complétée. Pour le tribunal administratif, il est possible de faire appel à un conseiller, membre d'un autre tribunal ou encore au plus ancien des avocats disponibles inscrits au barreau local.

La **composition collégiale** est donc la règle mais elle ne s'applique pas dans tout le contentieux fiscal. C'est ainsi qu'en matière de taxes syndicales, de recours contre les décisions prises en matière fiscale sur demandes de remise gracieuse, ou encore de litiges relatifs aux impôts locaux autres que la taxe professionnelle, **le juge statue seul**³¹³. C'est une audience publique mais ces dispositions qui découlent de l'article R 222-13 du CJA sont dérogatoires de celles posées par l'art. L 3 du CJA qui impose la collégialité.

b-La compétence territoriale des tribunaux administratifs statuant dans le contentieux fiscal

Les bases de la répartition du contentieux fiscal sont précisées par le Livre des procédures fiscales dans son article L.199³¹⁴. Mais cette répartition juridictionnelle est celle relative à l'attribution de l'impôt. La question qui se pose est celle de savoir si la répartition *ratione loci*, c'est-à-dire territoriale, est la même en matière fiscale qu'en matière administrative.

L'art. R. 312-1 du CJA pose un principe: le tribunal territorialement compétent est « celui dans le ressort duquel a légalement son siège l'autorité qui, soit en vertu de son pouvoir propre, soit par délégation, a pris la décision attaquée... » autrement dit, c'est **le tribunal où se trouve le défendeur : *actor sequitur forum rei***.

Ceci conduit nécessairement à la compétence du tribunal de l'autorité ayant rendu la décision préalable.

³¹³ Encore que la tendance actuelle est d'aller vers la juridiction unique. André Heilbronner, soulignait en effet que le principe traditionnel de la multiplicité des magistrats (...) se justifie entièrement lorsqu'il s'agit d'un litige compliqué ou faisant peser sur le juge une responsabilité grave. A. Heilbronner, « Les tribunaux submergés », Dr. fisc.1986, n°2, p. 825.

³¹⁴ Voir Titre II, Partie I.

Cette attribution du contentieux n'est cependant pas valable dans le contentieux fiscal où des règles différentes s'appliquent. Cette différence est certainement due au caractère propre de l'impôt. Selon les cas, il s'avère s'attacher à une nature qui varie suivant la matière imposable à laquelle il s'applique.

Cette matière imposable a souvent conduit à distinguer les impôts réels et les impôts personnels.

En effet, comme l'a rappelé le Conseil d'Etat, le tribunal administratif territorialement compétent n'est en aucun cas celui dans le ressort duquel le directeur qui a statué sur la réclamation, a son siège³¹⁵. En règle générale, le tribunal administratif compétent en matière fiscale est celui dont dépend le lieu d'imposition³¹⁶ ; ce lieu d'imposition qui lui-même est déterminé en fonction du caractère réel ou personnel de l'impôt.

Le contentieux fiscal se distingue ainsi du contentieux administratif car le contribuable qui veut saisir le juge doit s'adresser au tribunal dans le ressort duquel est situé le département du lieu d'imposition.

Dans la pratique, cela conduit notamment en matière d'impôt sur le revenu à saisir, soit le tribunal du lieu de résidence habituelle du contribuable, soit celui du lieu du principal établissement de ce dernier en cas de pluralité de résidences. C'est donc le lieu de résidence du contribuable qui détermine ici le tribunal compétent. C'est la raison pour laquelle même lorsqu'il n'est pas domicilié en France, une solution a été mise en place : le lieu d'imposition sera celui du centre des impôts des non-résidents situé à Paris.

Cette attribution géographique est valable pour tous les recours juridictionnels relatifs aux revenus catégoriels (BIC, BNC, Revenus fonciers, Bénéfices agricoles...) rentrant dans la base imposable de l'impôt sur le revenu des personnes physiques.

En ce qui concerne l'impôt sur les sociétés, l'application de la règle conduit à reconnaître la compétence du tribunal du lieu d'imposition de la personne morale c'est-à-dire le lieu de son principal établissement. Il peut arriver que l'administration (Art. 218 CGI et 218 A, CGI), pour des raisons diverses, désigne comme lieu d'imposition soit celui de la direction effective de la société, soit celui de son siège social. Se faisant, elle pose donc des critères alternatifs pour la désignation du tribunal compétent.

³¹⁵ CE, 27 mai 1983, n° 30444 : RJF 1983, p. 413; Dr. fisc. 1984, comm. 1064 ; CE, 20 avril 1988, n° 44154 : RJF 1988, p. 443.

³¹⁶ CE, 9 nov. 1984, n°37032 : RJF 1985, p. 83 ; Dr. Fisc. 1986, comm. 206 ; CE, 20 avril 1988, n°44154 op. cit.

Pour ce qui est de la taxe foncière sur la propriété bâtie et non bâtie, le lieu d'imposition est celui de la commune où est situé le bien. Cette règle n'est en rien exceptionnelle par rapport au contentieux administratif général car l'art. R. 312-7 du CJA dispose qu'en matière d'immeuble, le tribunal compétent est celui où se trouve l'immeuble faisant l'objet du litige. Cette compétence s'applique donc chaque fois qu'il est question de litige prenant leur source dans un immeuble.

La taxe d'habitation, quant à elle, est due par toute personne disposant des locaux au premier janvier ; ce qui conduit à la compétence du tribunal du lieu où le contribuable dispose des locaux. La règle est quasi-identique en ce qui concerne la taxe professionnelle car ici aussi, le tribunal territorialement compétent est celui du lieu ou de la commune dans laquelle, le redevable dispose de locaux ou terrain rentrant dans la base imposable de cet impôt.

En matière de TVA, les choses s'avèrent être différentes : le tribunal compétent est plutôt celui dans le ressort duquel, le service qui a établi l'imposition a son siège³¹⁷. Si, pour les autres impôts, le lieu d'imposition avait un caractère subjectif puisqu'il renvoyait en quelque sorte à un élément relatif au contribuable (domicile, siège social) ; en matière de TVA, la subjectivité disparaît pour laisser place à un élément objectif « le siège du service qui a établi l'imposition ». Autrement dit, l'on revient à l'application ici des règles du contentieux administratif général³¹⁸.

Selon les dispositions de l'article L. 206 du LPF, la contestation relative au lieu d'imposition n'est pas de nature à entraîner l'annulation de l'imposition³¹⁹. Par contre, si un tribunal se trouve saisi à tort par un contribuable, personne physique ou morale, il doit obligatoirement procéder à la transmission de la requête au tribunal compétent sans avoir besoin de statuer sur son incompétence³²⁰.

La détermination de la compétence des tribunaux administratifs facilite nécessairement la désignation des cours administratives d'appel, territorialement compétentes pour connaître en deuxième lecture des contentieux fiscaux relevant de l'ordre juridictionnel administratif. Selon les dispositions (art. R. 322) du CJA, chaque Cour administrative d'appel est

³¹⁷ CAA Lyon, 28 oct. 1993, n° 92140 ; RJF 1994, n° 85.

³¹⁸ Cette règle est pratique surtout pour les échanges intra-communautaires qui sont par définition des opérations transfrontalières dans lesquelles l'acquisition intracommunautaire assimilée à une vente, est imposable en France. Les règles de localisation sont donc établies, non pas en fonction de la société (car ce n'est pas elle qui est redevable de l'impôt), mais en fonction des opérations réalisées car, la TVA restant avant tout un impôt sur la consommation, le lieu de livraison peut en effet être différent du lieu où le contribuable a son siège ou son domicile fiscal.

³¹⁹ CE, 9 janv. 1985, n° 41267 ; Dr. fisc. 1985, com. 679 ; CAA Bordeaux, 10 nov. 2005, n° 02-748, CTS Blanc ; Dr. fisc. 2006, n° 28, comm., 511, concl. Doré. Cette règle s'applique essentiellement en ce qui concerne l'impôt sur les revenus et taxes assimilées ainsi que l'impôt sur les sociétés.

³²⁰ CE, 3 mai 1989, n° 6922 ; RJF 1989, p. 378 ; Dr. fisc. 1989, com. 1556.

compétente pour connaître des jugements rendus en premier ressort par les tribunaux administratifs ayant leur siège dans leur ressort³²¹.

Ces quelques dissemblances relevées en ce qui concerne les règles de compétence territoriale n'entament pas énormément la conviction selon laquelle l'instance fiscale est *a priori*, une instance bénéficiant des règles générales du contentieux administratif. L'impartialité et l'indépendance des juges contribuent à étayer cette vision.

B- La formation de la décision du juge administratif dans l'instance fiscale

Pour parvenir à une décision ayant force obligatoire dans l'instance fiscale, le juge administratif doit respecter un certain nombre d'éléments rentrant dans la composition de celle-ci (2). Ces éléments ne sont pas originaux. Cependant, pour y parvenir, l'avis du rapporteur public³²² devient un préalable obligatoire tout comme dans le contentieux administratif général (1).

1- L'institution du rapporteur public dans l'instance fiscale

L'institution du rapporteur public, au sein du procès devant le juge administratif, s'étend à la matière fiscale. C'est donc un héritage du contentieux administratif. Il joue un rôle quasi-identique dans le contentieux fiscal. Olivier GOHIN dit de lui qu'il « ...est le personnage central de la séance de jugement »³²³. Le rôle qui lui est attribué au sein de la juridiction administrative (2) justifie sa liberté et son indépendance (1).

a- Le rapporteur public: un organe emblématique du contentieux administratif intégré dans l'instance fiscale

Le rapporteur public ne représente, ni le gouvernement, ni le ministère public³²⁴ dans le contentieux fiscal. Il n'est pas non plus une partie au procès et encore moins un juge. Il s'agit donc d'une institution *sui generis*, que l'on ne retrouve que devant le juge administratif³²⁵, et

³²¹ Il existe 7 Cours Administratives d'appel sur le territoire : CAA PARIS (TA de Paris, TA Cergy-Pontoise, TA Melun et de Versailles, TA de Nouvelle-Calédonie, et Papeete) CAA de Bordeaux (tribunaux de Bordeaux, Limoges, Pau, Poitiers et Toulouse, Basse-Terre, Cayenne, Fort-de-France, Mamoudzou, Saint-Denis et Saint Pierre) ; CAA de Douai (TA d'Amiens, Lille et Rouen) CAA Lyon (TA de Lyon, Grenoble, Dijon et Clermont-Ferrand) CAA de Marseille (TA de Marseille, Montpellier, Bastia, Nice) ; CAA de Nancy (TA de Besançon, Châlons-en-Champagne, Nancy et Strasbourg) ; CAA de Nantes : (TA de Caen, Nantes, Orléans et Rennes).

³²² **Celui-ci était désigné sous le nom de « commissaire du gouvernement » jusqu'au Décret n°2009-14 du 7 janvier 2009** relatif au rapporteur public des juridictions administratives et au déroulement de l'audience devant ces juridictions.

³²³ O. Gohin, *Contentieux administratif*, 3^e éd. p. 330.

³²⁴ CEDH, 7 juin 2001, Mme Kreiss/ France : AJDA 2001, 675, note Rolin ; D. 2001, 2619, note Drago ; JCP 2001, II, 10578, note Sudre ; petites affiches oct. 2001, n°197, note Flauss RDP 2001, 983, note Prétot ; RFDA. 2001, 991, note Genevois

³²⁵ Il existe devant la juridiction judiciaire un ministère public mais son rôle n'est pas point pour point identique à celui du rapporteur public (Voir infra).

dont l'originalité est sans appel. Selon l'art. 7 du CJA, c'est un membre de la juridiction qui « expose publiquement, et en toute indépendance, son opinion sur les questions que présentent à juger les requêtes et sur les solutions qu'elles appellent ».

On peut malheureusement se méprendre sur sa place et c'est la raison pour laquelle le professeur CHAPUS, reprenant les conclusions de la CEDH affirme que « ... ce sont les 'apparences qu'elle invoque expressément pour juger que la participation du *commissaire du gouvernement* aux délibérés n'est pas compatible avec les exigences de l'article 6 de la convention, c'est-à-dire du procès équitable. » et qu'il y aurait « ...là une remarquable illustration des excès auxquels peut exposer le primat de la 'théorie des apparences' ». ³²⁶

Son indépendance est affirmée tant par le législateur³²⁷ que par la jurisprudence³²⁸. L'art. R. 122-5 du CJA précise les conditions de sa mise en place : « Les rapporteurs publics sont désignés par arrêté du vice-président du Conseil d'Etat pris sur proposition du président de la section du contentieux. » Ce mode de choix a conduit le président ODENT à souligner que « les commissaires du gouvernement sont choisis avec le plus grand soin, en ne tenant, bien entendu, compte que de leur valeur personnelle ; ils jouissent d'un prestige justifié et occupent des fonctions recherchées » ³²⁹.

Sa présence, lors des délibérés, a été un fallacieux prétexte qui a permis de discuter de son impartialité. La question a même été posée au juge européen notamment en ce qui concerne la compatibilité de cette présence avec l'art. 6 de la Convention Européenne des Droits de l'Homme.

Dans son arrêt Kreiss³³⁰ contre France, la CEDH a clairement affirmé que l'impartialité et l'indépendance du rapporteur public ne peuvent en aucun cas être remises en cause. De même, la Cour des justices des Communautés est allée dans le même sens en affirmant l'indépendance des avocats généraux dont le rôle est quasi-identique à celui du rapporteur public.

³²⁶ Voir dans le même sens, G. Maubernard, « L'arrêt Kreiss...: Le rôle du commissaire du gouvernement à la lumière de la théorie des 'apparences' », RDP 2001, p. 895, D. Chabanol, « Théorie de l'apparence ou apparence de théorie ? Humeurs autour de l'arrêt Kreiss », AJ 2002, p. 9.

³²⁷ Art. L. 7, titre préliminaire du CJA.

³²⁸ CE, 29 juill., 1999, Mme Esclatine :Lebon, p. 320, concl. D. Chauvaux, AJ 1999, p. 69, note F. Rolin, D 1999, p. 85, concl. D. Chauvaux, JCP 1999, I, n° 128, chron. J. Petit. Cette position a été réaffirmée ; CEDH Martinie, 12 avril 2006, Rev. Trésor 2006, p. 350, RFDA, 2006, p. 986 ; CE 25 mai 2007, Courty, AJDA 2007, p. 1424.

³²⁹ R. Odent, *Contentieux administratif*, p. 1226.

³³⁰ CEDH, 7 juin 2001, op. cit.

L'indépendance, dont peut se prévaloir le rapporteur public, génère l'absence de l'obligation de communiquer ses conclusions aux parties. Elles ne peuvent donc pas prétendre à une violation du principe du contradictoire³³¹.

b- Le rôle du rapporteur public auprès de la juridiction administrative dans l'instance fiscale

C'est un rôle qui lui a été assigné depuis l'origine à savoir sa participation aux délibérés dans le but ultime d'éclairer les juges en charge d'une affaire. Ce rôle a été réaffirmé par le Conseil de l'Etat dans un arrêt de 1998³³², (repris par le code de justice administrative dans son article L.7, titre préliminaire) ; arrêt dans lequel le Conseil d'Etat précise que son rôle est d'« exposer les questions que présente à juger chaque recours contentieux et de faire connaître, en formulant en toute indépendance ses conclusions, son appréciation, qui doit être impartiale, sur les circonstances de fait de l'espèce et les règles de droit applicables, ainsi que son opinion sur les solutions qu'appelle, suivant sa conscience, le litige soumis à la juridiction à laquelle il appartient » ; il procède donc à une analyse en fait et en droit des éléments du litige et propose la solution qu'il juge la plus adaptée³³³. Daniel LABETOULLE précise que dans la réalité, soit le rapporteur public exerce une influence personnelle considérable sur la formation de la jurisprudence, soit il se borne à être le porte-parole d'une sous-section³³⁴. En tout état de cause, il ne participe pas au vote final concernant le délibéré.

Dans le cadre du procès fiscal tout comme d'ailleurs dans le procès administratif, le rapporteur public prend la parole le dernier. Il est tenu de donner la solution qu'il pense être la meilleure selon lui pour le litige en cause.

2- Le jugement proprement dit, rendu par la juridiction administrative dans l'instance fiscale

Le jugement rendu par le juge administratif dans l'instance fiscale ne diffère pas de celui rendu dans le contentieux administratif général. Les mentions obligatoires, la motivation et le dispositif sont réalisés sur un modèle conforme au jugement rendu en matière administrative. C'est donc une structuration tripartite conforme à la décision administrative juridictionnelle notamment celle rendue dans le contentieux de l'annulation.

³³¹ O. Gohin, *La contradiction dans la procédure administrative contentieuse*, coll. Bibl. dr. publ., vol. 151, Paris, LGDJ, 1988, p. 334-337.

³³² CE, 29 juill. 1999, Mme Esclatine : Lebon p. 320, concl. D. Chauvaux, AJ 1999, p. 69, note F. Rolin, D 1999, p. 85, concl. D. Chauvaux, JCP 1999, I, n° 128, chron. J. Petit.

³³³ Art 18 de la loi du 6 janvier 1986, garantissant l'indépendance des membres des tribunaux administratifs et Cours administratives d'appel.

³³⁴ D. Labetoulle, « Remarques sur l'élaboration des décisions du Conseil d'Etat statuant au Contentieux », *Mélanges René Chapus*, p. 334.

a- Les mentions obligatoires : une idéologie et une pratique identiques dans les deux instances

La langue de Molière est celle, par essence, dans laquelle les jugements doivent être rendus et rédigés. De plus, la justice est rendue au nom du peuple français. C'est la raison pour laquelle conformément à l'article L. 2 et aux articles R. 741-3, 741-4, 741-5 du CJA, cette mention doit être obligatoirement portée sur toutes les décisions juridictionnelles rendues par l'ordre administratif. Ce qui en pratique est toujours le cas.

En outre, le jugement doit comporter des visas. En vertu des règles générales de procédure administrative applicables à toute juridiction administrative³³⁵, les visas doivent analyser les moyens, conclusions et productions des parties, de façon à en donner une connaissance complète et précise³³⁶. Les visas doivent aussi faire état des textes applicables à l'affaire en cours.

Cette obligation bien qu'elle soit importante, n'est pas une règle d'ordre public. De plus, elle n'est pas sanctionnée par l'irrégularité du jugement lorsqu'il s'agit de simples erreurs matérielles³³⁷. Il en est autrement lorsque sont omis : la date du délibéré ou l'indication des textes sur la base desquels le juge a rendu sa décision.

De plus, le jugement doit mentionner les conditions dans lesquelles il a été rendu. Autrement dit, il doit lui-même comporter la mention de la régularité de la procédure suivie³³⁸. Plus encore il doit comporter la mention des noms des juges qui l'ont rendu.

b- La motivation et le dispositif : l'absence de dissemblance entre l'instance fiscale et l'instance administrative

- **La motivation**

Le contribuable et l'administration fiscale doivent être en mesure de comprendre pourquoi la décision juridictionnelle a été rendue dans un sens ou dans un autre. Cette compréhension ne peut que découler des explications données par la juridiction compétente. De plus en cas de recours, c'est un élément qui permet au juge d'appel ou de cassation d'exercer leur contrôle c'est-à-dire d'apprécier le bien –fondé des jugements qui leur sont ainsi soumis.

La motivation tient ainsi une place qui ne saurait lui être enlevée, ni par les textes qui en font une obligation pour le juge³³⁹, ni par la jurisprudence qui ne peut se contenter de ne pas

³³⁵ CE, 13 juill. 1963, Cassel, Lebon, p.467.

³³⁶ R. Chapus, *Droit du contentieux administratif*, op. cit. p. 956.

³³⁷ Ibidem.

³³⁸ CE, Ass., 1^{er} juin 1956 ; ville de Nîmes c/. Pabion, Lebon p. 217 ; RFDA 1956, p. 121, concl. P. Laurent.

³³⁹ Art. L 9 du CJA.

motiver du tout³⁴⁰ ou de motiver vaguement, de manière incomplète et imprécise³⁴¹. Le Conseil d'Etat a estimé que la référence aux motifs et conclusions développés dans les mémoires de l'administration n'est pas suffisante au regard de l'obligation de motiver et ceci même si le juge en cause a répondu à tous les moyens soulevés par les parties³⁴².

Il peut cependant s'approprier l'argumentation de l'administration³⁴³ ou les motifs développés par un autre tribunal³⁴⁴ sans que cela soit regardé comme irrégulier. Il faut néanmoins préciser que le juge saisi en appel n'est pas lié par les motifs exposés par le tribunal administratif pour rejeter la demande du requérant.

Il s'agit tout simplement de l'application de l'effet dévolutif de l'appel qui permet au juge d'entreprendre un nouvel examen entier de la contestation. C'est la raison pour laquelle il ne peut renvoyer l'affaire même pour parti devant le juge de premier ressort³⁴⁵. Il peut tout aussi confirmer la décision rendue en première instance en évoquant des motifs différents de ceux évoqués par les premiers juges³⁴⁶.

Ainsi par les différents « considérant » qui jalonnent la décision juridictionnelle, le juge répond de manière très précise et complète aux moyens soulevés par les parties, sans pour autant être obligé de répondre à l'ensemble des arguments développés à l'appui de ses moyens³⁴⁷.

Certes, il est des cas, au demeurant très limités, où le juge peut ne pas se résoudre à cette contrainte³⁴⁸; pourtant, cette motivation doit être logique et non teintée de contradiction au risque d'être considérée comme irrégulière³⁴⁹.

Cette irrégularité ne peut cependant pas être valablement revendiquée s'il n'est question que de simples erreurs matérielles sans influence notoire sur le dispositif du jugement³⁵⁰.

La motivation du jugement conduit donc inexorablement au dispositif.

- **Le dispositif**

³⁴⁰ Dans ce sens notamment, CE, 20 déc. 1985, n° 22150 : RJF 2 /86, n° 159, op. cit.

³⁴¹ CE, 10 oct. 1994, Gutierrez : Dr. adm. 1994, n° 596.

³⁴² CE, 14 mai 1975, n° 91518 : Dupont 1975, p. 239.

³⁴³ CE, 19 novembre 1984, n° 39993 : RJF 1/85, n° 174.

³⁴⁴ CE, 20 mars 1989, n° 59239, Locafrance : RJF 5/ 89, n° 633.

³⁴⁵ CE, 19 novembre 1999, n° 184318, sect. SARL Occases : RJF 1/00, n°103.

³⁴⁶ CE, 20 déc. 1963, n° 51369 : Dupont 1964, p. 174.

³⁴⁷ CE, 15 octobre 1997, n° 151566, Vaquer : RJF 12/97, n° 1166.

³⁴⁸ Tel est notamment le cas en cas d'incompétence de la juridiction administrative, lorsque les délais de recours ont expirés, lorsqu'il a déjà répondu aux dits moyens par un jugement avant dire droit...

³⁴⁹ CE, sect., 17 mars 1972, Dame Figaroli : Rec. CE, p.224 ; Dr. adm. 1972, n° 147.

³⁵⁰ CE, 3 oct. 1984, n° 33759 : RJF 12/84, n° 1449.

L'importance du dispositif résulte du fait qu'il contient la décision de décharge partielle ou totale de l'impôt ou encore la confirmation du montant de l'impôt tel que fixé par les services fiscaux.

En pratique, la différence entre la décision juridictionnelle administrative et fiscale apparaît ici, car en matière administrative, le juge se contente d'énoncer les raisons pour lesquelles, il consent à annuler la décision administrative.

En matière fiscale, le dispositif doit obligatoirement être chiffré. En effet, on est en présence d'un recours de plein contentieux dont l'essence principale est de vider le litige. C'est la raison pour laquelle le Conseil d'Etat a jugé qu'un Tribunal administratif qui n'indique pas le montant des réductions accordées, ni même la base de calcul de celles-ci, méconnaît l'étendue de ses compétences³⁵¹.

Le juge a l'obligation de statuer *secundum petita* c'est-à-dire qu'il ne doit répondre que sur ce qui lui a été demandé : pas en dessous, ni au-delà. Ainsi, même si l'argumentation développée par le contribuable peut conduire à opérer une décharge totale de l'imposition contestée, le juge ne peut statuer au-delà des conclusions dont il a été saisi³⁵². Cette obligation est très rigide en appel, le juge ne pouvant pas statuer sur des questions pour lesquelles il n'a pas été saisi ; même si ces questions ont donné lieu à débat devant les juridictions du premier degré³⁵³, sauf si le juge d'appel méconnaît le bien-fondé de la demande du contribuable alors que le juge de première instance avait statué dans le sens contraire³⁵⁴. En effet, le juge d'appel se trouve donc dans l'obligation de procéder à l'examen de l'ensemble des moyens soulevés par le contribuable dans sa demande introductive d'instance³⁵⁵.

Du dispositif, qui se subdivise en articles, découlent des motivations. La solution donnée doit à ce titre, être conforme aux développements présentés par la juridiction dans les motifs au risque d'être entachée d'irrégularité³⁵⁶. Il doit notamment préciser les années d'impositions faisant l'objet du recours juridictionnel et de ce fait, le rejet des conclusions d'une requête pour une année. Si tel n'est pas le cas, le dispositif est considéré comme étant incomplet et par conséquent irrégulier³⁵⁷.

³⁵¹ CE, 25 juill. 1980, n° 19388 et 19389 : RJF 11/80, n°88.

³⁵² CE, 10 juin 1985, n° 44.368 : RJF 1985, n° 1384.

³⁵³ CE, 30 novembre 1992, SARL Michaux: RJF 2/ 93, n° 245.

³⁵⁴ CE, 28 juill. 1999, n° 186982, Sté nouvelle Alt : RJF 10/99, n° 1222 ; ou encore CE, 31 mai 2000, n°178122, Catania : RJF 7-8/00, n°956.

³⁵⁵ CE, 15 avril 1992, n° 114405, Canarias : RJF 6/92, n° 896.

³⁵⁶ CE, 22 avril 1985, n° 37822 et 44916 : RJF 6/85, n° 914 ; CE, 18 mai 1984, n° 33312 : RJF 7/84, n° 809.

³⁵⁷ CE, 25 juillet 1980, n° 19388 et 19389, op. cit.

Il faut enfin noter que le juge statue sur les dépens, les frais irrépétibles et l'amende pour recours abusif. La charge des dépens est conforme à la pratique contentieuse administrative³⁵⁸.

Le contentieux fiscal devant la juridiction administrative reste pour l'essentiel un contentieux administratif. Des spécificités jalonnent toutefois celui-ci. Elles ôtent une certaine uniformité au contentieux fiscal qui se déroule devant la juridiction administrative. Ceci est dérangeant au regard de l'unité juridictionnelle si l'on se rend compte que l'intégration du contentieux fiscal devant la juridiction judiciaire subit le même impact.

Chapitre II : L'ordre judiciaire et le contentieux fiscal

Le contentieux fiscal est un contentieux qui devrait normalement échoir entièrement aux juridictions administratives. Cela aurait certainement favorisé l'unité jurisprudentielle et celle de l'ordre juridique. Pourtant, le constituant et le législateur en 1789 en ont décidé autrement. Si les juridictions administratives sont compétentes en la matière, elles ne sont pas les seules. Une partie de ce contentieux a été dévolue aux juridictions judiciaires. S'agit-il d'une simple transposition du déroulement du contentieux fiscal devant la juridiction administrative ? Auquel cas, la question de l'unité juridictionnelle ou encore celle de l'unité de l'ordre juridique ne mérite pas d'être posée.

L'intervention des juges judiciaires dans une partie du contentieux fiscal ne s'explique plus seulement par la répartition légale du contentieux de l'impôt mais va au-delà de celle-ci pour reposer sur des considérations fondamentalement historiques, selon lesquelles, ce juge est le gardien de la liberté individuelle et de la propriété privée³⁵⁹.

Ainsi, l'article 66 de la Constitution précise que l'autorité judiciaire est gardienne de la liberté individuelle³⁶⁰. Elle assure le respect de ce principe dans les conditions prévues par la loi³⁶¹.

³⁵⁸ Voir sur la question les développements de C. Gabolde, « Les frais d'une instance devant le tribunal administratif » : JCP 1963, I, n° 1767 ; et de C. Klein, « Les dépens devant les juridictions administratives », RDP 1967, p. 1073.

³⁵⁹ CC. n° 89-256 DC du 25 juillet 1989, Rec., p. 53. Le juge constitutionnel consacre comme étant un principe fondamental reconnu par les lois de la République, la règle suivant laquelle « l'autorité judiciaire est garante de la propriété ». C'est notamment la raison pour laquelle, sans tenir compte de la nature des impôts en cause, l'art. L.16 du LPF reconnaît sa compétence en matière de visites domiciliaires qui ont pour objectif d'établir la preuve des agissements dont le but est d'éluder l'impôt.

³⁶⁰ Voir les décisions justifiant les atteintes aux libertés individuelles par l'article 66 de la Constitution qui entérinent le rôle de l'autorité judiciaire. Elles rappellent qu'elle est « gardienne des libertés individuelles », et font apparaître le principe de judicialité, Décisions n° 2003-467, D. C. du 13 mars 2003, J.O. 19 mars 2003, p. 4789, n°2004-492, D.C. 2 mars 2004, J.O 10 mars 2004, p. 4637.

L'entérinement de cette prérogative à valeur constitutionnelle s'est traduit en pratique par la mise en place au sein de l'appareil judiciaire, d'un organe spécial chargé d'assurer le respect de telles prescriptions.

C'est la raison pour laquelle, la gestion du contentieux fiscal conduit à l'intervention de plusieurs juges plus ou moins spécialisés bien qu'ils appartiennent tous à l'ordre judiciaire. Cette réalité ne plaide pas du tout en faveur de l'unité juridictionnelle.

Au sein de la juridiction judiciaire, les compétences se dédoublent : on distingue d'un côté les juridictions civiles et de l'autre les juridictions pénales, toutes en charge des contestations fiscales. Maxime CHRETIEN attirait déjà l'attention sur cet état des choses en y voyant non pas une dualité en matière fiscale (qui se limiterait au partage des compétences entre les juridictions administratives et judiciaires) ; mais une organisation tripartite, dans laquelle on distinguerait à côté des juridictions administratives, des juridictions civiles et répressives en charge du contentieux fiscal. Il excluait l'aspect pénal. Selon lui, la pleine juridiction³⁶² ne devait pas être octroyée au juge fiscal au sens restreint de juge de l'imposition³⁶³.

Cette conception est étriquée dans la mesure où le juge judiciaire de l'impôt ne connaît que des contestations relatives à certains impôts en application de l'art. L.199 du LPF. Ceci conduit à exclure une part importante du contentieux relevant de la compétence du juge judiciaire telle que définie par l'art. L. 281 du LPF.

De plus, elle est trompeuse parce que les juridictions pénales ne sont qu'une subdivision de l'ordre judiciaire qui s'est vue confiée une partie du contentieux. En pratique et sur le plan purement organique, ce sont les mêmes juges qui officient³⁶⁴. Sachant qu'en définitive, toutes les juridictions civiles et pénales relèvent de la Cour de cassation³⁶⁵ qui assure l'unité juridictionnelle au sein de cet ordre. Le contentieux fiscal qui se greffe sur ces institutions n'échappe donc pas à cette réalité et suit de ce fait un régime identique en fonction du caractère du litige en cause. Il faut néanmoins préciser que les juridictions civiles statuant

³⁶¹ Voir notamment, L. Favoreu, « La Cour de cassation, le Conseil constitutionnel et l'art. 66 de la Constitution » : D. 1986, chron, op. cit. p.169.

³⁶² M. Segonds, « La plénitude de juridiction du TGI », JCP 200, I, 738.

³⁶³ Maxime Chrétien, « Réflexion sur la dualité juridictionnelle en matière fiscale », *Mélanges Marcel Waline*, op. cit.p. 121 ;

³⁶⁴ On parle même d'« unité de la justice civile et de la justice pénale » : J. Vincent, S. Guinchard, G. Montagnier, A. Varinard, *Institutions Judiciaires*, 8^e éd. Dalloz, p. 371.

³⁶⁵ R. Perrot, *Institutions judiciaires*, 12^e éd. Montchrestien, p. 173 et 174.

dans le contentieux fiscal sont indépendantes par rapport aux juridictions pénales et vice versa³⁶⁶.

L'étude du contentieux fiscal tel qu'il se déroule au sein de l'ordre judiciaire montre que sur le plan organique, celui-ci se greffe sur les institutions judiciaires et que la procédure applicable est essentiellement une procédure judiciaire. L'unité n'est donc pas présente à ce niveau (Section I). Toutefois, des exceptions ont pu être relevées dans le contentieux des impositions. Ces exceptions permettent de marquer une dissociation entre le contentieux judiciaire et le contentieux fiscal. Néanmoins, elle n'est pas suffisante pour conférer au contentieux fiscal un caractère administratif et unitaire³⁶⁷. De plus, elle contribue à la désarticulation du contentieux fiscal : celui-ci devient un contentieux hybride (Section II).

Section I : L'intégration du contentieux fiscal au sein des juridictions de l'ordre judiciaire

Le contentieux fiscal est en quelque sorte un contentieux parasite dans la mesure où l'absence de juridictions autonomes ou encore spécialisées conduit à le greffer sur les institutions juridictionnelles existantes. La prolifération des compétences organiques, si elle accentue l'absence d'uniformité, conduit aussi à des situations où le contentieux fiscal perd de sa particularité pour épouser les traits de caractère propres au contentieux initial et originaire qui sont du ressort des juridictions en cause.

Parfois, cette imprégnation est telle que certaines décisions rendues par les juridictions civiles dans le contentieux fiscal gardent leur caractère civil³⁶⁸. Tel est notamment le cas des ordonnances et des arrêts rendus par la Cour de cassation en matière de visites domiciliaires, en application des dispositions de l'article L. 16 B du LPF³⁶⁹.

Aussi, si le cadre institutionnel qui sert de base au contentieux fiscal est le même que celui du contentieux civil et pénal (I), force est de constater que la similitude organique n'est pas le seul point de convergence. La procédure applicable devant les juridictions pénales agissant en matière de fraude fiscale et devant le juge de l'exécution pour les voies d'exécution, ne déroge pas du droit commun en vigueur devant ces juridictions (II).

³⁶⁶ S. Raimbault de Fontaine, « Du principe de l'indépendance des contentieux pénal et fiscal à l'unité des procédures fiscale et répressive » : RFFP, 1995, n°51, p. 113-132.

³⁶⁷ Ph. Bern, *La nature juridique du contentieux de l'imposition*. Thèse, Paris 1972, op. cit. Même si son analyse se limitait au contentieux de l'imposition, notre pensée s'inscrit à l'opposé de cette thèse.

³⁶⁸ B. Hatoux, « Le juge compétent pour connaître de la fraude au jugement en matière de visites domiciliaires », RJF 5/00, p. 400.

³⁶⁹ Cass., ch. Mixte, 15 déc. 1988, n° 168 P, 170 P, 171P, 176 P: RJF 3/89, n°328.

I- Le cadre institutionnel du contentieux fiscal au sein des juridictions judiciaires

La compétence des juridictions judiciaires dans le contentieux fiscal résulte d'une manière générale des dispositions législatives à caractère fiscal et non fiscal.

Les dispositions spécifiques à la matière fiscale, qui sont respectivement les articles L. 199 et L. 281 du LPF, donnent compétence au TGI pour connaître du contentieux de certaines impositions, et au Jex, compétence pour connaître de certains litiges³⁷⁰. A ces dispositions, il faudrait rajouter les articles 356, 357 et 357 bis du code des douanes qui reconnaissent une compétence de principe aux juridictions de l'ordre judiciaire dans le contentieux douanier. Les juges répressifs sont compétents à titre principal. Ils sont secondés par les tribunaux d'instance qui connaissent des contestations concernant le paiement, la garantie ou le remboursement des créances de toutes natures recouvrées par l'administration des douanes et des autres affaires de douane qui ne sont pas de la compétence des juridictions répressives.

Les dispositions générales quant à elles sont de deux ordres :

- Les premières se trouvent dans le code de procédure pénale et précisément dans son article 381. Cet article dispose que : « Le tribunal correctionnel connaît des délits », ce qui conduit incontestablement à la compétence des tribunaux répressifs en ce qui concerne les litiges fiscaux relatifs à la fraude fiscale.
- Les secondes dispositions résultent de l'art. 112 du décret du 22 décembre 1967 qui donne compétence exclusive aux tribunaux de commerce pour connaître de l'ensemble des litiges se rapportant à la procédure collective et ceci nonobstant le caractère et la nature de la créance en cause.

Aussi, toutes les juridictions de l'ordre judiciaire interviennent dans le contentieux fiscal. C'est ainsi que le Tribunal de Grande Instance (TGI), le juge de l'exécution (JEX), le Tribunal Correctionnel et le Tribunal de Commerce interviennent en première instance dans le contentieux fiscal avec une possibilité laissée aux requérants de faire appel (A). La Cour de cassation, joue quant à elle, le rôle qui lui est dévolu. Aucune exception singulière n'est relevée dans sa gestion des litiges fiscaux (B).

A- La réaffirmation du double degré de juridictions dans le contentieux fiscal judiciaire

³⁷⁰ Voir infra.

Le contentieux fiscal étant un contentieux administratif par excellence, on aurait pu penser que celui-ci dénoterait au sein des juridictions judiciaires. Il n'en est rien. L'exception qui a longtemps marqué plusieurs décennies, en ce qui concerne l'absence de juridiction d'appel proprement dite dans le contentieux de l'imposition, n'existe plus aujourd'hui. Le contentieux fiscal devant les juridictions judiciaires commence par l'intervention des juridictions de premier degré (1). Leurs jugements peuvent faire l'objet d'une discussion devant une Cour d'appel (2).

1- L'intervention de juridiction de droit commun de premier degré dans le contentieux fiscal

Sur le plan organique, le contentieux fiscal suit l'organigramme des juridictions judiciaires. Il se greffe sur les institutions judiciaires sans qu'aucune singularité ne puisse être relevée. Les règles d'attribution du contentieux de droit commun aux différentes juridictions sont en définitive reprises en matière fiscale. Toutefois, quelques règles de formes spéciales inhérentes à l'activité de juge fiscal apparaissent de manière sporadique. Elles procèdent des prérogatives particulières liées au contentieux fiscal.

a- La compétence de principe du TGI en matière fiscale

Le TGI est la juridiction de droit commun dans le contentieux civil en général et cette compétence s'étend au contentieux fiscal³⁷¹ dans la limite des dispositions de l'art. L.199 du LPF. C'est la raison pour laquelle le juge des référés (qui est un membre de ce tribunal), est compétent :

- pour la contestation des décisions relatives à l'octroi ou non d'un sursis de paiement et subsidiairement ;
- pour les contestations des garanties offertes par le contribuable pour les impôts relevant de l'ordre judiciaire³⁷² en vertu des dispositions de l'article L. 279 du LPF.

Pour ces contestations, le TGI est la juridiction d'appel. Néanmoins, dans les autres cas le TGI reste « la » juridiction de premier degré. C'est une compétence de principe. Elle est exclusive bien que les règles de compétence territoriale soient des règles propres au contentieux fiscal.

- **Une compétence exclusive**

³⁷¹ Il faut toutefois préciser que le juge d'instance est compétent en matière de douane pour toutes les questions relatives au paiement ou au remboursement des créances de toutes natures recouvrées par l'administration des douanes. Il est aussi compétent pour les autres affaires de douane qui n'entrent pas dans la compétence des juridictions répressives.

³⁷² Cass., com., 7 mars 2000, n°97-19190, M. Atlan : Dr. fisc. 2000, n° 45-46, comm. 882.

Le TGI est une forme dérivée du Tribunal de district mis en place par la Constituante. La succession de régime politique depuis 1790 a eu un impact sur les transformations de ce dernier, tant pour le mode de désignation de ses membres que pour celui du domaine de compétence et l'appellation de ce dernier³⁷³.

Cependant, son organisation actuelle découle de la réforme du 22 décembre 1958³⁷⁴.

Sur le plan purement fiscal, la répartition légale des compétences entre les deux ordres de juridiction a conduit à la reconnaissance du TGI comme la juridiction compétente dans le contentieux judiciaire de l'impôt³⁷⁵.

Contrairement à ce qu'on peut penser, l'attribution du contentieux fiscal à cette juridiction ne suit pas le régime de droit commun.

La limite du domaine d'intervention du TGI quant au montant de la demande ne s'applique pas au contentieux fiscal. Si dans le contentieux civil, et hormis les cas de compétence exclusive, ce dernier ne peut connaître que des litiges dont le montant excède 7600 euros³⁷⁶. Cette restriction est ignorée en matière fiscale. Les dispositions de l'art. L.199 du LPF qui attribue le contentieux de certaines impositions aux juridictions judiciaires n'en font pas état. Le TGI jouit donc d'une compétence non restrictive notwithstanding le montant de la demande.

Le législateur précise effectivement qu'«...En matière de droit d'enregistrement...le tribunal compétent est le tribunal de grande instance ». Les subtilités qui jalonnent le contentieux civil sont donc écartées et permettent d'affirmer une compétence générale, exclusive et de principe du TGI dans le contentieux fiscal.

- **Le TGI territorialement compétent en matière fiscale : une petite dérogation par rapport au droit commun**

Les règles de compétence territoriale dans les litiges fiscaux relevant du tribunal de grande instance revêtent une importance particulière. Les dispositions de droit commun recensées par

³⁷³ J. Vincent, S. Guinchard, G. Montagnier, A. Varinard: *Institutions Judiciaires*, 7e éd. Dalloz. 2003. p. 375 et s., Selon ces auteurs, les tribunaux de district ont été remplacés par les tribunaux de département avec la Convention. Le consulat lui, mit en place des tribunaux d'arrondissement. En 1958, le législateur créa les tribunaux de grande instance par département pour remplacer les tribunaux civils d'arrondissement, et les tribunaux d'instance par arrondissement pour remplacer les juges de paix par canton.

³⁷⁴ J. Martin de La Moutte, « La réforme des juridictions civiles du 22 déc. 1958 » : *Mélanges Maury*, t. I, p. 242.

³⁷⁵ Art. L. 199. LPF. Il faut toutefois préciser que le tribunal d'instance reste compétent pour les contestations relatives au paiement ou au remboursement des droits de douanes quel que soit leur montant ainsi que des affaires de douane qui ne rentrent pas dans la compétence des juridictions répressives c'est-à-dire toutes les contestations relatives à l'assiette et au recouvrement des droits de douane ou alors les actions en responsabilité dirigées contre l'Etat en raison des opérations d'assiette ou de recouvrement (Art 357 bis du code des douanes et TC 15 janvier 1990).

³⁷⁶ Les contentieux d'un montant inférieur relevant en première instance et en appel soit du TI (art. 321-1 et s. du COJ), soit des juridictions de proximité (art. 331-1 et s. du COJ).

le code de procédure civile (CPC) s'accompagnent de dispositions spéciales qui méritent d'être relevées.

L'art R. 202-1 du LPF précise que le tribunal compétent est celui dans le ressort duquel se trouve le bureau de l'administration chargée du recouvrement. En d'autres termes, il s'agit soit de l'administration ayant établi l'avis de mise en recouvrement, soit de celle qui a perçu la créance fiscale. Cette règle est dérogatoire par rapport au droit commun : l'art. 42 du CPC énonce que le TGI compétent est celui du lieu où demeure le défendeur.

Les dispositions du code de procédure civile et du Livre des procédures fiscales se rejoignent sur les contestations relatives aux biens immobiliers. Exceptionnellement, l'art. R 202-1 al. 2 du LPF, quelle que soit le lieu d'imposition, prévoit la compétence du TGI du lieu de situation de l'immeuble (lorsqu'est contestée notamment la valeur vénale de l'immeuble³⁷⁷, du fonds de commerce...)

Le Livre des procédures fiscales se démarque toutefois du code de procédure civile : il renvoie à la compétence du TGI du siège d'exploitation quand des biens faisant l'objet de plusieurs exploitations sont situés dans le ressort de plusieurs tribunaux, ou à défaut dans celui dont le bien présente le plus grand revenu.

- **L'affirmation du TGI comme juridiction de premier degré en matière fiscale**

Cette affirmation est très récente ; le TGI n'a pas toujours été « la » juridiction de premier degré en matière fiscale. Pendant longtemps, il a statué en premier et dernier ressort dans le contentieux fiscal qui lui était dévolu.

L'art. L. 199 du LPF al. 2 précisait en effet que les jugements rendus par le TGI étaient sans appel et ne pouvaient faire l'objet que d'un recours en cassation, dans les deux mois de leur signification.

Cette règle qui a traversé des décennies, avait été instituée par les révolutionnaires dans le but d'accélérer le règlement des litiges fiscaux³⁷⁸. Elle était présentée comme permettant aux contribuables d'échapper rapidement aux méandres de la justice de l'ancien régime. A l'époque, le double degré de juridiction apparaissait alors comme un artifice visant à retarder la procédure³⁷⁹.

Cette règle a été longtemps appliquée dans le contentieux de l'impôt se déroulant devant le juge administratif et le juge judiciaire, malgré son caractère dérogatoire au droit commun

³⁷⁷ Cass., Com., 23 mars 1999, Couvignou : RJF 1999, n°795 : Dr. fisc. 1999, comm. 843.

³⁷⁸ Article 65 *in fine* de la loi du 22 frimaire an VII.

³⁷⁹ Voir en ce sens, Renahy, *Unité et diversité du contentieux fiscal français*, thèse op. cit. p. 21.

applicable dans le contentieux judiciaire. Elle permettait de simplifier mais surtout de garantir l'uniformité des règles applicables dans le contentieux de l'imposition, en dépit des nombreuses critiques qui lui étaient adressées. Celles-ci ont été résumées en 1972 par Philippe BERN. Il précisa qu'elles ôtaient principalement « au justiciable le bénéfice d'un double degré de juridiction dans un domaine particulièrement complexe exigeant de la part des magistrats un examen approfondi des faits et un esprit juridique particulièrement rigoureux »³⁸⁰.

Cette uniformité des règles applicables dans le contentieux de l'imposition a été remise en cause par la réforme qui a frappé l'organisation des juridictions administratives en 1987³⁸¹.

Le contentieux de l'imposition de ce point de vue ressemblait, à quelques exceptions près³⁸², au contentieux administratif général³⁸³ au sein duquel l'appel était directement interjeté auprès du Conseil d'Etat. La création des cours administratives d'appel dans le contentieux administratif général a eu des répercussions immédiates dans le contentieux fiscal qui s'est vu imposer la règle du double degré de juridiction avec un recours en cassation dès le 1^{er} janvier 1989³⁸⁴.

Malgré cette grande réforme survenue dans le contentieux administratif de l'impôt, il a fallu attendre l'art. 112-I de la loi n° 96-1181 du 30 déc. 1996 pour que les dispositions de l'article L.199 du LPF soient modifiées. Jusqu'à cette date, le contentieux fiscal devant les juridictions judiciaires et principalement le TGI, se démarquait considérablement des autres contentieux en ce sens que le TGI statuait toujours en premier et dernier ressort³⁸⁵.

Cette évolution de la loi fiscale aligne ainsi le contentieux fiscal judiciaire et singulièrement, le contentieux de l'imposition sur les principes procéduraux pratiqués au sein de l'ensemble des contentieux nationaux. Elle marque donc un tournant décisif sur la place occupée par le contentieux fiscal devant les juridictions judiciaires.

Ce contentieux, qui semblait particulier au départ, tend à se rapprocher considérablement du contentieux judiciaire.

Le TGI en matière fiscale statue collégialement comme en toute matière d'ailleurs. Bien des controverses demeurent néanmoins sur la question de savoir si une affaire doit être jugée par un juge unique ou par plusieurs juges siégeant en collégialité³⁸⁶. En tout état de cause, un

³⁸⁰ Ph. Bern, *La nature juridique du contentieux de l'imposition*, Thèse paris 1972, p. 117.

³⁸¹ Ch. -L. Vier, « Le contentieux administratif après la loi du 31 décembre 1987 » op. cit. p. 122.

³⁸² Voir infra ; la constitution obligatoire d'avoué en appel devant les juridictions de l'ordre judiciaire.

³⁸³ Voir entre autre dans ce sens, Ph. Bern, *La nature juridique du contentieux de l'imposition*, op. cit. p. 107 et s.

³⁸⁴ J. Fourré, « Le contentieux fiscal devant la juridiction administrative après le 1er janvier 1989 », op. cit.

³⁸⁵ Art. L. 199 Livre de procédures fiscales 1995, rédaction antérieure à la réforme de 1996.

³⁸⁶ C. Dost, *Collégialité et juge unique dans le droit judiciaire français*, Thèse (Dactyl.) Bordeaux, déc. 1999.

minimum de trois juges est requis. Cela n'exclut pas l'office d'un juge unique conformément à l'article L. 311-10 du COJ³⁸⁷ à condition qu'une des parties au litige ne manifeste pas sa volonté pour qu'il en soit autrement.

Si l'une des parties décide de faire usage de cette faculté, elle doit soulever le moyen relatif à la régularité des jugements dès l'ouverture des débats. En d'autres termes, le moyen doit être soulevé devant le TGI à peine d'irrecevabilité en vertu des dispositions de l'article 430 du CPC. Un tel moyen serait donc irrecevable s'il est soulevé pour la première fois devant la Cour de Cassation³⁸⁸.

b- Le caractère spécifique du contentieux soumis au juge de l'exécution (JEX) et au tribunal d'instance

La spécificité relevée ici n'est nullement liée à la matière fiscale. Elle est tributaire du caractère des litiges dévolus à ces juges. La matière fiscale suit le régime général. La compétence du juge de l'exécution³⁸⁹ en matière fiscale résulte essentiellement des dispositions de l'art. L. 281 du LPF qui dispose que les contestations sur la régularité en la forme de l'acte de poursuite³⁹⁰ doivent être portées devant le juge de l'exécution.

La probable privation du droit de propriété, que peut engendrer le contentieux du recouvrement, fait de ce dernier un contentieux si sensible que l'on comprend pourquoi celui-ci a été confié au juge civil. Les dispositions de l'art. 66 de la Constitution font de ce juge, le gardien des libertés individuelles et de la propriété privée. Cela ne veut pas dire que le juge administratif n'aurait pas été capable de garantir le respect de ces deux éléments³⁹¹.

Cette règle traduit tout simplement le respect des considérations historiques qui ont amené le législateur à conférer ce rôle au juge judiciaire.

Le juge de l'exécution est apparu pour la première fois en 1972 dans l'organisation judiciaire de notre pays mais il statuait au nom du TGI. La compétence qui est sienne à l'heure actuelle, découle de la loi n° 91-650 du 9 juillet 1991 dont les dispositions ont été codifiées aux articles L. 311-12 et suivant du COJ³⁹². Cette réforme importante a fait du juge de l'exécution, le

³⁸⁷ Cass., Com., 18 avr. 1989: D. 1989, IR 192 ; Bull. Civ. IV, p. 83.

³⁸⁸ Cass., Com., 21 mars 1995, Schulte : RJF 1995, n°919 ; Cass. Com. 13 mars 2001 n° 547 FS-P, EURL Neige et Soleil : RJF 7/01, n° 1021.

³⁸⁹ J.-J. Barbiéri, « La compétence d'attribution du jex », Petites affiches, 17 janv. 1997.

³⁹⁰ Voir Chapitre II titre II, Partie I.

³⁹¹ J. Robert, «Le juge administratif et la liberté individuelle », *Mélanges Marcel Waline* op. cit, p. 719; J. Normand, « Le juge judiciaire, gardien non exclusif des libertés. Le cas des étrangers », Rev. Trim. Dr. civ. 1996, p. 235.

³⁹² J. Vincent, S. Guinchard, G. Montagnier, A. Varinard: *Institutions Judiciaires*, op. cit. p. 362.

personnage central de la procédure d'exécution³⁹³. Il intervient aussi bien dans les voies d'exécution relatives aux contentieux de droit commun que dans celles relatives à la matière fiscale.

Le juge de l'exécution constitue une juridiction autonome indépendante du Tribunal de Grande Instance bien que ce rôle soit tenu par son président.

C'est un juge qui statue seul sachant qu'il peut toujours de manière discrétionnaire renvoyer à la formation collégiale du Tribunal de Grande Instance en vertu des dispositions de l'art. L.311-12-2 du code de l'organisation judiciaire. Même dans ce cas, le TGI statuera comme juge de l'exécution³⁹⁴.

Le champ d'application de ses compétences est défini par l'article L.311-12-1 du COJ. Il s'étend à quatre grands domaines à savoir :

- tout problème relatif aux titres exécutoires
- les contestations relatives à l'exécution,
- les autorisations relatives aux mesures exécutoires et enfin
- les demandes en réparation fondées sur l'exécution ou sur l'inexécution dommageables des mesures d'exécution forcée ou des mesures conservatoires³⁹⁵.

Cette compétence inclut par voie de conséquence toutes les voies d'exécution notamment celles spécifiques à la matière fiscale dont la mise en œuvre dépend des comptes de l'administration fiscale. Le Jex a l'obligation de s'assurer que les règles formelles qui entourent le contentieux fiscal sont respectées³⁹⁶.

Si la compétence du Jex avait été affirmée en matière de voies d'exécution d'une manière générale, les saisies immobilières avaient cependant été exclues de son champ d'application. Toutefois, depuis une ordonnance n° 2006-461 du 21 avril 2006 qui a modifié la saisie immobilière, sa compétence a été reconnue en la matière.

Cette compétence est d'ordre public et tout juge, saisi à tort, doit soulever d'office son incompétence si la contestation est apparue à l'occasion d'une mesure d'exécution forcée³⁹⁷.

Exceptionnellement et en complément de l'action du jex, le juge d'instance intervient également ici. Sa compétence se limite toutefois à la gestion des contestations relatives à la

³⁹³ M. et J-B. Donnier, *Voies d'exécution et procédures de distribution*, Litec 2003, 7^e édition, p. 32.

³⁹⁴ M. et J-B. Donnier, *Voies d'exécution et procédures de distribution*, op.cit. p. 36.

³⁹⁵ Ibidem.

³⁹⁶ Voir infra.

³⁹⁷ M. et J-B. Donnier, *Voies d'exécution et procédures de distribution*, op. cit. p. 464.

mise en œuvre des saisies des rémunérations lorsque les comptables publics y procèdent au moyen de la procédure de droit commun et non par le truchement de l'ATD³⁹⁸.

c- La compétence de principe du Tribunal correctionnel en matière délictuelle

Le contentieux fiscal suit aussi la mouvance générale ici. Cette juridiction³⁹⁹ fait partie de l'une des nombreuses institutions juridictionnelles à caractère judiciaire sur laquelle vient se greffer le contentieux fiscal. Le traitement d'une partie du contentieux fiscal par cette juridiction résulte des dispositions conjuguées des articles 1741 à 1753 bis du CGI (qui instituent en matière fiscale le délit de fraude fiscale⁴⁰⁰, et de l'art. 381 du code de procédure pénale qui donne compétence à ces juridictions pour connaître des délits).

La mise en œuvre des poursuites est encadrée indépendamment des règles de la procédure pénale, notamment en ce qui concerne la faculté dont dispose l'administration fiscale de porter plainte contre les contribuables après avis de la commission des infractions fiscales.

Par contre, la compétence du Tribunal correctionnel résulte d'abord des dispositions générales de la loi pénale à laquelle les dispositions fiscales ne dérogent pas. Il en est de même pour les règles procédurales applicables devant cette juridiction.

En pratique, le Tribunal correctionnel est une formation du TGI dont la dénomination change du fait de la nature délictuelle du contentieux en cause⁴⁰¹.

Cependant, le caractère singulier⁴⁰² et complexe⁴⁰³ des délits fiscaux et de certains délits financiers a conduit le législateur à créer dans le ressort de chaque Cour d'appel des tribunaux correctionnels dont la vocation est de traiter ces litiges particuliers⁴⁰⁴.

d- La compétence du juge des libertés et de la détention provisoire (JLD) en matière de visites domiciliaires (art. L. 16 du LPF)

Les visites domiciliaires effectuées par l'administration fiscale afin de chercher la preuve d'agissements dont le but est d'éluder l'impôt doivent être autorisées par les juges de l'ordre judiciaire. En pratique, la compétence a été dévolue au *juge des libertés et de la détention*

³⁹⁸ Voir infra.

³⁹⁹ G. Levasseur, « La juridiction correctionnelle », RSC, 1959, p. 577.

⁴⁰⁰ J. Fouquet, « Les pénalités pour manœuvres frauduleuses », in *Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale*, p. 915 et s.

⁴⁰¹ R. Perrot, *Institutions judiciaires*, Montchrestien, 12^e éd. 2006, p. 159.

⁴⁰² Les délits fiscaux restent des délits particuliers. Ils ont un régime qui leur est propre et se distingue donc des délits de droit commun. Voir infra.

⁴⁰³ Les montages juridiques sont très souvent très savants. Pour les déterminer, des compétences particulières sont parfois requises. Exemple : Les montages types fraude-Carrousel en matière de TVA.

⁴⁰⁴ Art. 704 et 705 du Code de procédure pénale. Parmi ces litiges, il faut décompter ceux relatifs aux infractions douanières ainsi que toutes les questions soulevées par voie d'exception (art 356 et 357 du code des douanes)

*provisoire*⁴⁰⁵ qui est un magistrat du siège, ayant rang de juge de l'autorisation de grande instance, de premier vice-président ou de vice-président. Il est désigné par le président du TGI et a des attributions pénales et non pénales⁴⁰⁶.

e- La compétence quasi accidentelle du Tribunal de commerce

Le Tribunal de commerce est une juridiction spécialisée créée dans des régions où l'activité commerciale est importante. Il est composé de juges consulaires élus et est en principe compétent pour juger les affaires commerciales.

Son intervention sur les questions purement fiscales est quasi-accidentelle. Dans le cadre de la compétence qui lui est dévolue par le législateur, cette juridiction est amenée à connaître de tous les incidents relatifs à la cessation de paiement des commerçants⁴⁰⁷.

L'article 112 du décret du 22 décembre 1967 reprenant les dispositions précédemment édictées par l'art. 635 du code de commerce dispose en effet que « les tribunaux saisis d'une procédure de règlement judiciaire ou de liquidation des biens connaîtront de tout ce qui concerne le règlement judiciaire, la liquidation des biens, la faillite personnelle et autres sanctions, conformément à ce qui est prescrit à la loi du 13 juillet 1967 et au présent décret. ».

La compétence du tribunal de commerce est donc une compétence exclusive dès lors qu'une procédure collective est mise en œuvre, indépendamment de la nature de la créance en cause.

Ainsi, l'administration fiscale qui fait partie des nombreux créanciers des commerçants, ne se voit pas appliquer un régime d'exception sauf à considérer qu'elle est titulaire de créances privilégiées. Aussi, l'attribution légale du contentieux fiscal en fonction de la nature de l'impôt ou du caractère des litiges à des juridictions⁴⁰⁸ précises connaît ici une exception, du fait de l'application de cette disposition légale qui, il faut le dire, ne concerne pas exclusivement la matière fiscale.

L'interférence entre la procédure fiscale et la procédure collective apparaît essentiellement parce que les comptables de l'administration peuvent diligenter des poursuites en vue de procéder au recouvrement de ces différents impôts. Or cette diligence n'est pas sans conséquence sur les commerçants en cessation de paiement et pour lesquels une procédure collective a été mise en place.

⁴⁰⁵ Ce dernier est compétent depuis la loi n°2000-516 du 15 juin 2000 : JO 16 juin 2000 instaurant le juge des libertés et de la détention provisoire. Avant, cette date, ce rôle était exercé par le juge de l'autorisation.

⁴⁰⁶ Art. 137-1 du CPP.

⁴⁰⁷ B. Hatoux, « L'incidence des procédures collectives sur le recouvrement des impôts » : RJF 2/95, p. 86.

⁴⁰⁸ Voir infra.

Au-delà des termes du décret, la question importante qui s'est posée a été celle de savoir quel tribunal serait compétent pour connaître de telles poursuites si celles-ci se superposaient à une procédure collective ?

La Cour de cassation qui a été saisie de la question a clairement réaffirmé la compétence des tribunaux de commerce. Il ne s'agit pas, selon elle, d'une question liée au bien fondé de l'impôt ou à la régularité formelle de l'acte de poursuite, mais bien d'une question relative à la procédure collective. Au fond, il s'agit d'analyser les raisons pour lesquelles de telles poursuites pourraient être suspendues⁴⁰⁹.

C'est donc ainsi qu'une partie, certes minime, du contentieux fiscal relève accidentellement de la juridiction commerciale.

En définitive, toutes les juridictions judiciaires de 1^{er} degré interviennent dans le contentieux fiscal. Le contentieux fiscal se greffe également sur les juridictions de second degré.

2- L'intervention des juridictions de second degré dans le contentieux fiscal : la place des Cours d'appel

Si pendant longtemps le contentieux de l'imposition s'est singularisé parce qu'il a ignoré l'appel, (a), tel n'a pas été le cas des autres contentieux fiscaux relevant des juridictions judiciaires (b).

a- Le recours en appel et le contentieux de l'imposition

Le contentieux de l'imposition a ignoré l'appel devant les juridictions judiciaires dès la mise en place de la répartition légale des compétences par le législateur révolutionnaire. Les justifications étaient nombreuses et la plus répandue fut le souci de célérité procédurale⁴¹⁰.

A notre avis, si ce régime a autant perduré, c'est tout simplement parce que le contentieux de l'imposition a été longtemps calqué sur le contentieux administratif général dont la modification a eu une incidence sur le contentieux judiciaire de l'impôt⁴¹¹. Aussi, dès le 1^{er} mars 1998, l'application des dispositions de l'article 112-I de la loi n° 1181 du 30 décembre 1996⁴¹² a introduit de nouvelles dispositions dans le LPF : le TGI ne statue plus qu'en premier ressort et ses décisions sont susceptibles de faire l'objet d'appel. Le décret du 4 mars 1998

⁴⁰⁹ Cass. com. 11 juill., 1984 : Bull. IV, n° 231, p. 192.

⁴¹⁰ Voir supra.

⁴¹¹ Voir supra.

⁴¹² C. David, « Aperçu rapide sur l'article 112 de la loi de finances pour 1997 instituant un double degré de juridiction », JCP 1997, n° 6-7, Actualité. ; A. Vittu, « La réglementation de l'appel et de l'opposition dans le C.P.P. », JCP, 1959. I. 1486.

dont les dispositions ont été reprises aux articles R. 202-2 et suivant du LPF précise les modalités de cette voie de recours⁴¹³.

b- La Cour d'appel et le contentieux fiscal

La cour d'appel⁴¹⁴ est la juridiction de second degré dont la vocation est de connaître des affaires qui ont déjà fait l'objet d'un examen devant les juridictions de premier degré. Cette règle générale, dont l'application en matière fiscale n'est plus douteuse, nous interpelle sur la question de savoir comment s'organise finalement ce contentieux devant les juridictions judiciaires de second degré.

L'effet dévolutif de l'appel qui caractérise le double degré de juridiction et qui explique les raisons pour lesquelles l'examen du juge d'appel porte tant sur le fond de l'affaire que sur la forme du jugement est un principe qui s'applique donc logiquement dans le contentieux fiscal judiciaire⁴¹⁵.

Aussi, depuis 1998, le double degré de juridiction est généralisé dans le domaine fiscal. Auparavant, celui-ci se limitait aux jugements rendus en premier ressort par les tribunaux judiciaires statuant dans tous les contentieux fiscaux excepté le contentieux de l'imposition. Tel était notamment le cas en matière de voies d'exécution⁴¹⁶, de responsabilité⁴¹⁷, de fraude fiscale⁴¹⁸...

La Cour d'appel compétente depuis la réforme de 1958⁴¹⁹ est donc toujours celle « dans le ressort territorial duquel se trouve située la juridiction de première instance dont le jugement est attaqué »⁴²⁰.

Cette règle est valable tant pour les juridictions civiles à savoir la TGI et le Tribunal de Commerce que pour les juridictions répressives agissant dans le contentieux fiscal. Pour ces dernières notamment, la règle est beaucoup plus importante du fait de la réforme de 1975 qui créa dans le ressort de chaque Cour d'appel, un tribunal correctionnel à compétence fiscale. En pratique, les jugements rendus sur les délits de fraude fiscale sont contestés devant la

⁴¹³ Note sous l'art. L.199 du livre de procédure fiscale 2003 et années suivantes.

⁴¹⁴ Il en existe 30 (France métropolitaine), 3 (Départements d'outre mer à savoir Basse-terre, Fort de France et Saint-Denis-de-la-Réunion) 1 à Nouméa, 1 Papeete. (Source : R. Perrot, *Institutions judiciaires*, op. cit. p. 138.)

⁴¹⁵ *Dossiers Francis Lefebvre, Contentieux fiscal*, op. cit. p. 459.

⁴¹⁶ Cass., com., 18 juill. 1989: RJF /1989, p. 661; D. 1989, IR. 246; Bull. Civ. IV, p. 157, n° 234, Dr. fisc. 1989, comm.. 2338; Cass., com., 26 avr. 1994, Sté Moras Affichage; RJF 1994, n° 926.

⁴¹⁷ Cass., com., 9 mars 1993, Bitton : RJF 1993, n°944 ; Bull. Civ. IV, n°96, p. 65.

⁴¹⁸ J.J. Bienvenu, T.Lambert : *Droit fiscal*, op.cit. p. 211et s.

⁴¹⁹ J. Vincent, S. Guinchard, *Institutions judiciaires*, p.372.

⁴²⁰ R. Perrot, *Institutions judiciaires*, op. cit. p. 143.

chambre des appels correctionnels. Il s'agit d'une chambre spécialisée de la Cour d'appel à laquelle la loi a conféré une compétence particulière en matière pénale⁴²¹.

La Cour d'appel est composée de conseillers et est dirigée par un Premier président⁴²². D'une manière générale et quelles que soient les natures civile ou délictuelle de l'affaire, l'audience ordinaire est toujours composée d'un président et deux conseillers⁴²³.

La troisième institution judiciaire, appelée à intervenir dans le contentieux fiscal au sein de l'ordre judiciaire, est la Cour de cassation dont l'importance doit être rappelée bien que ce rôle en matière fiscale ne soit pas singulier. Ceci atteste la vision selon laquelle le contentieux fiscal devant l'ordre judiciaire reste un contentieux judiciaire.

B- La Cour de cassation : Juge de Cassation dans le contentieux fiscal

La Cour de cassation qui est la plus haute juridiction judiciaire et dont le rôle principal a toujours été de vérifier la bonne application de règles légales par les juges du fond (1) s'est vue, pendant longtemps, octroyer un rôle particulier dans le contentieux fiscal (2) et précisément dans celui de l'impôt (a). L'évolution des règles fiscales a cependant conduit sa réhabilitation en tant que juge traditionnel des questions de droit (b).

1- Une intervention non singulière de la Cour de cassation dans le contentieux fiscal

La présence de la Cour de cassation dans le contentieux fiscal ne détonne pas dans le paysage judiciaire. Le travail de fond réalisé par des juges de premier et de second degré sur le plan juridictionnel est donc coordonné par la Cour de Cassation, la plus haute juridiction de l'ordre judiciaire⁴²⁴.

Cette coordination qui permet de garantir l'unité des juridictions de l'ordre judiciaire⁴²⁵ et de la règle de droit⁴²⁶ n'est pas sans conséquence sur le contentieux fiscal relevant de cet ordre.

⁴²¹ J. Vincent, S. Guinchard, G. Montagnier, A. Varinard, *Institutions Judiciaires*, op. cit, p. 481.

⁴²² A. Giarizzo, « Le statut des premiers présidents de cour d'appel après la loi du 25 juin 2001 », Bull. inf. cass. 1^{er} mai 2003.

⁴²³ Il est toutefois important de souligner que l'appel contre l'ordonnance rendue en matière de visites et de saisies domiciliaires se fait devant le premier président de la cour d'appel selon les règles prévues par le code de procédure civile (art. L. 16 B du LPP). Un recours contre les opérations de visites et de saisies est également possible ; le premier président de la cour d'appel territorialement compétente reste compétent. J.M. Priol « Procédure de visite et de saisie domiciliaires (LPP, art. L. 16 B) », *Procédures fiscales* n°59, jur.-cl., fasc. 340, p.8.

⁴²⁴ Y. Chartier, *La Cour de cassation*, Dalloz Connaissance du droit, 2^e ed., 2001.

⁴²⁵ J. Vincent, S. Guinchard, G. Montagnier, A. Varinard, *Institutions Judiciaires*, op. cit, p. 523.

⁴²⁶ R.Perrot, *Institutions judiciaires*, op. cit. p. 176.

Celui-ci bénéficie de la stabilité apportée par cette institution concernant la régulation de l'interprétation de la règle de droit, bien qu'à l'origine, cette fonction ne lui était pas reconnue⁴²⁷.

Parlant des origines de l'institution, il serait intéressant de souligner que cette dernière date de la période antérieure à la Révolution⁴²⁸. Toutefois, sa forme actuelle est issue du Tribunal de cassation créé en 1790 et dont le but élémentaire était d'annuler les jugements contraires à la loi⁴²⁹.

La Cour de cassation était alors composée de trois chambres à l'origine. Mais l'évolution du nombre de pourvois en cassation a conduit à la mise en place de nombreuses réformes⁴³⁰. Ainsi à l'heure actuelle, la Cour suprême de l'ordre judiciaire est divisée en 6 chambres à savoir 3 chambres civiles, une chambre commerciale et financière, une chambre sociale et enfin, une chambre criminelle.

Au sein de la juridiction suprême de l'ordre judiciaire, le traitement des litiges est l'apanage des chambres qui la composent. Cette spécialisation qui se justifie par le caractère singulier de chaque litige relevant de l'ordre judiciaire justifie la compétence de la chambre commerciale financière et économique de la Cour de cassation pour le traitement du contentieux de l'impôt. Ainsi, chaque fois qu'il est fait référence au juge judiciaire de l'impôt, dans la pratique, il s'agit essentiellement de la Chambre commerciale de la Cour de Cassation. Elle traite donc de tous les litiges qui ont été jugés en première instance par le TGI et en appel, par la Cour d'appel⁴³¹.

Le contentieux fiscal n'est cependant pas traité entièrement par la chambre commerciale. La gestion d'une partie des contestations fiscales, bien qu'elles soient dévolues au « juge judiciaire », peut relever de la compétence d'une autre chambre de la Haute juridiction judiciaire, en application des dispositions du LPF.

Aussi, l'appréciation de la régularité formelle des actes de poursuite a été dévolue à la Deuxième chambre civile de la Cour de cassation. Cette dernière est compétente d'une manière générale, en matière de voies d'exécution. Cette spécialisation de la gestion du contentieux des voies d'exécution, n'est pas le produit d'un pur hasard. Parmi les principes

⁴²⁷ P. Hebraud, « Aggiornamento de la Cour de cassation : Loi des 12 juillet 1978 et 3 janvier 1979 », D. 1979, chr. p. 205.

⁴²⁸ J. Vincent, S. Guinchard, G. Montagnier, A. Varinard, *Institutions Judiciaires*, op.cit. p. 523.

⁴²⁹ Le Tribunal et la Cour de cassation : 1790- 1990 in *Livre du bicentenaire*, documentation française 1991.

⁴³⁰ Voir notamment, J. Vincent, S. Guinchard, G. Montagnier, A. Varinard: *Institutions Judiciaires*, op. cit. p. 527 et s.

⁴³¹ Voir supra.

constitutionnellement reconnus, ceux relatifs à la protection de la propriété privée et de la liberté individuelle, tiennent une place de choix. Au-delà du contentieux fiscal, c'est l'occasion pour le juge judiciaire, d'exercer une mission conférée par l'article 66 de la Constitution. La première chambre civile quant à elle est compétente à titre principal pour tous les litiges concernant l'état des personnes⁴³².

La nature des litiges justifiant le recours à un Tribunal correctionnel en première instance, et à une chambre des appels correctionnels en appel, a conduit inexorablement à la mise en place d'une chambre pénale au sein de la Cour de cassation, dont le rôle en matière fiscale, est d'apprécier la bonne application des règles légales relatives à la fraude fiscale⁴³³.

La spécialisation des contentieux relevant de la compétence du juge judiciaire conduit donc à constater que la Cour de cassation a un rôle non négligeable dans le contentieux fiscal.

Ce rôle n'est cependant pas dérogoire bien au contraire, il est en communion avec les prérogatives même de la Cour suprême judiciaire⁴³⁴.

2- Le rôle de la Cour de cassation dans le contentieux fiscal
judiciaire : un rôle ordinaire au regard des autres contentieux
judiciaires

Le rôle de la Haute Cour judiciaire a pendant longtemps été exceptionnel dans le contentieux de l'impôt. Cependant, la réforme de 1996, qui a pris effet en 1998, a remis de l'ordre en limitant le rôle des juges de cassation à leur fonction originelle et de principe, de telle sorte qu'à l'heure actuelle, dans le contentieux fiscal, ces juges ne sont plus que des juges du droit⁴³⁵.

⁴³² Cass., civ., 1^{ère}, 6 févr. 2001 n° 168, Lassauzet : RJF 8-9/01, n° 1135 où elle a notamment posé l'obligation pour l'administration fiscale de désigner les contribuables, dans tous les actes administratifs (avis d'imposition, notification de redressement, rôle, décision de rejet de la réclamation...) par le nom figurant dans le registre d'état civil sous peine de nullité de la procédure d'imposition.

⁴³³ En ce qui concerne les saisies et visites domiciliaires, avant les ordonnances du 13 juillet et du 1er novembre 2000, la chambre commerciale et financière de la Cour de cassation était compétente sur les ordonnances rendues en la matière. Cette compétence a été transférée à la chambre criminelle de la Cour de cassation. Il se pourrait que la chambre criminelle soit à nouveau compétente puisque la loi (n° 2008-776) de modernisation de l'économie du 4 août 2008 qui a modifié le régime applicable en matière de visite et de saisie domiciliaires, a précisé que les règles qui s'appliquent désormais en la matière sont celles du code de procédure civile et non plus celles du code de procédure pénale. Voir notamment : J.M. Priol « Procédure de visite et de saisie domiciliaires (LPF, art. L. 16 B) », Procédures fiscales n°59, jur.-cl., fasc. 340, p.8.

⁴³⁴ M. Billau, « Quel rôle pour la Cour de cassation au XXe siècle ? », *Mélanges Normand*, Litec, 2003, p. 31.

⁴³⁵ Du moins en théorie ! En effet, plusieurs auteurs ont attiré l'attention sur le fait qu'il est difficile pour les hauts magistrats de la Cour de cassation de séparer les faits du droit car pour dire le droit, une référence aux faits est quasi systématique bien que cette référence ne soit pas synonyme d'appréciation de ceux-ci. Voir en ce sens (J. Boré, « L'avenir du contrôle normatif face aux fluctuations du contrôle des qualifications » in *Le tribunal et la Cour de Cassation 1790- 1990*, volume jubilaire ; G. di Marino, « La cour de cassation, juge de droit » in *L'image doctrinale de la Cour de cassation*, Actes de colloque des 10 et 11 déc. 1993, Paris, Documentation française, 1994, p. 27 et s.)

a- La marge de manœuvre de la Cour de cassation dans le contentieux de l'impôt

L'examen des questions de fait par la Cour de cassation est une prérogative qui n'est pas concevable dans la procédure judiciaire car, son rôle de juge du droit a toujours été affirmé⁴³⁶. L'« arrêt rendu par la Cour de cassation se limite à juger la question de droit posée par le procès et le droit n'est jugé qu'à partir des faits souverainement constatés par les juges de fond »⁴³⁷.

Or, dans le contentieux de l'impôt soumis au juge judiciaire, cette règle a été battue en brèche de sorte que le juge suprême s'est trouvé dans une situation inédite et méconnue de tout le système judiciaire français. Cette condition a certainement été de nature à conforter la critique de la distinction entre le fait et le droit. Elle a fait valoir que le fait et le droit sont présents à tous les stades du raisonnement judiciaire notamment dans la qualification juridique des faits⁴³⁸.

En tout état de cause, l'absence de double degré de juridiction instituée dans le contentieux judiciaire de l'impôt par l'art. L 199 du LPF dans sa rédaction antérieure à 1996⁴³⁹, ainsi que la similitude instituée par le législateur quant au déroulement du contentieux de l'impôt devant le juge administratif, sont des éléments qui ont justifié à eux seuls cet état des choses. Le juge suprême judiciaire s'est trouvé dans l'obligation d'examiner les faits et de contrôler l'appréciation de ceux-ci par le TGI.

Concrètement, il ne revenait pas sur le constat de ceux-ci, mais attachait une importance particulière à leur qualification dans un premier temps, et à l'appréciation faite par les juges du fond dans un second ; une appréciation erronée avait nécessairement un impact sur la qualification⁴⁴⁰.

Si la Cour de cassation a d'abord justifié cette pratique par le caractère d'ordre public de l'impôt⁴⁴¹, elle l'a ensuite justifiée par la violation de la loi fiscale du fait d'une appréciation erronée des faits par les juges du fond⁴⁴². Cela a permis à certains auteurs d'expliquer que cet examen était lié au caractère objectif du contentieux fiscal.

⁴³⁶ F. Zenati, « La nature de la Cour de cassation » : Bull. inf. cass. , 13 avril 2003.

⁴³⁷ F. Labie, « Le contrôle des faits par la Cour de cassation dans le Contentieux de l'imposition. » : *Mélanges Gaudemet*, Economica, 1984, p. 972 et s.

⁴³⁸ J et L. Boré, *La cassation en matière pénale*, Dalloz, 2005-2006, n°60.09, p. 150.

⁴³⁹ B. Castagnède, *La répartition des compétences juridictionnelles en matière fiscale*, Thèse 1972, p. 217, et dans le même sens F. Labie, « Le contrôle des faits par La Cour de cassation dans le Contentieux de l'imposition », op. cit., p. 982.

⁴⁴⁰ F. Labie, « Le contrôle des faits par la Cour de cassation dans le Contentieux de l'imposition », op. cit. p. 975.

⁴⁴¹ Voir B. Castagnède, *La répartition des compétences juridictionnelles en matière fiscale*, Thèse, op. cit. p. 218.

⁴⁴² Ibidem, et en plus F. Labie, « Le contrôle des faits par La Cour de cassation dans le Contentieux de l'imposition », op. cit. p. 979.

Selon ces derniers, l'erreur de fait et l'erreur de droit auraient une conséquence identique à savoir la violation du principe de légalité fiscale de telle sorte qu'un double examen de ceux-ci par le juge de cassation apparaissait comme une garantie supplémentaire pour le justiciable⁴⁴³.

D'autres dont les pensées ont été résumées par le professeur LABIE⁴⁴⁴, ont simplement considéré qu'il s'agissait là d'une « anomalie », d'une erreur. Ce dernier a, quant à lui considéré qu'il s'agissait encore là d'un élément permettant d'affirmer le particularisme et l'autonomie du droit fiscal, bien qu'il remette savamment en cause les justifications avancées. Toujours est-il que cette particularité qui a jalonné le contentieux de l'impôt a été limitée au fil du temps et avec la pratique⁴⁴⁵ pour finalement disparaître en 1998. Cette disparition salubre a permis au juge Suprême de retrouver pleinement le rôle qui lui est normalement dévolu. Ce rôle s'exerce désormais dans tout le contentieux fiscal relevant de l'ordre judiciaire.

b- La Cour de cassation : Juge du droit dans le contentieux fiscal

Dans les autres branches du contentieux fiscal soumis à la Cour de cassation, le contrôle de la bonne application de la règle de droit a toujours été la règle. Le contentieux de l'imposition s'est donc aligné sur les principes procéduraux qui encadrent le contentieux judiciaire. La distinction du fait et du droit est désormais acquise⁴⁴⁶. Le « fait, c'est la matière première du procès, ce sont les éléments propres à l'espèce considérée, c'est le comportement humain qu'il s'agit de juger. Le droit, c'est la norme juridique préexistante, plus ou moins générale qui permet de juger. »⁴⁴⁷.

Comme il est coutume de le rappeler, la Cour de cassation lorsqu'elle est saisie d'un pourvoi en cassation, n'est pas un troisième degré de juridiction, même en matière fiscale.

L'absence de dérogation issue de textes fiscaux quant à la mission qui lui est dévolue explique pourquoi cette dernière, résumée par l'art. 604 du CPC qui fait du juge suprême, un juge du droit trouve à s'appliquer sans restriction à la matière fiscale pour tous les jugements rendus en dernier ressort par les juges de fond.

⁴⁴³ Idem. p. 221.

⁴⁴⁴ F. Labie, « Le contrôle des faits par la Cour de cassation dans le Contentieux de l'imposition », op. cit. p. 972.

⁴⁴⁵ F. Labie explique notamment que la Cour de cassation usait modérément de cette prérogative.

⁴⁴⁶ Voir notamment sur la question : J. Boré, « La Cour de cassation, juge du droit », in *L'image doctrinale de la Cour de cassation*. Actes de Colloque des 10 et 11 déc. 1993, Paris, La documentation française, 1994, p.54 et s. ; M.N. Jobard – Bachelier et X. Bachelier, *La technique de Cassation, pourvoi et arrêts en matière civile*, 5^e éd. Dalloz 2003, p. 46.

⁴⁴⁷ J. et L. Boré, *La cassation en matière pénale*, op. cit. n° 6011. p. 150.

Il en résulte que la Cour de cassation n'a pas à examiner la matérialité des faits⁴⁴⁸, tout au plus, elle contrôle la qualification juridique de ceux-ci⁴⁴⁹. Elle se contente donc dans la plupart des cas de vérifier que la règle de droit a été parfaitement comprise et bien appliquée à défaut de quoi, elle casse l'arrêt déféré pour violation de la « règle de droit » et renvoie éventuellement l'affaire devant une Cour d'appel pour qu'elle soit jugée de nouveau⁴⁵⁰.

En définitive, aucun élément ne permet de singulariser le contentieux fiscal sur le plan organique et de tracer une ligne de démarcation entre celui-ci et le contentieux judiciaire. L'étude du déroulement du contentieux fiscal devant le juge de l'exécution et le juge pénal montrera qu'à ce niveau aussi, l'absence de particularité est patente.

II- L'absence de particularité procédurale du contentieux fiscal devant le juge de l'exécution et le juge pénal

Le traitement des litiges fiscaux par le juge de l'exécution et le juge pénal montre que l'instance est dénuée de particularité⁴⁵¹. Cette absence de particularité procédurale dans la gestion des litiges fiscaux relevant du JEX (juge de l'exécution) et du juge pénal, témoigne du fait que l'insertion du contentieux fiscal au sein de la juridiction judiciaire, ne se limite pas à l'emprunt des organes juridictionnels. Il va jusqu'à s'étendre à la procédure de droit commun applicable devant les dites juridictions.

Le contentieux fiscal relevant de leur compétence est soumis aux règles de droit commun, du moins en ce qui concerne la procédure applicable.

A- L'application des règles procédurales de droit commun devant le juge de l'exécution (JEX) dans le contentieux fiscal

L'intervention du JEX en matière fiscale nécessite une attention particulière. Il doit trouver un équilibre entre les règles substantielles de droit commun applicables en matière de voie d'exécution et les règles édictées par le Livre des procédures fiscales⁴⁵².

⁴⁴⁸ Ibidem. p. 78.

⁴⁴⁹ Ibidem, p. 81.

⁴⁵⁰ R. Perrot, *Institutions judiciaires*, op. cit. p. 178.

⁴⁵¹ Nous verrons cependant dans la section II que cette absence de particularisme a un impact sur le contentieux fiscal. Celui-ci suit le régime du contentieux de principe de ces juridictions. Cela conduit à faire prévaloir la thèse du caractère hybride du contentieux fiscal devant l'ordre judiciaire car la procédure n'est pas uniforme.

⁴⁵² Voir infra sur la compétence des juridictions judiciaires en matière de régularité formelle des actes de poursuite.

Il faut cependant préciser que sur le plan procédural, le recours au JEX doit être précédé d'une demande préalablement adressée au trésorier payeur général dans les deux mois à compter de la notification de l'acte de poursuite⁴⁵³. C'est la seule véritable exception procédurale qui pourrait permettre de différencier les voies d'exécution de droit commun à celles exercées par l'administration fiscale.

Toutefois, cette spécificité a un impact plus ou moins important⁴⁵⁴ d'autant plus que la Cour de Cassation a eu l'occasion de préciser que les voies d'exécution n'entrent pas dans les prévisions des dispositions du code général des impôts et du Livre des procédures fiscales qui définissent les règles de procédure fiscale⁴⁵⁵. Elle a aussi souligné que l'art. R. 202-2 qui décrit la procédure applicable devant le tribunal de grande instance n'est pas applicable aux instances relatives au recouvrement des créances fiscales⁴⁵⁶.

Aussi, la procédure applicable devant le Jex reste une procédure de droit commun⁴⁵⁷ régie par le décret du 31 juillet 1992⁴⁵⁸. Ce dernier dispose dans son article 1^{er} que, sauf dispositions contraires, les dispositions communes du livre Ier du nouveau code de procédure civile sont applicables devant le juge de l'exécution aux procédures civiles d'exécution, à l'exclusion des articles 484 à 492 qui sont relatifs à la procédure de référé.

En d'autres termes, pour contester toute voie d'exécution diligentée par les comptables publics, les contribuables disposent de trois voies. Ils peuvent recourir à la procédure relative aux ordonnances sur requête figurant à l'art. 32 du décret. Cette voie dont l'application est réservée à des cas prévus par la loi et à des cas où les circonstances exigent qu'une mesure urgente ne soit pas prise contradictoirement, est très souvent utilisée par les comptables publics lorsqu'ils soupçonnent un risque d'insolvabilité du contribuable. En pratique, le recours à une telle procédure s'impose à ces derniers lorsqu'ils ne disposent pas de titre exécutoire ou lorsque le contribuable a déposé une demande de sursis de paiement de telle sorte que cela les oblige à prendre des mesures conservatoires de droit commun pour garantir le recouvrement de la créance fiscale⁴⁵⁹.

⁴⁵³ Art. R. 281 du LPF. De plus sur la forme de la réclamation, celle-ci ne diffère pas de la réclamation devant les services d'assiette.

⁴⁵⁴ Le professeur Noël dans sa thèse consacrée à la question a clairement écarté l'étude de celle-ci au motif qu'elle n'avait pas la même importance que la réclamation préalable devant les services d'assiette. Mais nous ne pouvons pas l'exclure dans la présente étude car il s'agit d'une condition de validité de l'action en justice.

⁴⁵⁵ Cass., com., 11 oct. 1983; Bull. civ. IV, p. 226, n° 262; Dr. fisc. 1984, comm. 237.

⁴⁵⁶ Cass., com., 22 juill. 1986 : Bull. Civ. IV, p. 151, n° 177.

⁴⁵⁷ Voir en ce sens, G. Gest, « Dualité de juridiction et unité du droit fiscal », RFDA, sept-oct. 1990. p. 830.

⁴⁵⁸ <http://www.lerecouvrement.com/decret31071992.html>

⁴⁵⁹ *Doc pratiques Francis Lefebvre, Contentieux fiscal*, op. cit. p. 503.

La requête est dans ce cas adressée au secrétariat-greffe par le requérant ou par tout mandataire.

Le juge peut ensuite être saisi en vertu des dispositions de l'art. 35 du décret de 1992 par déclaration écrite de l'huissier de justice lorsqu'une difficulté sérieuse a entravé le cours de l'exécution d'une décision de justice ou d'un autre titre exécutoire. Cette déclaration devrait s'accompagner non seulement du titre, mais aussi d'un exposé de la difficulté qui a entravé l'opération d'exécution.

Hormis les deux cas de figures énumérés ci-dessus, la saisine du JEX pour toutes les contestations à caractère fiscal se fait par voie d'assignation. Celle-ci n'a rien de particulier et ne diffère pas formellement de l'assignation devant le tribunal de grande instance⁴⁶⁰. Pour toute contestation portant sur les actes de poursuite, le délai de saisine de droit commun est d'un mois alors que le livre des procédures fiscales fixe un délai de deux mois⁴⁶¹.

Ces deux délais cohabitent et sont applicables au contentieux. Comme l'a précisé la Cour de cassation⁴⁶², les dispositions générales prévues par le décret s'appliquent dès lors qu'une disposition fiscale ne prévoit pas de dérogation.

D'une manière générale, la rareté des dérogations conduit à affirmer que cette procédure n'est en rien particulière. Le recours facultatif à un avocat pour être représenté dans une instance devant le JEX est certes une règle que l'on retrouve dans le contentieux de l'imposition devant le TGI, mais il faut dire ici que celle-ci ne s'explique pas par le caractère fiscal des contestations, mais plutôt par l'application des règles de droit commun calquées sur la procédure devant le Tribunal d'instance⁴⁶³.

Même si en appel cette représentation s'avère obligatoire, c'est toujours en application des dispositions procédurales de droit commun édictées par le code de procédure civile.

Dans tous les cas, le contribuable et l'administration fiscale ont la faculté d'interjeter appel dans un délai de 15 jours à compter de la notification du jugement et d'exercer un recours en cassation en se référant une fois de plus aux dispositions de droit commun.

Ainsi, le contentieux fiscal devant le JEX est dénué de tout particularisme. Cette remarque semble également vraie en ce qui concerne le contentieux fiscal se déroulant devant le juge pénal.

⁴⁶⁰ Voir infra.

⁴⁶¹ Art. L 281-1 du LPF.

⁴⁶² Cass., com., 12 mars 1996, n° 518 P. Pautou : RJF 6/96, n° 825 et n° 520 P. trésorier principal de Toulouse c/ Galitzky : RJF 6/96, n° 823.

⁴⁶³ *Doc. Pratiques Francis Lefebvre*, op. cit. p. 629.

B- L'application de la procédure pénale au contentieux fiscal devant la juridiction répressive

L'application en matière fiscale de la procédure pénale⁴⁶⁴ devant la juridiction répressive ne fait aucun doute. Seule l'intervention de la commission des infractions fiscales et le monopole laissé à l'administration pour porter plainte dérogent aux règles de droit commun applicables. Dans la pratique, les principes directeurs du procès pénal s'appliquent dans le contentieux fiscal (1). Aussi, face à une contestation fiscale, le procès reste et demeure un procès pénal subdivisé en deux phases (2).

1- L'application des principes directeurs du procès pénal aux contestations fiscales de la juridiction répressive

Les principes directeurs du procès⁴⁶⁵ pénal dont le but est de protéger d'un côté la société puisqu'elle permet de sanctionner l'auteur des infractions, et de l'autre les individus⁴⁶⁶, sont appliqués sans réserve au contentieux fiscal relevant de la juridiction pénale.

C'est ainsi que la nécessité de l'équité⁴⁶⁷ et de la contradiction dans le procès est rappelée par l'article préliminaire du code de procédure pénale⁴⁶⁸. Le juge pénal s'assure que le contribuable poursuivi a bénéficié d'un débat oral et contradictoire notamment de la faculté de se faire assister par un conseil de son choix en cas de vérification de comptabilité⁴⁶⁹.

Est également rappelé, le principe de la séparation entre les autorités chargées de l'action publique et celles chargées du jugement. Cela conduit à l'intervention en matière fiscale du procureur de la république qui doit apprécier les éléments constitutifs du délit selon les règles et modes de preuves spécifiques à la matière pénale⁴⁷⁰, et celle du tribunal correctionnel qui est saisi, soit par la décision de renvoi d'une juridiction d'instruction qui est notifiée aux parties par le parquet, soit par une citation directe qui est un acte émanant d'un huissier.

⁴⁶⁴ A. Decocq, « La procédure pénale en matière fiscale », in *L'application du droit pénal en matière fiscale*, 3^e colloque de la Société française de droit fiscal, Presses Universitaires d'Aix-Marseille, 1981.

⁴⁶⁵ Voir pour la définition, E. Vergès, *Les principes directeurs du procès judiciaire*, Etude d'une catégorie juridique, Thèse Aix-Marseille III, 2000.

⁴⁶⁶ C. Bakas, *Les principes directeurs du procès pénal au regard de l'intérêt de la personne poursuivie*, Thèse dactyl., Paris II, 1982.

⁴⁶⁷ Principe posé par l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme. Il ne définit pas la notion mais se contente d'énumérer ses principaux aspects : publicité, présomption d'innocence, l'impartialité des juges, célérité du procès, la preuve....)

⁴⁶⁸ E. Putman, « L'article préliminaire du Code de procédure pénale : vers une théorie législative du procès pénal ? » : *Annales Fac. Droit Avignon*, 2000, p. 43.

⁴⁶⁹ Cass., crim., 1^{er} oct. 1984, n°83-94693, Noël : Bull. Crim. 1984, n°278; Cass., Crim., 4 juin 1998, n° 97-80.620, Robert : Bull. crim. 1998, n°186.

⁴⁷⁰ Cass., crim., 13 juin 1996, n°2736 PF, Grattarola : RJF 4/97, n°388.

La présomption d'innocence est également affirmée, de même que la nécessité du respect d'« un délai raisonnable » et le double degré de juridiction⁴⁷¹.

2- L'absence de particularité de l'instance fiscale devant la juridiction répressive

En application des principes directeurs de la procédure pénale, le contentieux fiscal devant la juridiction répressive se déroule en deux temps. Il existe une phase préparatoire et une phase décisive.

La seule exception qui devrait être soulevée, est relative au monopole du dépôt de la plainte réservé à l'administration fiscale par l'art. 1741 du CGI. Contrairement aux autres délits pénaux dans lesquels l'action publique peut être déclenchée par le ministère public ou une partie civile, en matière fiscale, une plainte de l'administration fiscale est requise⁴⁷² après avis conforme de la commission des infractions fiscales⁴⁷³. Cette plainte conduit à la saisine du procureur de la république qui, conformément aux règles générales de la procédure pénale, peut étendre ses poursuites à des personnes non visées par la plainte car il est saisi *in rem*⁴⁷⁴. A ce stade et conformément au droit pénal, le juge peut diligenter une enquête, décider de vérifier la réalité de certains faits en se déplaçant au besoin sur les lieux, d'apprécier les éléments constitutifs de l'infraction⁴⁷⁵ mais surtout de redonner aux faits leurs véritables qualifications juridiques⁴⁷⁶. Il peut également décider d'abandonner les poursuites⁴⁷⁷ en prenant une ordonnance de non lieu (art. 177 al. 1 et 2 du Code de Procédure Pénale), en application de la règle relative à l'opportunité des poursuites qu'il peut exercer de manière discrétionnaire⁴⁷⁸.

Il peut également décider de poursuivre l'auteur du délit de fraude fiscale en le renvoyant devant la juridiction de jugement. Il prend dans ce cas une ordonnance de renvoi après mise en état de l'affaire.

La juridiction de jugement est saisie soit par la décision de renvoi d'une juridiction d'instruction qui est notifiée aux parties par le parquet, soit par une citation directe qui est un

⁴⁷¹ Voir supra.

⁴⁷² La non recevabilité du recours fiscal intenté par une personne autre que le contribuable est affirmé par la chambre criminelle de la Cour de Cassation. Voir notamment, Cass., Crim., 24 sept. 1998 : Bull. crim., n°237.

⁴⁷³ Voir infra.

⁴⁷⁴ Cass., crim., 6 févr. 1997, n° 781, PFKurezoba : RJF 7/97, n° 748 ; G. Legrand, *Le recouvrement de l'impôt*, Litec, 2006, p. 173.

⁴⁷⁵ Voir infra.

⁴⁷⁶ Cass. crim., 29 févr. 1996, n°1125, Cordier : RJF 11/96, n°1354.

⁴⁷⁷ Cass. crim., 4 janv. 1988, n° 8692.257 : Dr. fisc. 1988, n°1481.

⁴⁷⁸ Ch. Raysseguier, « Taux de classement sans suite des parquets. Mythes et réalités », Droit pénal, mars 1998, chron. 8.

acte d'huissier. Il apprécie souverainement les actes soumis à son étude et s'assure du respect du mode d'administration contradictoire de la preuve.

Le prévenu peut décider de ne pas comparaître, mais demander à être représenté par un avocat.

La procédure devant la juridiction se déroule en trois phases. La première au cours de laquelle l'affaire, les parties, les témoins et les experts sont appelés. La deuxième phase au cours de laquelle, le juge dirige les débats en donnant notamment lecture de l'acte de saisine du Tribunal et en présentant le récit synthétique des faits⁴⁷⁹ et enfin une troisième phase au cours de laquelle il entend le prévenu, les témoins, les experts et par la suite délibère sur la culpabilité du prévenu et sur la sanction qui lui sera le cas échéant, appliquée.

La décision est par la suite prononcée en public. Elle doit comporter des motifs c'est-à-dire les raisons retenues par le juge pour rendre sa décision. Selon les dispositions de l'art. 485 du CPP, « les motifs constituent la base de la décision ».

Le contentieux fiscal se greffe au plan organique sur les institutions judiciaires et épouse finalement les traits principaux de cet ordre de juridiction. Toutefois, le règlement du contentieux de l'imposition par l'ordre judiciaire apporte une petite spécificité, qui permet de relativiser l'idée selon laquelle le contentieux fiscal devant les juridictions de l'ordre judiciaire est un contentieux judiciaire : c'est un contentieux hybride.

Section II : Le caractère hybride du contentieux fiscal devant les juridictions judiciaires

Le contentieux fiscal qui se déroule devant les juridictions de l'ordre judiciaire est un contentieux hybride car si en appel et devant la Cour de cassation, la procédure semble uniforme et conforme aux exigences du Code de procédure civile et du Code de procédure pénale, en première instance, on assiste à un foisonnement de règles procédurales qui a un impact sur le contentieux fiscal.

Dans le contentieux de l'imposition par exemple, on assiste à un chevauchement des règles de procédure civile et fiscale. Ainsi, « selon un principe constant et sauf dispositions expresses du Livre des procédures fiscales, les règles de droit commun sont applicables aux instances de droits d'enregistrement, impôt de solidarité sur la fortune et taxes assimilées »⁴⁸⁰. Cette application

⁴⁷⁹ J. Pradel, *Procédure pénale*, 12^e ed. 2006/2007. éd. Cujas, p.796.

⁴⁸⁰ J. Larmarque, note sous art. R 202-2 du LPF, ed. Dalloz.

conjointe de ces règles trouve leur justification dans la volonté du législateur d'aligner les pouvoirs et le rôle du juge civil sur ceux du juge administratif de l'impôt⁴⁸¹. Ceci a été générateur d'une procédure dite « procédure spéciale » du contentieux de l'impôt. Elle présente l'avantage d'être simple, d'ordre public et peu coûteuse pour le contribuable⁴⁸². Elle se matérialise par l'application conjointe dans le contentieux de l'imposition devant les juridictions judiciaires, des règles édictées par le Code de l'organisation judiciaire (COJ), le CPC⁴⁸³ et celles des articles L. 199 et R. 202-1 et s. du LPF.

Outre le contentieux de l'imposition, des particularités sont à signaler dans les autres contentieux fiscaux se déroulant devant les juridictions de première instance de l'ordre judiciaire. Le juge est dans l'obligation de tenir compte du caractère fiscal des contestations. De ce fait, il ne peut pas ignorer les procédures préalables, propres à ce contentieux.

C'est ainsi que le juge judiciaire qui officie en matière fiscale doit intégrer et vérifier le respect des préalables obligatoires imposés par la loi. Il doit par exemple vérifier que la procédure de la réclamation préalable a été respectée⁴⁸⁴. De même, il doit tirer toutes les conséquences de la saisine ou non de la commission des infractions fiscales dans les contestations relatives à la fraude fiscale.

L'ensemble de ces éléments est de nature à conférer au contentieux fiscal, une mixité qui lui est propre. Elle laisse penser que le contentieux fiscal devant les juridictions judiciaires est un contentieux particulier et qu'il ne s'apparente pas aux autres contentieux qui se déroulent devant cet ordre de juridiction.

Or cette argumentation aurait été soutenue si l'on avait pu exclure la procédure juridictionnelle en appel et devant la Cour de Cassation. Malheureusement, celle-ci ne peut pas être écartée, d'autant qu'elle nous montre une uniformité des règles procédurales applicables quel que soit le litige en cause.

Somme toute, bien qu'on assiste à une pluralité des règles procédurales en première instance (I), l'uniformité des voies de recours et des règles applicables devant la cour d'appel et la Cour de cassation (II) permettent de dire que le contentieux fiscal se déroulant devant les juridictions de l'ordre judiciaire reste imprégnée de la procédure judiciaire.

⁴⁸¹ J. Grosclaude, Ph. Marchessou, *Procédures Fiscales*, 3^e. éd. Dalloz, p. 245.

⁴⁸² *Documents pratiques Francis Lefebvre*, p. 428.

⁴⁸³ Cass., Com., 10 mars 1975: Bull. IV, n°75 p.61; Cass., com., 19 juill. 1982: Bull. IV n°281 p. 242 ; Cass., com., 15 oct. 1985: Bull. IV, n°238, p. 201. Cass., com., 21 janv. 1997, Hohl : Dr. fisc. 1997, comm. 478: RJF 1997, n° 400.

⁴⁸⁴ Voir infra.

I- La pluralité des règles procédurales applicables en première instance

Cette pluralité n'est que la conséquence de la spécificité du contentieux fiscal. Les litiges fiscaux au sein des juridictions judiciaires s'intègrent dans la plupart des cas, dans des contentieux préexistants⁴⁸⁵. De plus, au-delà du particularisme qui est réservé au contentieux de l'imposition, les contraintes procédurales que subit ce contentieux, conduisent à constater une hétérogénéité des règles formelles.

Ces contraintes sont de plusieurs ordres : celles qui sont dues au caractère spécifique des contentieux fiscaux (A), celles qui sont vraisemblablement une conséquence de la répartition légale du contentieux de l'imposition⁴⁸⁶ (B) ; et enfin celles qui ne sont que le pur reflet de l'institution judiciaire sur le contentieux fiscal⁴⁸⁷ (C).

A- Les contraintes procédurales imposées par le caractère spécifique des contentieux fiscaux

La spécificité du contentieux fiscal conduit à la prise en compte d'un certain nombre d'éléments obligatoires parce que ceux-ci sont légalement imposés. Il s'agit des procédures préalables qui, soit conditionnent la validité du recours juridictionnel : la réclamation préalable (1), soit permettent de préciser quelle sera l'étendue de l'office du juge dans le contentieux : la saisine de la commission des infractions fiscales dans les contestations pour fraude fiscale (2).

1- Le caractère obligatoire de la réclamation préalable devant les services fiscaux

La réclamation préalable dans le contentieux fiscal en tant que pierre angulaire de ce dernier n'est plus à démontrer⁴⁸⁸. Comme dans le contentieux de l'imposition devant le juge administratif, la réclamation constitue une formalité que le contribuable doit obligatoirement accomplir avant de pouvoir régulièrement saisir la juridiction judiciaire⁴⁸⁹. Elle est donc une

⁴⁸⁵ Voir supra.

⁴⁸⁶ Elles ont à dessein d'unifier la procédure applicable devant le juge administratif et le juge judiciaire de l'impôt.

⁴⁸⁷ La procédure mise en œuvre lors du déroulement du contentieux fiscal ne peut qu'être conforme à la procédure juridictionnelle telle qu'elle se déroule devant les juridictions de l'ordre judiciaire.

⁴⁸⁸ Voir chapitre I.

⁴⁸⁹ Cass., Com., 25 janv. 2000, n° 263D, Brenac ès qual. RJF 5/00, n°705. p. 460 (Il faudrait cependant souligner qu'il existe des cas exceptionnels dans lesquels cette réclamation n'est pas nécessaire pour saisir le juge. Ainsi, dans un arrêt de la Cour de cassation du 25 janvier 2000, les juges ont adopté une solution inédite en permettant à un tiers ayant fait l'objet d'un Avis à tiers détenteur (ATD), de présenter directement ses contestations devant le juge. Ce dernier, conformément à l'esprit des textes en vigueur en la matière, avait le droit d'opposer au comptable public tous les moyens opérant à condition de présenter une demande préalable. Il faut avouer que les

étape essentielle. Son absence conduit non seulement à l'irrecevabilité de la demande en justice⁴⁹⁰ mais en plus, lorsqu'elle existe, elle a pour mission de délimiter le contenu du litige⁴⁹¹.

Devant le juge judiciaire, la réclamation préalable concerne le contentieux de la responsabilité, celui de l'impôt (l'assiette) et enfin celui du recouvrement forcé.

En ce qui concerne le contentieux de l'impôt, l'obligation d'y avoir recours est consignée à l'art. R. 190 du LPF, qui dispose que le contribuable qui désire contester tout ou partie de l'impôt, doit d'abord adresser une réclamation préalable au service territorialement compétent. Suivant les cas, ce service est soit l'administration des impôts, soit celle des douanes et droits indirects dont dépend le lieu de l'imposition, exception faite des contestations relatives à la valeur réelle des immeubles, fond de commerce ... qui servent de base à la détermination des droits d'enregistrement et de la taxe de publicité foncière. Dans ce cas, le service territorialement compétent est celui du lieu où se situe l'immeuble.

S'agissant du contentieux du recouvrement, la nécessité d'adresser une réclamation préalable est spécifiée par les articles L. 281 et R. 281 du LPF. La réclamation doit être adressée à l'administration dont dépend le comptable qui exerce les poursuites dans un délai de deux mois après le premier acte qui permet d'invoquer un motif autre que celui concernant la régularité formelle de l'acte de poursuite.

Si une demande a donc été adressée à tort au service de recouvrement alors qu'elle est destinée au service d'assiette, la loi oblige le service saisi à tort à transmettre au service normalement compétent.

Aussi, le juge judiciaire de l'impôt vérifie la réalité de la réclamation préalable lorsqu'il est saisi d'une action visant à contester les éléments relatifs à l'assiette⁴⁹² et à l'obligation de payer l'impôt.

Dans le contentieux de l'obligation de payer par exemple, l'administration dispose d'un délai de deux mois pour répondre. Le défaut de réponse dans ce délai ouvre un délai de deux mois

circonstances de l'espèce étaient particulières : le tiers poursuivi n'avait pas pris l'initiative de l'instance, au contraire, il était défendeur dans celle-ci. L'instance ayant été initiée par le comptable public.

Aussi comme le précise l'auteur de la note sous l'arrêt, « l'articulation entre le contentieux engagé par le comptable public et l'exigence d'une réclamation pouvait susciter des difficultés pratiques »

⁴⁹⁰ Cass., Com., 4 juin 2002, n° 1106 FS-D, Salle: RJF 11/02, n° 1318; Cass., Com., 15 nov. 1999, Rosenbach: RJF 2000, n° 305.

⁴⁹¹ Cass., com., 16 déc. 1997, Sté Médifos : RJF 1998, n° 476.

⁴⁹² Les règles applicables à la réclamation préalable devant le juge administratif restent les mêmes ; voir donc supra.

au contribuable pour saisir le juge. Ce délai n'est opposable au contribuable que s'il a été informé dans l'acte de poursuite, des voies et des délais de recours⁴⁹³.

En outre, contrairement au contentieux de l'assiette où la demande préalable lie partiellement le litige⁴⁹⁴ ; dans le contentieux du recouvrement, devant les juridictions de premier et de second degré, le juge ne se prononce qu'au vu des moyens présentés devant l'administration fiscale⁴⁹⁵.

Dans le contentieux pour fraude fiscale, un préalable est aussi nécessaire : c'est « la plainte préalable »⁴⁹⁶. Cette dernière reste cependant tributaire de l'intervention de la commission des infractions fiscales dont l'avis conforme est d'une importance essentielle pour la suite du contentieux.

2- L'intervention préalable de la commission des infractions fiscales dans le contentieux fiscal relevant du juge pénal

La commission des infractions fiscales est un organe consultatif et non juridictionnel. Son intervention dans les cas de délit de fraude fiscale est prévue par l'art. 228 du LPF qui précise que les plaintes tendant à l'application de sanctions pénales dans les cas de fraudes fiscales doivent obligatoirement être déposées par l'administration fiscale après avis conforme de la Commission des infractions fiscales. Il s'agit là d'une garantie mise en place pour éviter les poursuites abusives car comme le soulignait encore la doctrine, « l'art. 1741 de CGI renforce de façon excessive un pouvoir discrétionnaire de l'administration fiscale...ce qui aboutit à des inégalités très fâcheuses... »⁴⁹⁷.

La saisine de cette commission n'est obligatoire que pour les impôts visés par la loi et la régularité de l'avis est nécessaire car il conditionne la régularité des poursuites.

a- Le domaine de compétence de la commission des infractions fiscales

Les impôts visés par cet avis sont clairement énoncés par ledit article. C'est ainsi que la Chambre criminelle de la Cour de cassation a pris le soin de rappeler que la saisine de la

⁴⁹³ Cass., com., 4 juin 2002, n° 1107 FS-P, Le Bail : RJF 11/02, n°1320 ; Cass., com., 4 juin 2002, Salle, op. cit.

⁴⁹⁴ Les parties peuvent toujours invoquer des moyens nouveaux : Cass., com., 8 déc. 1992, Mme de Guigne : RJF 1993, n° 465 ; Cass., com., 16 déc. 1997, Sté Medifos, op. cit.

⁴⁹⁵ Cass., com., 5 juill. 1994, n° 1565 D, Guilbard : RJF 11/94, n° 1281 ; Cass., Com., 7 juin 1994, n° 1331 D, Sté Adia France : RJF 11/94, n° 1279.

⁴⁹⁶ M. Betch, « Contentieux pénal », procédure, jurisclasser, procédure fiscale, fasc. n° 720, 1^{er} sept. 2007.

⁴⁹⁷ O. Fouquet, « Les pénalités pour manœuvres frauduleuses » in Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale, op. cit. p. 941.

commission des infractions fiscales n'est pas une obligation légale prescrite pour les infractions relatives aux contributions indirectes⁴⁹⁸.

De même, elle fait remarquer que cet avis n'est pas nécessaire lorsque des poursuites pénales ont été intentées d'office par le ministère public sur la base d'une infraction de droit commun. Même si, celles-ci ont pour but d'obtenir le paiement d'un impôt dû, en l'espèce la TVA⁴⁹⁹. En somme, le recours à la commission des infractions fiscales ne concerne pas les infractions de droit commun relevant de la juridiction répressive.

b- La régularité de l'avis de la commission des infractions fiscales
La commission des infractions fiscales doit rendre un avis favorable sous peine d'irrecevabilité de la plainte de l'administration fiscale⁵⁰⁰. Cet avis doit toutefois être rendu de manière régulière.

L'administration a l'obligation de respecter les droits de la défense en mettant le juge pénal dans des conditions qui lui permettent de constater la réalité de la saisine de la commission et la date de l'avis⁵⁰¹. La régularité de la procédure est un élément essentiel à la validité des poursuites pénales⁵⁰².

Elle doit par exemple apporter la preuve qu'elle a non seulement saisi la commission mais qu'elle a en plus, informé le contribuable par lettre recommandée avec accusé de réception⁵⁰³, de cette saisine et l'a invité à communiquer à cette dernière les informations qu'il juge nécessaire dans un délai de 30 jours⁵⁰⁴. Par ailleurs, la saisine de la commission départementale des impôts directs et de taxes sur le chiffre d'affaire n'a aucun impact sur l'avis de la commission des infractions fiscales⁵⁰⁵.

Aucune condition de forme n'étant exigée en ce qui concerne l'avis, la Cour de cassation a estimé que dès lors que ce dernier comporte l'identité du contribuable, celui de l'autorité ayant saisi la commission et la décision rendue par la commission, la procédure et l'avis qui en découle, sont réguliers⁵⁰⁶.

⁴⁹⁸ Cass., Crim., 6 janv. 1987: Dr. fisc. 1987, com. 1945.

⁴⁹⁹ Cass., Crim., 19 oct. 1987: Dr. fisc. 1988, comm. 1293; RJF 1987, p. 646.

⁵⁰⁰ Cass., Crim., 10 nov. 1987, n°86-91.750, Viallet : Bull. Crim.1987, n°397; Cass., Crim., 15 déc. 1987: Bull. Crim. 1987, n°465.

⁵⁰¹ Cass., Crim., 6 avr. 1987: Bull. Crim., p. 427, n°158; RJF, p. 675.

⁵⁰² CAA.Paris, 26 avril 1984 : Gaz.Pal. 1984, II, n°447, note J-P Doucet.

⁵⁰³ Cass., Crim., 14 mars 1996, Petit: Dr. fisc. 1996, comm. 1158 ; RJF 1996, n°1356.

⁵⁰⁴ Cass., Crim., 25 janv.1996, Schawarz : Bull.crim. , p. 117, n° 49.

⁵⁰⁵ Cass., Crim., 26 oct. 1995, n°1521, Menchou: RJF: 11/96, n°1355.

⁵⁰⁶ Cass., Crim., 28 janv. 1991, Lavigne : RJF 1991, p. 304 ; Bull. crim., p. 110, n°44, Cass., Crim., 6 déc. 1993, Hardy: RJF 1993, n°910; Cass., Crim., 5 déc. 1996, Lemaître: RJF 1997, n°389; Dr. fisc. 1997, comm. 518.

L'absence de notification de l'avis au contribuable ne vicie pas la procédure⁵⁰⁷, encore moins l'absence de motivation par la commission des infractions fiscales⁵⁰⁸.

En outre, l'avis favorable donné par la commission des infractions fiscales permet à l'administration de saisir le juge pénal. Ce n'est pas un avis conforme. L'administration reste libre de donner une suite favorable ou non. De même, le parquet n'est pas lié par cet avis et peut malgré celui-ci, décider qu'il n'y a pas lieu de poursuivre pour fraude fiscale⁵⁰⁹.

B- Les contraintes procédurales résultant de la ventilation légale du contentieux de l'imposition

Les contraintes relatives au contentieux de l'imposition sont celles qui ont été imposées par le législateur dans le but d'uniformiser la procédure juridictionnelle applicable devant le juge administratif et judiciaire de l'impôt. Cet aspect est mis en évidence par le caractère écrit de la procédure (1) mais surtout par le caractère non obligatoire de la représentation en première instance (2).

1-Le caractère écrit de la procédure dans le contentieux de l'imposition

La procédure juridictionnelle est obligatoirement écrite⁵¹⁰. Cette exigence est posée par l'art R. 202-2 du LPF qui définit les caractéristiques de l'instruction devant le juge judiciaire de l'impôt et tend à reprendre de manière fidèle le déroulement de celle-ci devant les juridictions administratives⁵¹¹.

Les pouvoirs du juge dont le rôle est assuré ici par le juge de mis en état, sont similaires. Au-delà de la procédure qui est obligatoirement écrite et inquisitoriale, le juge peut ordonner des mesures d'expertise à la demande d'une des parties⁵¹² et doit obligatoirement préciser les documents et les éléments sur lesquels il fonde sa décision⁵¹³.

La preuve en matière fiscale devant le TGI est donc tributaire du caractère écrit de la procédure juridictionnelle.

⁵⁰⁷ Cass., Crim., 16 nov. 1992, Tomaso: Bull. Crim., p. 1034, n° 375: RJF 1993, n°1504.

⁵⁰⁸ Cass., Crim., 21 oct. 1991, n°90-85.314 P, Georgeault et Marche: RJF 4/92, n°565.

⁵⁰⁹ Cass., Crim., 4 janv. 1988, op. cit.

⁵¹⁰ C'est un caractère que l'on retrouve aussi chez le juge administratif.

⁵¹¹ Voir supra Chap. I.

⁵¹² Art. R. 202-3 et R. 202-3 du LPF.

⁵¹³ Cass., com., 19 févr. 1991, Sté Bertho : RJF 1991, p. 410 ; Dr. fisc. 1991, comm. 1169.

Aussi, la preuve testimoniale qui est admise en matière civile, se trouve exclue dans le présent contentieux du fait de son incompatibilité avec le caractère écrit de la procédure⁵¹⁴. Ce qui n'est, par contre, pas le cas pour les autres modes de preuve en l'occurrence, la présomption ou encore l'aveu écrit⁵¹⁵.

Le caractère écrit de l'instruction se traduit en pratique par l'échange des « mémoires respectivement signifiés »⁵¹⁶ entre les parties, bien que la loi leur permette de présenter des explications par voie orale.

C'est une faculté dont se servent volontiers les parties de telle sorte que « conformément à la tradition judiciaire, la plaidoirie joue ici un rôle plus important dans les solutions de l'affaire que devant le juge administratif »⁵¹⁷.

Ceci laisserait penser que l'oral qui semble en principe limité à l'exception dans le contentieux judiciaire de l'impôt, est absent en pratique.

En tout état de cause, la Cour de cassation a jugé que la procédure de mise en état prévue par l'art. 763 du CPC pour les litiges relevant du TGI, doit être suivie en matière fiscale sous réserve expresse des dispositions prévues à l'art R. 202-2 du LPF⁵¹⁸.

Le rôle du juge devient donc primordial, il est dans l'obligation d'encadrer la procédure notamment en accordant des délais nouveaux à la partie qui en fait la demande ; afin qu'elle puisse produire des mémoires en réplique ou en défense, même si une ordonnance de clôture a déjà été prise⁵¹⁹. Contrairement à la procédure civile dans laquelle aucune conclusion nouvelle encore moins une pièce nouvelle, n'est recevable après l'ordonnance de clôture (encore que cette règle soit assortie de plusieurs exceptions⁵²⁰), le contentieux fiscal semble laisser beaucoup plus de latitude aux parties de telle sorte qu'elles ne peuvent pas invoquer la violation des droits de la défense en l'absence de diligence de leur part.

C'est ainsi que la Cour de cassation a jugé que les droits de la défense n'ont pas été violés dans un cas où l'administration fiscale avait signifié son mémoire après l'ordonnance de

⁵¹⁴ Cass., com., 6 mai 1991, Leroux : D. 1991. IR. 156 ; Bull. civ. IV, p. 111, n° 154 ; Cass., Com., 3 déc. 1991, Quillien: RJF 1992, p. 176; Dr. fisc. 1992, comm. 1545.

⁵¹⁵ D. adm. 13 O-432 n°1 à 4.

⁵¹⁶ Cass., com., 22 nov. 1988: Dr. fisc. 1989, comm. 119.

⁵¹⁷ J. Grosclaude, Ph. Marchessou, *Procédures fiscales*, 3e éd. Dalloz, p. 245.

⁵¹⁸ Cass., com., 22 nov. 1988: op. cit.

⁵¹⁹ Cass., com., 13 juin 1984, SCI du Lieu Gaugain : Bull. cass. 1984 IV, p.161, n°194 ; Cass., com., 16 janv. 2001, Sté Vacances Tourisme : D. 2001. IR. 525 ; Bull. civ. IV, n° 17 ; RJF 2001, n°712.

⁵²⁰ G. Couchez, *Procédure civile*, Ed. Armand Collin, 13^e ed. p. 227, 230 et 237.

clôture. Selon la Cour suprême, il appartenait au contribuable de solliciter des délais supplémentaires auprès du juge pour préparer un mémoire en réplique⁵²¹.

2- Le caractère facultatif de la représentation dans le contentieux de fiscal

Le ministère non obligatoire de l'avocat dans le contentieux fiscal devant la juridiction judiciaire est certainement une des conséquences des règles mises en place par le législateur révolutionnaire en vue de faciliter l'accès au juge et la rapidité des instances.

Mais la perpétuité de la règle dans le contentieux fiscal actuel devant le TGI est certainement due à un alignement de ce contentieux sur celui-ci qui se déroule devant les juridictions administratives.

Il ne serait pas redondant de rappeler que dans le contentieux administratif, le ministère de l'avocat n'est pas obligatoire⁵²². C'est donc une règle héritée de ce contentieux.

La mise en oeuvre de celle-ci devant les juridictions judiciaires découle cependant de dispositions consignées à l'art. R. 202-2 du LPF qui dispose que les parties ne sont pas obligées de recourir au ministère d'un avocat, bien que la représentation obligatoire soit imposée en appel et devant la Cour de cassation⁵²³.

Toutefois, il est important d'indiquer que le tribunal de commerce qui juge incidemment des questions fiscales⁵²⁴, se voit appliquer cette règle en vertu des dispositions de l'art. 853 du CPC. De même, le ministère de l'avocat n'est pas obligatoire devant le juge de l'exécution. Autrement dit, l'exécution de cette règle dans ces deux derniers cas, est sans rapport avec la matière administrative.

En tout état de cause, le caractère facultatif du ministère de l'avocat est générateur de règles assez strictes en ce qui concerne notamment les émoluments qui leur sont dus, si le contribuable décide d'y avoir recours.

La Cour de cassation a jugé que ces émoluments ne faisaient pas partie des dépens en vertu des dispositions de l'art. 700 du CPC⁵²⁵ (dont l'application est exclue dans ce contentieux fiscal relevant des juridictions judiciaires) et de l'art L. 207 du LPF qui n'y déroge pas.

⁵²¹ Cass., com., 27 janv. 1998, n°284 D, Gonthier: RJF 5/98, n°634.

⁵²² Excepté devant le Conseil d'Etat où l'administré doit notamment se faire représenter par un avocat aux Conseils.

⁵²³ Voir note sous art. R. 202-2 du LPF.

⁵²⁴ Voir infra.

⁵²⁵ A. Perdiau « Des condamnations aux frais irrépétibles prononcés par la Cour de cassation » ; LPA 28 juin 2000, n° 128.

Si le recours à la représentation est libre devant les juridictions administratives et devant le TGI, il faudrait toutefois souligner que lorsqu'on décide de faire usage de cette faculté, le seul mandataire admis devant le TGI est un avocat contrairement aux juridictions administratives où n'importe qui pourrait jouer ce rôle⁵²⁶.

C- Les contraintes procédurales imposées par la procédure judiciaire

Ces contraintes sont de deux ordres et témoignent de l'absence de singularité procédurale du contentieux fiscal par rapport à la procédure de droit commun se déroulant devant les juridictions de l'ordre judiciaire. Quelle que soit la nature du contentieux, fiscal ou non, la saisine du juge se fait par voie d'assignation (1). De même, quelle que soit la nature du litige en cause, le déroulement de la procédure juridictionnelle montre que ce contentieux est un contentieux judiciaire lorsqu'il se déroule devant l'ordre judiciaire (2).

1- L'absence de dérogation en matière de saisine du Tribunal : le nécessaire recours à l'assignation

La différenciation du déroulement du contentieux de l'imposition devant le juge judiciaire vis à vis de son homologue administratif apparaît dans un premier temps par rapport au mode de saisine du Tribunal.

Si le juge administratif est saisi au moyen d'une simple lettre dénuée de forme spéciale⁵²⁷, tenant lieu de demande introductive d'instance, en application des dispositions conjuguées de l'art. R. 202-2 du LPF et l'art. 54 et 757 du CPC, le tribunal de grande instance est saisi au moyen d'une copie de l'assignation déposée au greffe du Tribunal dans les 4 mois de celle-ci, que le litige porte sur une question fiscale ou non⁵²⁸, à peine de caducité de l'assignation⁵²⁹. Il en est de même pour le juge de l'exécution. Ce que rappelle d'ailleurs la Cour de cassation⁵³⁰. Celle-ci est définie comme « l'acte d'huissier de justice par lequel le demandeur cite son adversaire à comparaître devant le juge »⁵³¹.

⁵²⁶ *Dossiers Pratiques*, Francis Lefebvre, op. cit. p. 434.

⁵²⁷ *Dossiers Pratiques*, Francis Lefebvre, *Contentieux Fiscal*, p. 300.

⁵²⁸ Art. 34 du CPC.

⁵²⁹ Cass., com., 6 déc. 1978: Bull. civ. IV, p. 246, n° 299; Cass., Civ., 24 févr. 1987: Bull. Civ. IV, p. 37, n°51.

⁵³⁰ Cass., com., 29 janv. 2002, n°255 F-D, Ferry: RJF 6/02, n° 714.

⁵³¹ Art. 55 du CPC. Voir notamment l'art. 56 sur les mentions obligatoires qui doivent figurer dans la demande introductive d'instance.

Sur le plan purement procédural, cet acte revêt donc une double importance car non seulement elle constitue à la fois l'acte introductif d'instance mais en plus, la date de sa signification à l'adversaire est également celle retenue pour ladite introduction⁵³².

Cette date n'est toutefois pas celle retenue pour computer le délai à partir duquel il pourrait y avoir péremption de l'instance. L'instance fiscale devant le TGI se voit également appliquer l'obligation faite aux parties de conduire celle-ci. Aussi, en l'absence de diligence dans les deux ans de la remise de l'assignation au greffe, la péremption⁵³³ de l'instance peut être prononcée à la demande d'une des parties à l'instance⁵³⁴.

Les règles de procédures civiles dans le contentieux fiscal ne se limitent pas à l'introduction de l'instance. Elles éclosent aussi tout au long de l'instance, et ce, jusqu'au jugement du tribunal.

2- Le déroulement de l'instance fiscale devant la juridiction judiciaire : une instance ordinaire au regard des autres contentieux de l'ordre judiciaire

Si en certains points, les règles applicables au contentieux de l'imposition en première instance sont celles du LPF, les règles de la procédure civile restent fondamentales dans la mesure où elles jouent un rôle complémentaire. Toutefois, dans les autres contentieux fiscaux relevant de la juridiction judiciaire, l'application de ces règles, constitue le principe auquel aucune dérogation n'a été apportée⁵³⁵.

Le déroulement de l'audience fiscale est donc dénué de tout particularisme par rapport à la procédure de droit commun décrite par la CPC. Aussi, la règle de la composition en nombre impair du tribunal est la même. De plus, la faculté de statuer à juge unique⁵³⁶ est également reprise dans le contentieux fiscal⁵³⁷.

Conformément à la jurisprudence de la Cour de cassation, toute contestation relative à la mise en œuvre de celle-ci doit être soulevée dès l'ouverture des débats et jamais pour la première fois devant Elle⁵³⁸.

⁵³² En effet, on aurait pu penser que la date de dépôt d'une copie de l'assignation au greffe constituerait la date retenue pour introduire l'instance.

⁵³³ Le Cavez, « Regard hétérodoxe sur la péremption d'instance », *Mélanges Normand*, Litec, 2003, p. 291.

⁵³⁴ Cass., com., 21 janv. 1997, Hohl, op. cit.

⁵³⁵ Cass., com., 4 mai 1993, Gemminger : RJF 1993, n°1074.

⁵³⁶ La loi n° 70-613 du 10 juillet 1970 dispose en effet que le président du TGI peut décider qu'une affaire sera jugée par le TGI statuant à juge unique.

⁵³⁷ Cass., Com., 12 janv. 1988: Dr. fisc. 1988, comm. 685 ; Cass., Com., 18 avril 1989 : D.1989. IR. 192 ; Bull. Civ. IV, p. 83, n° 124.

⁵³⁸ Cass., com., 18 janv. 1998, n° 131 D, Lecoq : RJF 4/98, n°489 ; Cass., com., 13 mars 2001, n° 547 FS-P, EURL Neige et Soleil : RJF 7/01, n°1021.

En outre, les débats sont publics⁵³⁹ et le tribunal qui soulève un moyen d'office, doit mettre les parties dans une situation leur permettant de discuter ce moyen à peine de nullité du jugement pour non respect du principe du contradictoire prévu aux articles 4 et 16 du CPC⁵⁴⁰.

De plus, les juges doivent motiver leur jugement et répondre à tous les moyens car, « la motivation n'a pas seulement pour fonction de démontrer l'exactitude formelle du syllogisme judiciaire, mais d'établir que le juge a effectivement entendu les parties et de la contraindre à répondre à leur argumentation, ainsi que de communiquer les raisons de sa décision sous une forme compréhensible à tous »⁵⁴¹.

Au vu de l'ensemble de ces éléments, la procédure civile reprend donc toute sa place dans le contentieux fiscal devant la juridiction judiciaire. Outre les éléments précédemment évoqués, les contraintes procédurales imposées par le Code de procédure pénale aux jugements rendus en matière civile se retrouvent dans les jugements fiscaux. Il en est ainsi des mentions obligatoires⁵⁴² devant figurer dans le jugement, des règles relatives à la signification et leur conséquence⁵⁴³ et à l'exécution de celui-ci.

Cette similitude s'étend même aux différents recours pour lesquels aucune exception ne peut valablement être relevée.

II- L'unification procédurale des voies de recours : un retour incontesté au droit commun

Si le contentieux fiscal devant les juridictions de l'ordre judiciaire en première instance s'apparente à un labyrinthe, du fait de la pluralité des considérations à la fois fiscales et extra-fiscales qui doivent être prises en compte, force est de constater que la procédure particulière définie par le Livre des procédures fiscales pour le contentieux de l'imposition ne suffit pas à bâtir un corps de règles uniformes.

De ce fait, il est nécessaire de faire appel à la procédure de droit commun afin d'obtenir un ensemble de règles applicables devant l'ensemble des juridictions. C'est d'ailleurs ce qu'a

⁵³⁹ Conformément aux articles 10 de la Déclaration universelle des droits de l'homme et 6 de la Convention européenne des droits de l'homme. Voir notamment sur la question l'article de P. Kayser, « Le principe de la publicité de la justice dans la procédure civile », *Mélanges Hébraud*, p. 501 et s.

⁵⁴⁰ Voir notamment, Cass., com., 21 oct. 1997, Sté La Belle Gabrielle : RJF 1998, n° 343. Nullité du jugement prononcée par la Cour de cassation car le tribunal qui a soulevé d'office le moyen selon lequel la société n'était pas représentée par son gérant en exercice à la date de l'assignation, n'a pas préalablement soumis ce moyen aux parties, les privant ainsi du moyen d'en discuter contradictoirement.

⁵⁴¹ H. Croze, Ch. Morel, O. Fradin, *Procédure civile*, 3^eed. Litec, op. cit. p. 43.

⁵⁴² Art. 458 du CPC (noms des juges, exposé des prétentions, signature du président du tribunal et du secrétaire).

⁵⁴³ Art 675 à 680 du CPC.

explicitement préconisé la Cour de cassation⁵⁴⁴. Elle a précisé que l'application du droit commun en matière fiscale n'est subordonnée à aucune disposition expresse⁵⁴⁵.

Aussi l'application du Code de procédure civile et du Code de procédure pénale à la procédure fiscale juridictionnelle conduit à une uniformisation procédurale qui mérite d'être soulignée. L'apport de la procédure judiciaire au contentieux fiscal s'étend à plusieurs éléments, notamment la jonction d'instance, le désistement, les débats, les délibérés, l'interprétation et la rectification du jugement, les voies de recours... Ce dernier élément étant d'une importance telle qu'une attention particulière devrait lui être réservée. En l'absence de dispositions fiscales expresses, les voies de recours du droit judiciaire s'applique donc au contentieux fiscal (A). Sachant que la procédure d'appel et celle de la cassation sont des éléments « clé » (B). Ceux-ci concourent à l'affirmation de la thèse relative à l'unification procédurale des voies de recours dont l'objet est certes de mettre en avant la prééminence du droit judiciaire dans le contentieux fiscal relevant de l'ordre judiciaire, mais surtout de réaffirmer de manière plus générale, le caractère hybride de ce contentieux.

A- L'application des voies de recours de droit commun dans le contentieux fiscal judiciaire

Les décisions doivent pouvoir être remises en cause à l'initiative des parties qui jugent que celles-ci contiennent des erreurs. Cette possibilité leur est offerte par la pratique judiciaire des voies de recours (1). D'une manière générale, l'ensemble des voies de recours judiciaires sont susceptibles d'être mises en œuvre dans le contentieux fiscal (2).

1- Une admission unanime de la nécessité des voies de recours

Le contentieux fiscal judiciaire conduit à la mise en œuvre des procédures civile et de la procédure pénale. Les besoins auxquels répondent ces deux procédures, entraînent un traitement particulier du contentieux fiscal. Il s'avère cependant que cette gestion n'est pas hermétique et qu'il existe des points de convergence notamment en ce qui concerne les voies de recours. Celles-ci sont considérées comme étant la garantie d'une bonne justice car elles permettent en général d'examiner à nouveau une affaire⁵⁴⁶.

⁵⁴⁴ Cass., com., 6 déc. 1978: op. cit; Cass., Com., 21 janv. 1997, Hohl: op.cit.

⁵⁴⁵ Cass., com., 4 mai 1993, n°785, Gemminger : RJF 7/93, n°1074.

⁵⁴⁶ L'art. 2 § 1 du protocole n°7 additionnel à la Convention européenne des droits de l'Homme précise que « toute personne déclarée coupable d'une infraction pénale par un tribunal, a le droit de faire examiner par une juridiction supérieure la déclaration de culpabilité ou la condamnation ».

L'utilité des voies de recours n'est donc pas remise en cause et l'on comprend dès lors pourquoi la nécessité d'établir un régime particulier en matière fiscale ne se justifiait pas, du moins en ce qui concerne le contentieux de l'imposition⁵⁴⁷.

S'il est vrai que les périodes de crises correspondent à un certain étranglement des voies de recours, les périodes normales plébiscitent au contraire leur plein épanouissement⁵⁴⁸. En somme, il s'agit aussi de garantir les droits de la défense en corrigeant les éventuels dysfonctionnements de la justice.

Les voies de recours s'appliquent donc même si la loi ne le prévoit pas ; ils ont un caractère d'ordre public⁵⁴⁹. Lorsqu'elles s'appliquent contre les décisions qui n'ont pas acquis l'autorité de chose jugée, elles ont un effet suspensif. Tel est le cas dans tout le contentieux fiscal relevant de la juridiction judiciaire, excepté les jugements rendus par le TGI pour lesquels l'art. R. 202-5 du LPF prévoit une exécution de droit à titre provisoire. Cette exécution peut être arrêtée par la mise en œuvre d'une procédure d'urgence.

Le contentieux fiscal judiciaire quel qu'il soit n'ignore donc pas l'importance des voies de recours dont l'application est quasi-conforme à la pratique judiciaire.

2- Les voies de recours susceptibles d'être mises en œuvre

Le contentieux fiscal devant l'ordre judiciaire subit incontestablement les rouages de la procédure judiciaire. C'est un constat qui se vérifie aussi pour les voies de recours susceptibles d'être mises en œuvre dans le contentieux fiscal relevant de cet ordre. La procédure civile, tout comme la procédure pénale connaît des voies de recours communes dont l'application dans le contentieux fiscal ne fait aucun doute.

Traditionnellement sont distinguées, les voies de recours ordinaires et les voies de recours extraordinaires⁵⁵⁰.

Les voies de recours ordinaires qui sont constituées par l'opposition et l'appel⁵⁵¹ s'appliquent sans réserve dans le contentieux pénal et civil. Leur intégration dans le contentieux fiscal n'appelle pas de commentaire puisqu'aucune dérogation n'est signalée. La première voie permet en effet à une partie contre laquelle un jugement a été rendu par défaut, de faire

⁵⁴⁷ Voir Supra.

⁵⁴⁸ J. Pradel, *Procédure Pénale*, op. cit. p. 859.

⁵⁴⁹ Sur la question de savoir dans quelle mesure la règle du double degré de juridiction est d'ordre public. Voir notamment Raynaud, RTD civ. 1972. p. 185.

⁵⁵⁰ Voir J. Pradel, *Procédure pénale*, op. cit. p. 862 et 863 ; G. Couchez, *Procédure civile*, op. cit. p. 358 et s.

⁵⁵¹ A. Vittu, « La réglementation de l'appel et de l'opposition », op. cit ; P. Lemerrier, « Observation sur la mise en œuvre de deux institutions communes à la procédure civile et à la procédure pénale (le défaut et l'appel) », JCP 1965, I, 1909.

rétracter le jugement. Celui-ci n'acquiert pas « force de chose jugée ». La seconde voie tend à faire réformer ou annuler par la cour d'appel un jugement rendu par une juridiction du premier degré.

Quant aux voies de recours extraordinaires, elles sont constituées par la tierce opposition, le recours en révision et le recours en cassation. La tierce opposition est la voie de recours qui est ouverte à toute personne qui a été condamnée sans avoir été partie. Cette voie de recours ne s'applique cependant pas dans le contentieux fiscal relevant des juridictions répressives pour la simple raison qu'elle est ignorée par la procédure pénale.

Le recours en révision⁵⁵² est défini par l'art. 593 du CPC. C'est la voie de recours qui tend à faire rétracter un jugement passé en force de chose jugée pour qu'il soit à nouveau statué en fait et en droit.

Le recours en cassation⁵⁵³ quant à lui permet à la Cour de cassation de statuer sur la légalité des décisions judiciaires en vue d'assurer l'unité et la justesse de la jurisprudence dans l'interprétation de la loi⁵⁵⁴.

Si toutes ces voies de recours peuvent être mises en œuvre dans le contentieux fiscal relevant des juridictions judiciaires, force est de constater que, seules deux d'entre elles sont fréquemment usitées.

L'appel et le recours en cassation sont les deux voies de recours très souvent mises en œuvre dans le contentieux fiscal judiciaire. Leur étude montrera cependant que leur application est conforme à l'esprit du droit judiciaire privé.

B- Les procédures d'appel et le pourvoi en cassation dans le contentieux fiscal judiciaire

La prépondérance des règles de procédure civile et pénale en appel et en cassation témoigne de l'apport de ces règles à la procédure fiscale judiciaire mais surtout, elle traduit une profonde unité du système judiciaire même si le contentieux en cause a un caractère fiscal.

1-La procédure d'appel dans le contentieux judiciaire de l'impôt
(applicable depuis 1998)

a- L'encadrement de l'appel

⁵⁵² P. Couvrat, « La loi du 23 juin 1989 relative à la révision des condamnations pénales », RSC., 1989.p. 782 ; C. Garcin, « Commentaire de la loi n°89-431 du 23 juin 1989 relative à la révision des condamnations pénales », GP., 1991. I.

⁵⁵³ J. et L. Boré, *La cassation en matière civile*, Dalloz, 2003 ; M-N. Jobard-Bachelier et X. Bachelier, *La technique de cassation*, Dalloz. 4^e. éd. 1998. ; J. et L. Boré, *La Cassation en matière pénale*, 2^e éd., Dalloz, 2004.

⁵⁵⁴ J. Pradel, *Procédure pénale*, op.cit. p. 889.

L'application de la procédure judiciaire en matière fiscale notamment pour les décisions rendues par le TGI résulte des dispositions du Livre des procédures fiscales.

L'art. R. 202-6 de ce dernier dispose en effet que sous réserve des alinéas 2 et 4 de l'article R. 202-2 et celle des articles R. 202-3 et R 202-4, l'appel est formé, instruit et jugé selon les règles de la procédure avec représentation obligatoire prévue au Code de procédure civile.

Cette disposition du Livre des procédures fiscales permet de mettre en avant deux éléments importants.

Le premier est relatif au système de la représentation. En première instance, le contribuable pouvait y avoir recours selon son gré alors qu'en appel, le recours au droit commun de la procédure civile fait du recours à l'Avoué, une obligation.

Le second est relatif à la procédure se déroulant devant la Cour d'appel. C'est une procédure de droit commun à laquelle aucune dérogation n'est apportée.

En d'autres termes, comme dans le contentieux civil, l'appel est formé contre des jugements qui tranchent tout ou partie du principal. Ceci conduit à exclure l'appel contre des « jugements avant dire droit » et conformément aux dispositions de l'art. 564 du Code de procédure civile, les parties ne peuvent point soumettre au juge d'appel des prétentions nouvelles. Cette interdiction est d'ailleurs reprise par le Livre des procédures fiscales qui précise que les termes du litige sont délimités par la réclamation préalable.

Cependant, l'effet dévolutif de l'appel permet au juge d'appel de connaître de l'ensemble du litige sauf si celui-ci a été circonscrit dans la déclaration d'appel.

b- L'appel proprement dit

Des dissonances méritent cependant d'être relevées en ce qui concerne les délais laissés aux parties pour interjeter appel. En matière civile, le délai d'appel est d'un mois. Ce délai est celui qui s'applique au contentieux fiscal relevant en première instance du TGI. Devant le JEX, le contribuable tout comme l'administration fiscale, ont la faculté d'interjeter appel dans un délai de 15 jours à compter de la notification du jugement. Conformément au droit pénal, l'appel est exercé dans un délai de 10 jours si le recours est exercé par le contribuable ou l'administration fiscale⁵⁵⁵, et de 5 jours si celui-ci est exercé par le ministère public.

Ces dissonances en matière de délai s'expliquent par le caractère particulier de chaque contentieux et cela permet tout de même de préciser que ces délais restent conformes au droit commun de la procédure judiciaire applicable.

⁵⁵⁵ Cass., crim., 4 juin 1998, n°97-80620, Robert op. cit.

En tout état de cause, comme dans le contentieux judiciaire de droit commun, l'appel se fait au moyen d'une déclaration⁵⁵⁶ déposée au greffe de la Cour d'appel. La saisine de la Cour se fait au moyen d'une demande d'inscription au rôle qui doit être remise dans un délai de deux mois à compter de la déclaration d'appel.

La transposition des règles applicables en première instance à l'audience devant la cour d'appel montre une unicité en la matière notamment en ce qui concerne la clôture de l'instruction et la motivation des jugements. On relève également cette unité en ce qui concerne le recours en cassation.

2- Le recours en cassation

Le recours en cassation constitue également un point qui permet d'affirmer l'unité procédurale dans le contentieux fiscal relevant de la juridiction judiciaire. En effet, « la technique de la cassation offre une homogénéité et une unité incontestables, qui découlent du principe général de la compétence imposant à la cour régulatrice de distinguer le fait du droit »⁵⁵⁷.

Cette voie de recours extraordinaire est cependant très utilisée dans le contentieux fiscal. Les cas d'ouverture à cassation ne sont pas explicitement recensés par le code de procédure civile, hormis les cas relatifs à l'omission de statuer⁵⁵⁸ et les cas de contrariété de jugements⁵⁵⁹. Il faut se référer à la jurisprudence et à la doctrine⁵⁶⁰ pour établir une liste des cas de violation de la règle de droit sanctionnée par la Cour de cassation⁵⁶¹.

D'une manière générale, la doctrine⁵⁶² distingue les cas d'ouverture marginaux qu'elle oppose à des cas principaux. Parmi les cas principaux, sont recensés : la violation de la règle de droit ou substantiel⁵⁶³, le défaut de base légale⁵⁶⁴, le défaut et la contradiction des motifs, le défaut de réponse à motifs, le défaut de réponse à conclusion et la dénaturation. Quant aux cas

⁵⁵⁶ Les mentions obligatoires devant figurer dans cette déclaration sont précisées par l'art. 901 du CPC.

⁵⁵⁷ J. Boré, L. Boré, *La cassation en matière pénale*, op. cit. ; (avant propos de la première édition).

⁵⁵⁸ Art. 463 et 464 du CPC.

⁵⁵⁹ Art. 616 du CPC.

⁵⁶⁰ Voir entre autres, H. Croze, C. Morel, O. Fradin, *Procédure civile*, 3^eed. Litec. p. 87 et s.

⁵⁶¹ Voir notamment pour les cas d'ouverture en matière pénale, J. et L. Boré, *La cassation en matière pénale*, éd. 2004-2005, p. 257 et s.

⁵⁶² M.N. Jobard – Bachelier et X. Bachelier, *La technique de Cassation, pourvois et arrêts en matière civile*, op. cit. p. 119 et s.

⁵⁶³ Voir notamment Cass., Crim., 26 février 1990, Magnon : RJF 7/90, n° 900 : arrêt dans lequel la Cour de cassation a cassé un arrêt d'une cour d'appel. Cette dernière avait jugé que la juridiction répressive ne pouvait que constater la réalité de la procédure et non pas vérifier la régularité de celle-ci. La Haute cour a jugé que la Cour d'Appel a « méconnu le sens et la portée » de la règle permettant à une personne poursuivie pour fraude fiscale de contester la procédure suivie devant la commission des infractions fiscales.

⁵⁶⁴ Voir notamment Cass., com., 12 mars 2002, n° 558 F-D, Trésorier principal de Caluire-et Cuire c/ Garel : RJF 7/02 : arrêt dans lequel la Cour de Cassation casse l'arrêt de la Cour d'appel de Lyon pour avoir subordonné l'avis à tiers détenteur à une formalité que la loi ne prévoit pas à savoir l'envoi préalable d'un commandement de payer.

marginiaux, ils seraient constitués par l'incompétence⁵⁶⁵, l'excès de pouvoir, la contrariété de jugement et les vices de forme, enfin, la perte de fondement juridique.

En tout état de cause, la procédure commence par l'introduction d'un pourvoi (a) qui est instruit et aboutit à une décision de la Cour de cassation (b).

a- L'introduction du pourvoi

Le pourvoi en cassation en matière fiscale ne diffère pas des autres matières judiciaires dans la mesure où les conditions à remplir sont les mêmes. Elles sont relatives à la décision attaquée qui devrait être une décision définitive⁵⁶⁶. Il s'agit donc d'une décision rendue en dernier ressort⁵⁶⁷, qui tranche tout ou partie du fond ou met fin à une procédure. Les personnes qui exercent le pourvoi en tout état de cause, doivent avoir été les parties aux procès. Enfin, la décision juridictionnelle remise en cause ne doit pas avoir déjà fait l'objet d'un pourvoi valablement formé⁵⁶⁸.

De plus, le délai de présentation du pourvoi est de deux mois à compter de la notification de l'arrêt attaqué en vertu des dispositions de l'art. 612 du Code de procédure civile. Ce délai est cependant de 5 jours francs pour les arrêts rendus par la chambre des appels correctionnels en vertu des dispositions de l'article 568 du Code procédure pénale⁵⁶⁹.

Si en matière pénale, le recours en cassation a un effet suspensif et dévolutif, tel n'est pas le cas en matière civile où le pourvoi n'a pas en principe un effet dévolutif et suspensif.

Cette règle s'applique donc au contentieux fiscal de telle sorte que la décision attaquée peut être appliquée sauf s'il s'avère que cette application serait de nature à entraîner des conséquences manifestement excessives⁵⁷⁰.

Mais il faut préciser que la procédure civile de retrait temporaire du rôle de certains pourvois pour éviter le caractère dilatoire de ceux-ci, s'applique de manière très restrictive en matière fiscale. L'exécution de la décision de justice est souvent indépendante de l'obligation de payer

⁵⁶⁵ Cass., com., 30 juin. 1992, n° 1246 P, Sté Picoty : RJF 10/92, n° 1449 : dans cet arrêt la Cour de cassation sanctionne en effet une Cour d'appel pour avoir méconnu sa compétence en ce qui concerne l'appréciation de la légalité des décrets des 30 août et 2 novembre 1978 sur les taxes sur les produits pétroliers au regard du droit interne.

⁵⁶⁶ Voir notamment sur la question en matière pénale, J. Pradel, *Procédure pénale*, op. cit. p. 893 et s.

⁵⁶⁷ Tel est notamment le cas d'une décision qui tranche une partie du principal : Cass. com. 16 juin 1998, n° 1259 D, Manenti : RJF 10/98, n°1224.

⁵⁶⁸ J. et L. Boré, *La Cassation en matière pénale*, op. cit. p. 57 ; J et L. Boré, *La Cassation en matière civile*, Dalloz Action, 2003, op. cit. n°38.01.

⁵⁶⁹ Cass., crim., 21 nov. 1991, Bull. crim., n°425.

⁵⁷⁰ Pour éviter ces conséquences fâcheuses, le sursis à exécution est toujours possible, de même que l'arrêt de l'exécution provisoire de la décision prévue en application de l'art. R. 202-5 du LPF.

qui découle de l'avis de mise en recouvrement devenu exécutoire car la décision de justice, en elle-même, ne comporte pas en général de sanctions⁵⁷¹.

b- La procédure devant la Cour de cassation

Le contentieux fiscal devant la Cour de cassation obéit aux mêmes règles que celles du contentieux civil et pénal. C'est ainsi que le caractère écrit de la procédure s'applique aux contestations fiscales de telle sorte qu'on assiste devant ces juridictions à un échange de mémoires entre les différentes parties au procès.

Sachant que le mémoire ampliatif du demandeur contient toujours les moyens de cassation auxquels répondent les mémoires en défense dans un délai de trois mois à compter de la signification du mémoire du demandeur.

Le ministère de l'avocat est obligatoire et les parties ont l'obligation de se faire représenter par un avocat à la Cour de cassation. L'audience est publique et les avocats peuvent présenter des observations s'ils ont demandé à plaider. A la suite de celles-ci, a lieu le délibéré.

La Cour de cassation, en fonction de la difficulté de l'affaire rend une décision dans laquelle plusieurs formations peuvent intervenir.

La formation restreinte qui est composée de trois magistrats, qui officient soit en matière civile et commerciale, soit en matière pénale, interviennent lorsque la décision à prendre ne présente pas de difficulté particulière. Un renvoi à la formation ordinaire composée de cinq magistrats est toujours possible.

Cependant quand la question en cause est délicate, la décision est prise par la formation plénière en vertu des dispositions de l'art. L. 131-6-1 du COJ.

Il peut cependant arriver que les juridictions du fond résistent à la ligne jurisprudentielle posée par la Cour de cassation, ou alors qu'il soit nécessaire de réexaminer un pourvoi⁵⁷². Dans ces cas, l'intervention de l'assemblée plénière de la Cour de cassation s'avère utile.

Il peut également arriver qu'une question relève à la fois des différentes chambres de la Cour de cassation. Dans ce cas, la réunion de la chambre mixte devient nécessaire, elle est même de droit lorsqu'elle est requise par le procureur général avant l'ouverture des débats⁵⁷³.

c- Le caractère non particulier des décisions rendues par la Cour de cassation en matière fiscale

⁵⁷¹ Voir notamment *Dossiers pratiques Francis Lefebvre, Contentieux fiscal*, op. cit. n°2541, p. 470.

⁵⁷² Tel est souvent le cas lorsqu'on est condamné par la Cour EDH. (Voir sur ce point J. Boré, L. Boré, *La cassation en matière pénale*, op. cit. n°135.85, p.405).

⁵⁷³ Art. L.131-2 et 3 du COJ.

L'unité procédurale du contentieux fiscal judiciaire apparaît également dans le type de décision rendue par la haute juridiction judiciaire. Ces dernières ne diffèrent pas des décisions rendues en matière civile et en matière pénale.

Elles sont de deux types et dépendent du choix fait par la Cour de cassation. Soit la Haute Cour judiciaire estime que la demande n'est pas fondée, alors elle la rejette mais doit motiver son refus.

Soit elle fait droit à la demande car constate que l'arrêt a violé la loi, alors elle rend un arrêt de cassation. La cassation peut prendre deux orientations : il peut s'agir d'une cassation sans renvoi quand par exemple une nouvelle décision au fond n'est pas nécessaire⁵⁷⁴. Elle peut en outre casser et annuler l'arrêt rendu par la Cour d'appel. Le faisant, elle remet les parties dans la situation dans laquelle elles étaient avant l'arrêt de la Cour d'appel et renvoie l'affaire pour jugement, devant une autre Cour d'appel⁵⁷⁵.

Conclusion du titre I :

L'intervention des juridictions administratives et judiciaires en matière fiscale permet d'affirmer le caractère non autonome du contentieux fiscal. Celui-ci se greffe sur les ordres de juridiction existants : le caractère parasite du contentieux fiscal paraît évident. L'expression « **juge de l'impôt** » ou encore « **juge fiscal** » qui est couramment employé pour désigner la juridiction fiscale est donc abusive car illusoire. Elle laisserait penser qu'il existe une juridiction fiscale et un juge spécifique qui auraient vocation à régler de manière identique, l'ensemble des litiges fiscaux. En pratique, il n'en est rien. Sur le plan organique, le juge fiscal est un juge ordinaire dépourvu de tout particularisme véritable et soumis en principe aux règles habituellement applicables devant lui. Toutefois, une certaine autonomie peut être constatée puisque son activité de juge fiscal conduit à prendre en compte des règles spécifiques propres au contentieux fiscal. C'est en ce sens que le professeur CASTAGNEDE soulignait que « La justice fiscale, ainsi constituée, n'est absolument pas identique selon qu'elle fonctionne dans le cadre de l'ordre administratif ou dans celui de l'ordre judiciaire. Bien qu'elle soit autonome par rapport aux organisations contentieuses administratives et judiciaires, elle subit l'influence de son intégration à des ordres juridictionnels construits sur des modèles distincts »⁵⁷⁶.

⁵⁷⁴ Voir notamment : Cass., com., 1^{er} mars 1994, n°539 D, Magnus ; RJF 7/94, n°863 ; Cass., com., 18 févr. 2004, n° 365F-D, Trésor public de Marseille c/Raimondi : RJF 6/04.

⁵⁷⁵ Voir en ce sens Cass., com., 18 févr. 2004, n°348 F-D, Receveur percepteur de Layrac c/Marrigues : RJF 6/04, n°653.

⁵⁷⁶ B. Castagnède, *La répartition des compétences juridictionnelles en matière fiscale*, Thèse 1972, Paris, p. 18.

En tout état de cause, si le contentieux fiscal devant les juridictions administratives ou judiciaires est peu ou prou judiciaire ou administratif, on se rend compte que d'un ordre à l'autre, les règles applicables restent différentes⁵⁷⁷. Elles semblent donc être un obstacle à l'unité juridictionnelle. Cette réalité est dérangeante dans la mesure où l'intervention des deux ordres de juridiction dans le contentieux fiscal pose nécessairement la question du cloisonnement des compétences.

Pour s'en rendre compte, il faut en priorité déterminer les règles de répartition des compétences. Le titre suivant consacré à « la complexe répartition des instances fiscales entre les deux ordres de juridiction » permettra d'éclairer la lanterne à ce sujet.

Titre II : La complexe répartition des instances fiscales entre les deux ordres de juridiction

Les situations contentieuses générées par les opérations fiscales sont nombreuses : les contribuables peuvent contester la légalité d'un acte réglementaire fondant une imposition, demander une indemnisation suite à un comportement fautif de l'administration fiscale, contester la régularité des poursuites dont ils font l'objet, ou remettre en cause une condamnation liée à une infraction fiscale...

Ces situations contentieuses diverses et variées sont prises en charge par les deux ordres de juridiction dont le rôle en matière fiscale ne se limite pas à la gestion du contentieux relatif à l'application individuelle de l'impôt (contentieux de l'assiette ou du recouvrement). Leur compétence est plus étendue et englobe l'ensemble des litiges relatifs à la matière fiscale.

La répartition des instances fiscales entre les deux ordres de juridiction n'a nullement pour ambition de ne régler que les problèmes de compétence : sa vocation est plus large et pragmatique car il s'agit d'orienter le litige vers l'ordre de juridiction le plus apte à régler les contestations subséquentes. Ceci est un avantage pour le contribuable dans la mesure où cette

⁵⁷⁷ En ce sens, on rejoint Roland Drago qui refusait une assimilation automatique entre le juge judiciaire et le juge administratif lorsque le juge judiciaire intervenait dans un domaine normalement réservé à la juridiction administrative : « Si l'on entend par expression « le juge judiciaire, juge administratif » le fait que le juge judiciaire connaît et a toujours connu des litiges intéressant l'administration, c'est un fait certain. Si au contraire, on entend par cette expression le fait que le juge judiciaire se conduit, dans ces cas comme un juge administratif, avec son audace mais aussi son autocensure, alors la réponse ne peut (...) être donnée que sous bénéfice d'inventaire ». R. Drago, « Le juge judiciaire, juge administratif », RFDA, set-oct. 1990, p. 757-763.

répartition en charroyant le litige vers un juge spécialisé, contribue à garantir une meilleure justice. Cet élément, à notre avis, rend légitime l'existence de deux ordres de juridiction puisqu'au regard des principes constitutionnels qui gouvernent notre pays, il est difficile de confier en l'occurrence le règlement des contestations relatives aux poursuites, au juge administratif.

Pour mieux rendre compte de cette réalité, une distinction a été opérée entre le contentieux des impôts et celui relatif aux litiges.

La répartition du contentieux à l'égard des impôts (Chapitre I) mérite une place de choix. Comme l'a souligné Pierre DAMERVALLE⁵⁷⁸: « C'est...sur la notion de créance d'impôt que repose...tout le droit fiscal. Cette notion devra donc être présente à l'esprit du juge lorsqu'il s'agira pour lui de régler un point de droit concernant les rapports du contribuable et de l'administration fiscale ». C'est un contentieux autonome⁵⁷⁹ malgré l'existence de certaines similitudes avec le contentieux naturel de l'ordre de juridiction appelé à traiter de la question en litige. Il se démarque en réalité parce c'est un contentieux dont le système juridictionnel est soumis à des règles substantielles et processuelles distinctes.

Aussi, seule la répartition en fonction des litiges (Chapitre II) permet de mettre en évidence le degré d'enracinement du dualisme en matière fiscale et de conclure à un éclatement positif et général du contentieux fiscal. Les règles processuelles suivies sont des règles de droit commun inhérentes à l'une ou l'autre juridiction. Leur caractéristique principale reste leur spécialisation dans le domaine où surgit le litige en matière fiscale.

Toutefois, ce foisonnement fait du contentieux fiscal, un contentieux dans lequel la complexité des solutions relatives à la répartition des instances entre les différentes juridictions, atteint une intensité incommensurable.

Chapitre I: La répartition du contentieux a l'égard des impôts : une complexité marquée

La notion de contentieux fiscal recouvre une réalité à la fois large et restreinte. Dans la conception la plus large, cette notion englobe toutes les contestations générées par l'activité de l'administration fiscale⁵⁸⁰.

⁵⁷⁸ P. Damerval, *La nature de la créance d'impôt*, Thèse, Paris, 1937, p.7.

⁵⁷⁹ M. Cozian « Propos désobligeants sur 'une tarte à la crème' : l'autonomie et le réalisme du droit fiscal », Dr. fisc. 1999.13.530; L. Olleon « L'autonomie du droit fiscal : le moribond se porte bien », RJF 5/02, p. 355.

⁵⁸⁰ Voir introduction.

Par contre, la conception restreinte se borne à constater une divergence d'opinion entre l'administration fiscale et le contribuable dans la mise en œuvre de la procédure d'imposition. Autrement dit, seule la légalité de l'imposition est discutée à ce niveau.

C'est uniquement dans ce sens que la notion de « contentieux fiscal » sera prise en compte dans le présent chapitre.

Aussi, la répartition du contentieux fiscal en fonction des impôts soulève des questions qui lui sont propres car cette répartition est loin d'être justifiée par des considérations juridiques. C'est d'ailleurs pour cette raison que plusieurs auteurs ont clamé la nécessité de réunir ce contentieux au sein d'un même ordre de juridiction⁵⁸¹.

La répartition du contentieux des impôts entre le juge administratif et le juge judiciaire, a longtemps été justifiée par la nature des impositions en cause. Le juge administratif officiant en matière d'impôts directs pendant que le juge judiciaire se spécialisait dans les contestations relatives aux impôts indirects.

Or, la remise en cause de cette clé de répartition avec l'avènement de la taxe sur le chiffre d'affaires dans les années 1920 après une période qualifiée par Maurice BASLE d'« immobilisme fiscal »⁵⁸², a été génératrice d'une recherche plus approfondie sur la clé de répartition des litiges en fonction de la nature des impôts de telle sorte que, seules des considérations et des justifications historiques ont permis d'expliquer de manière cohérente l'attribution du contentieux de l'imposition telle qu'elle fut réalisée à l'époque⁵⁸³.

Gorgée de ces considérations sans logique juridique, et en l'absence de détermination légale, la plupart des nouveaux impôts n'ont pas connu de destination contentieuse lors de leur création par le législateur. Ceci a conduit à la mise en place d'un régime jurisprudentiel de la répartition des contestations relatives à ces nouveaux impôts.

Le contentieux de l'impôt présente donc la particularité d'être réparti entre les deux ordres de juridiction. C'est une caractéristique essentielle du dualisme juridictionnel en matière fiscale.

Mais avant de s'attarder sur cette question dans une **Section II**, il est primordial de définir l'impôt, en tant qu'objet de la contestation fiscale.

Il faut d'ailleurs souligner que ce terme qui sera utilisé au sens générique pour désigner l'ensemble des prélèvements fiscaux pouvant faire l'objet de contestation devant le juge, est

⁵⁸¹ Voir notamment Bern, *La nature juridique du contentieux de l'imposition*. Thèse, op. cit. ; J.C.Maestre, « A propos de la loi du 27 décembre 1963 portant unification ou harmonisation des procédures en matière fiscale » ; R.S.F., 1964, op.cit.

⁵⁸² M. Baslé, *Systèmes fiscaux*, Mementos Dalloz, 1989, p. 24.

⁵⁸³ Renahy, *Unité et diversité du contentieux fiscal*, thèse op. cit. ; B. Castagnède, *La répartition des compétences juridictionnelles en matière fiscale*, Thèse 1972.

une notion devenue restrictive aujourd'hui. L'art. 34 de la Constitution a consacré à la place, celle d' « **impositions de toutes natures** » qui recouvre un champ d'application plus vaste.

Aussi, la notion d'impôt, qui malheureusement, n'est plus un terme aussi fédérateur que par le passé a été logiquement remplacée. Cependant l'attachement à ce passé et les idées véhiculées par cette notion constituent les raisons pour lesquelles il est encore permis de parler de l'impôt comme l'objet de la contestation sachant que la différence entre ce dernier et les impositions de toutes natures, sera soulignée dans le but de présenter de manière complète l'ensemble des créances fiscales pouvant faire l'objet de discussion devant le juge (**Section I**).

Section I: L'imposition comme objet du contentieux fiscal

Pour que la compétence du juge fiscal soit reconnue, encore faudrait-il être face à des créances de nature fiscale (I). La dualité juridictionnelle qui conduit à la dualité d'instance n'a cependant pas d'impact sur la gestion du contentieux de l'imposition. Pour les juges administratif et judiciaire, le contentieux demeure un contentieux objectif et de pleine juridiction (II).

I- La nécessité de la créance fiscale dans le contentieux de l'imposition

Les contestations dans le contentieux de l'imposition portent sur la légalité de celle-ci.

Les créances fiscales sont cependant nombreuses et contrairement à ce que l'on pourrait penser, elles ne se limitent pas aux seuls impôts au sens « strict ». Ces derniers constituent seulement « la partie visible de l'iceberg ». L'expression consacrée pour désigner aujourd'hui les créances fiscales qui peuvent faire l'objet de discussion devant le juge, est celle d' « impositions de toutes natures » qui englobe incontestablement celle d'impôt (B).

En tout état de cause, la créance fiscale reste une créance particulière. C'est la raison pour laquelle, bien qu'elle ait des similitudes avec les créances civiles, la créance fiscale se singularise puisqu'elle est issue de considérations qui vont au-delà de la volonté des parties (A).

A- La créance fiscale

La créance fiscale est constituée au sens générique de « l'impôt » que doit payer le contribuable. Il est défini de manière classique comme étant « une prestation pécuniaire requise

des particuliers, par voie d'autorité, à titre définitif, et sans contrepartie, en vue de la couverture des charges publiques»⁵⁸⁴.

Cette définition a été reprise par bon nombre d'auteurs⁵⁸⁵. Toutefois, elle semble ne pas être celle présentée à l'origine par Gaston JEZE. Selon une étude récente du professeur Olivier NEGRIN, il s'agit d'une légende. Il démontre que la définition donnée à l'origine par JEZE a été retouchée à plusieurs reprises en l'occurrence par Georges VEDEL et par Maurice DUVERGER⁵⁸⁶. Toutefois, cette définition garde toute sa légitimité : même si l'impôt n'a pas toujours été une prestation pécuniaire⁵⁸⁷, son caractère obligatoire reste immuable.

Le contentieux fiscal reste donc un contentieux dans lequel la contestation est relative à une créance à caractère fiscal (l'impôt) (1). Loin d'être commune aux autres créances de droit commun, elle présente des particularités (2).

1- La créance fiscale, une créance

La créance fiscale est incontestablement une créance comme toutes les autres puisqu'il s'agit à la fois d'un rapport d'obligation et d'une valeur. La définition selon laquelle, la créance est un droit personnel en vertu duquel une personne nommée « créancier », peut exiger d'une autre nommée « débiteur », l'accomplissement d'une prestation⁵⁸⁸, s'applique sans limites à la créance fiscale. La seule particularité de cette dernière réside dans le fait que le rapport d'obligation oppose l'Etat par le truchement de son administration fiscale (créancier) et le contribuable (débiteur) qui est redevable de la dette d'impôt.

Outre cet aspect purement obligataire, la créance traduit en elle-même une valeur que représente ce droit ou le titre qui le constate. Ces deux aspects non réductibles que revêt la créance se retrouvent aussi sans ambiguïté dans le domaine fiscal : la créance fiscale est une créance essentiellement pécuniaire.

⁵⁸⁴ G. Jèze, *Cours de Finances publiques*, LGDJ, 1936.

⁵⁸⁵ En l'occurrence, P.-M. Gaudemet et J. Molinier, *Finances publiques*, t. 2, 1997, p. 36, 55 ; P. Beltrame, *La fiscalité en France*, 13^e éd. 2007-2008, p. 8-10 ; M. Bouvier, *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt*, 8 éd. p. 21 et 22, pour ne citer que ces auteurs récents.

⁵⁸⁶ O. Négrin, « Une légende fiscale : la définition de l'impôt de Gaston Jèze », *R.D.P.*, n°1, 2008, p. 140-151.

⁵⁸⁷ En effet, l'histoire de la fiscalité en France révèle que cette prestation s'est souvent traduite par un rendement en nature entre 787 et 1789. L'exemple le plus patent étant les corvées qui constituaient des services que rendait une partie de la population à leurs seigneurs. Celles-ci se traduisaient notamment par l'entretien du domaine de ses derniers, la défense des terres du seigneur, l'accompagnement de ce dernier à la guerre et même parfois consistait tout simplement à faire le guet pour détecter d'éventuels assaillants. Il faut dire que la part des corvées a été réduite au profit des redevances avec la diminution des parties du domaine soumis à un régime direct d'exploitation et l'accroissement des tenures individuelles. G. Ardant, *Théorie sociologique de l'impôt*, S.E.P.V.E.N, p.45-47, 53 et s.

Aujourd'hui, l'impôt se paie aussi parfois en nature. Cela se traduit par la remise d'objet d'art ou d'immeuble. Voir en ce sens, J.-L. Albert, L. Saidj, *Finances Publiques*, Dalloz, 5^{ème} édition, p. 95.

⁵⁸⁸ G. Cornu (dir.), *Vocabulaire juridique*, Association Henri Capitant, 3^{ème} éd Dictionnaire op. cit. p. 231.

La créance fiscale se singularise toutefois dans la mesure où, contrairement aux autres créances qui trouvent leur source alternativement dans la loi et les contrats ou des dispositions réglementaires, elle est essentiellement de source légale. La loi définit effectivement les différents éléments de son accession à la vie juridique. Tel est le cas du fait générateur qui est l'acte ou l'événement dont l'accomplissement parachève la naissance de la créance fiscale⁵⁸⁹. C'est sans doute la raison pour laquelle la jurisprudence⁵⁹⁰ a précisé que le fait générateur est constitué lorsque sont réunies chez le redevable les conditions d'imposition prévues par la loi. En somme, c'est la loi qui détermine l'étendue de la contribution du contribuable et qui traduit la légitimité qui peut lui être conférée.

Toutefois, si la créance fiscale est une créance assimilable à toutes les autres sur les aspects généraux, elle s'en démarque aussi à certains égards.

2- La créance fiscale, une créance d'un genre particulier⁵⁹¹

Si la légalité de l'impôt est un principe important qui a été réaffirmé par tous les textes constitutionnels français depuis 1875⁵⁹² et qu'il permet de marquer une différence substantielle entre la créance fiscale et les créances civiles découlant de la loi, il existe d'autres éléments juridiques qui permettent de mettre en évidence la singularité de la créance fiscale.

Parmi ceux-ci, on pourrait dans un premier temps citer, la nature de l'obligation existant entre l'administration fiscale et le contribuable. Cette obligation ne se décline qu'en obligation de payer. En effet, l'impôt matérialise l'emprise de l'Etat sur les individus⁵⁹³. Elle se traduit matériellement par l'amputation d'une partie du patrimoine de ce dernier nonobstant tout contrat de droit commun ou toute infraction pénale. Autrement dit, l'obligation de faire ou de ne pas faire qui jalonne les rapports de droit commun est exclue dans le contentieux fiscal. On retrouve d'ailleurs cette idée dans les travaux préparatoires de la Constitution de 1958 et précisément dans la pensée d'un de ses rédacteurs Gilbert DEVAUX qui souligne le fait que l'expression « impositions de toute nature » qui désigne en général des créances fiscales, « doit viser toutes les obligations de payer une somme d'argent qui ne résulte ni d'une obligation contractuelle, ni d'un contrat, ni du code civil, ni du code de commerce, ni du code

⁵⁸⁹ C. Bas, *Le fait générateur de l'impôt*, L'Harmattan, 2007.

⁵⁹⁰ Cass., rec., 21 janv. 1935, S., 1935, I, 321, rapport Pillon, GD, p. 85; Cass. rec., 17 janv. 1938, D., 1940, I, 57, note Chevallier.

⁵⁹¹ Le Conseil d'Etat a d'ailleurs eu l'occasion de souligner que le juge de l'impôt ne tranche pas des contestations sur des droits et obligations à caractère civil. CE, 2 juin 1989, de Saint- Pern : RJF 8-9/89, n°523 ; CE, 15 avr. 1992, Smets, Dr. fisc. 1993, n°44, p. 2084.

⁵⁹² J. Lamarque, *Droit fiscal général*, ed. Les cours de Droit, fasc. 2 ; op. cit. p. 404.

⁵⁹³ P. Salin, *L'arbitraire fiscal*, Laffont, 1985, p. 21. Il dit qu'il s'agit d'une « spoliation ».

pénal »⁵⁹⁴. Cette qualification justifie aussi l'exclusion de l'application de l'art. 6-1 de la Convention européenne des droits de l'homme aux contentieux de l'assiette et du recouvrement de l'impôt⁵⁹⁵.

Dans un second temps, la différence découle de la restriction quant à la circulation de la créance fiscale. Si les créances de droit commun peuvent être cédées ou vendues, il en va différemment de la créance fiscale qui ne peut qu'être transmise lorsqu'une succession comporte des dettes par exemple.

Le troisième aspect qui permet de différencier la créance fiscale des créances de droit commun est l'équilibre entre les prestations reçues et fournies. Tout paiement implique nécessairement une contrepartie directe dont le but est d'éteindre l'obligation. Or la créance fiscale, lorsqu'elle est éteinte par le contribuable, ne lui assure nullement de contrepartie directe. Quand bien même elle existerait, elle n'est ni directe, ni palpable. C'est sans doute la raison pour laquelle sans tergiverser sur l'existence ou non d'une contrepartie⁵⁹⁶, Gaston JEZE a conclu à l'absence de celle-ci.

Autrement dit, il s'agit d'une créance, faisant naître des obligations à l'égard d'une seule partie. Le contribuable-débiteur qui s'avère dans la majeure partie des cas le demandeur dans l'instance fiscale devant les juges du premier degré, se trouve dans une situation qui donne à la créance fiscale un caractère exorbitant.

Ce caractère intrinsèque à la créance fiscale, découle également du fait que c'est un prélèvement requis de manière obligatoire sans véritable consentement de la part du contribuable.

Le consentement tel qu'il peut être entrevu, est fondamentalement différent de celui rencontré dans le droit commun et qui se traduit en pratique, par une acceptation lors de la formation de l'obligation.

Le consentement de l'obligation fiscale⁵⁹⁷ est un consentement d'un genre particulier. Il est issu de la volonté générale et matérialisé au sein de l'art. 14 de la déclaration des droits de l'homme de 1789 qui dispose que: « Tous les citoyens ont le droit de constater par eux-mêmes ou

⁵⁹⁴ G. Devaux, cité par J. Buisson : « Les impositions de toutes natures, une notion dépassée. » LPA, 1992, n° 54, p. 21.

⁵⁹⁵ CEDH., 12 juillet 2001, n° 44759/98, Ferrazzini c/ Italie, n°44759/98 ; 1/02, n° 128.

⁵⁹⁶ Celle-ci serait difficilement détectable dans l'usage que fait l'Exécutif des impôts collectés. C'est l'occasion de souligner la distinction faite entre la créance fiscale et la redevance. Elle peut être obligatoire ou non. Dans tous les cas, elle est la contrepartie directe ou indirecte d'un service rendu (redevance pour service rendu) ou la contrepartie d'un avantage particulier consenti par l'administration (redevance d'occupation du domaine public). Voir notamment L. Saïdj, J.-L. Albert, *Finances Publiques*, 5^e éd. p. 95-96.

⁵⁹⁷ G. Ardant, *Théorie sociologique de l'impôt*, Paris, Sevpén, 1965, p. 925, parle d'« assentiment » qu'il définit comme un effort de la part du gouvernement, en vue d'obtenir l'adhésion du contribuable à la levée de l'impôt ».

par leurs représentants la nécessité de la contribution publique, de la consentir librement, d'en suivre l'emploi et d'en déterminer la quotité, l'assiette, le recouvrement et la durée ».

Concrètement, il se traduit par le vote annuel de la loi de finances dont l'article 1^{er} dispose chaque année que : « La perception des impôts, produits et revenus affectés à l'État, aux collectivités territoriales, aux établissements publics et organismes divers habilités à les percevoir continue d'être effectuée pendant l'année N conformément aux lois et règlements ». L'art. 1^{er} de l'ordonnance du 2 janvier 1959 repris par l'art. 1^{er} de la Loi organique relative aux lois des finances du 1^{er} août 2001 dispose à cet effet « que les lois de finances déterminent la nature, le montant et l'affectation des ressources et des charges de l'Etat »⁵⁹⁸. Ce consentement a d'ailleurs été remis à l'ordre du jour par le Conseil constitutionnel dans sa décision de 1990 relative à la CSG lorsqu'il affirme qu'il s'agit d'une imposition de toutes natures⁵⁹⁹.

Compte tenu de l'ensemble des particularités liées à la créance fiscale, il serait intéressant de définir précisément les créances fiscales susceptibles de faire l'objet de recours devant les juges.

B- Les créances fiscales susceptibles de faire l'objet d'un recours juridictionnel

La créance fiscale représente une valeur monétaire dont le passage du patrimoine du contribuable à celui de l'administration traduit tout simplement un transfert de propriété. Le terme générique utilisé est celui d'impôt. Cependant la réalité couverte par ce seul mot est plutôt restrictive de nos jours et ne permet pas de mettre en lumière l'ensemble des prélèvements fiscaux pouvant faire l'objet d'une contestation fiscale devant le juge de l'impôt. Le professeur BOUVIER dit de l'impôt qu'il est une forme spécifique de prélèvement obligatoire auquel sont soumis les contribuables⁶⁰⁰.

La doctrine⁶⁰¹, reprenant la définition globale et non distinctive attribuée à Gaston JEZE s'est toujours accordée sur le caractère obligatoire, sans contrepartie pour désigner « l'impôt » comme le terme fédérateur permettant de qualifier tous les prélèvements obligatoires de nature fiscale.

⁵⁹⁸ Damervalle exprime cette idée d'une autre façon car selon lui « la loi d'impôt ...est le fondement juridique de la dette d'impôt devenant ainsi « un acte- condition », *La nature de la créance d'impôt*, thèse op. cit. p. 8.

⁵⁹⁹ Loi n° 90-1168 du 29 décembre 1990 : Dr. fisc. 1991, n°1-2, comm. 45.

⁶⁰⁰ M. Bouvier, *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt*, 8^{ème} éd. p. 21-25.

⁶⁰¹ Notamment, J. Lamarque, *Droit fiscal général*, les cours du droit. Litec, 1998, fascicule 1 ; L. Saidj, J.-L. Albert, *Finances publiques*, Dalloz, 5^e éd. 2007, p. 95 ; P. Beltrame, *La fiscalité en France*, 13^e ed. 2007-2008, Hachette 2007 ; J. Grosclaude, Ph. Marchessou, *Droit fiscal général*, éd. 2003.

Mais seule la Constitution dans le droit positif permet de définir la créance fiscale pouvant faire l'objet d'un recours juridictionnel en cas d'illégalité bien que les différentes expressions utilisées par le législateur prêtent à confusion du fait de l'absence générale d'homogénéité⁶⁰².

L'art. 34 de la Constitution dispose effectivement que: « La loi est votée par le Parlement et fixe les règles concernant l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des **impositions de toutes natures...**»

Outre cet article, il faut se référer au préambule de la Constitution. Son art. 13 dispose que : « pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une **contribution commune** est indispensable; elle doit être répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés. ». Cet article donne donc une autre justification légale de la créance fiscale dont est tributaire le contribuable.

Ainsi, deux termes permettent de mettre en exergue la créance fiscale d'origine légale. Le second présente cependant l'avantage d'être plus précis que le premier. En tout état de cause, ils témoignent tous d'une réalité similaire.

1- De la contribution aux impositions de toutes natures

La contribution selon le petit Larousse n'est rien d'autre que la part que chacun apporte à une dépense commune, en particulier aux dépenses de l'Etat. L'idée véhiculée par ce terme à savoir « apporter sa part » est toutefois très récente.

Jadis, il s'agissait d'un "tribut" qui était versé en guise de subordination après la perte d'une bataille. La notion de tribut est donc antérieure à celle d'impôt. Toutefois, l'impôt garde fondamentalement la trace du « tribut »⁶⁰³. Sa résurrection est due à la période révolutionnaire. C'est du moins ce que souligne M. BARILARI⁶⁰⁴. Selon lui, « le terme 'contribution' est ancien, il a été véritablement promu durant la période révolutionnaire en vue de gommer les désignations des impôts monarchiques et de forger un concept nouveau... dans lequel l'idée de consentement est mise en valeur ».

Autrement dit, l'histoire est la seule raison d'être de ce terme dans le préambule de la Constitution de 1958. Son intérêt n'est pas mineur parce qu'il justifie la notion de

⁶⁰² P. Amselek, « Une curiosité du droit public financier : les impositions autres que fiscales ou parafiscales » : *Mélanges Marcel Waline*, LGDJ, 1974, p. 89 et s ; P. Amselek, « Un phénix du droit public financier, les impositions quasi fiscales », *Liber amicorum, Jean Waline*, Dalloz, 2002, p 11- 33 ; L. Phillip, « La décision du 29 décembre du Conseil constitutionnel sur la CSG et la notion d'impôt, Dr. fisc. 1991, n°14, p. 612 ; J-P Camby, « Les impositions de toutes natures, une catégorie sans critère », *AJDA* 1991, p. 339 et s.

⁶⁰³ G. Ardent, *Théorie sociologique de l'impôt*, Paris, Sevpen, 1965, p. 934.

⁶⁰⁴ M. Barilari, *Le consentement à l'impôt*, Presses de Sciences Po, 2000.

consentement à l'impôt et par voie de conséquence, toute l'idéologie et la conceptualisation du principe de légalité fiscale.

De manière générique, une contribution est sans doute un prélèvement ; mais elle ne permet pas de rendre compte de l'étendue et la nature de la créance fiscale pouvant faire l'objet d'une contestation. De plus, le régime juridique applicable aux contributions n'est défini nulle part. C'est donc malheureusement avec dépit qu'il va falloir écarter cette notion dans la mesure où elle ne témoigne d'aucune réalité justifiant sur le plan juridictionnel qu'on s'y attarde.

Même si les pouvoirs publics l'ont remis à l'ordre du jour en créant la contribution sociale généralisée (CSG) et la contribution au remboursement de la dette sociale (CRDS), force est de signaler que, le régime de ces contributions reste défini non pas en fonction de leur nature de « contribution » mais en fonction de celle de l'impôt et *a fortiori* des impositions de toutes natures. Jacques BUISSON précise à cet effet que « La CSG entre inévitablement dans le champ d'application de la loi et par là même dans la catégorie des impositions de toutes natures,... elle est un impôt pour le Conseil constitutionnel⁶⁰⁵ »⁶⁰⁶.

En définitive, c'est au sein d'un autre texte constitutionnel qu'il faut chercher ce qu'est la créance fiscale susceptible d'être contestée devant le juge fiscal.

Seul l'article 34 de la Constitution permet de rendre compte de manière concrète de la réalité couverte par cette notion, d'en cerner la nature et de préciser ce qui peut être réellement contesté et contestable.

2- Les impositions de toutes natures

L'art. 34 de la Constitution vise explicitement « *les impositions de toutes natures* » et par conséquent seules ces dernières peuvent faire l'objet de contestation en raison de l'illégalité de leur taux, de l'assiette devant le juge. Toutes les impositions de toutes natures ne se voient pas appliquer les règles contentieuses prévues dans le Livre des procédures fiscales. Seules les impositions à caractère fiscal sont concernées.

a- La notion d' « impositions de toutes natures » à caractère fiscal

La notion d' « impositions de toutes natures » recouvre une réalité aussi hétérogène que complexe. En précisant que les impositions de toutes natures sont déterminées par la loi, l'art. 34 de la Constitution a certes précisé le champ d'application des impositions pouvant faire

⁶⁰⁵ CC. Déc. n° 96-384 DC du 19 décembre 1996, Loi de financement de la Sécurité sociale pour 1997, RJC, 1994-1997, p. 690.

⁶⁰⁶ J. Buisson, « Le grand désordre des qualifications fiscales : L'exemple de la CSG », *Mélanges. L. Philip, Economica*, 2005, p. 309-318, précisément 314 et 315.

l'objet d'un recours juridictionnel, mais il ne permet pas de déterminer avec précision la créance fiscale car aucune énumération n'est proposée.

Grâce aux diverses précisions du juge constitutionnel, la doctrine a donc permis d'extraire de cette notion générale, des éléments plus précis et mieux compartimentés.

Le terme « imposition » ou *impositio* dont la racine « impôt » vient nécessairement du latin *impositum*, traduit le fait de soumettre d'autorité quelque chose ou quelqu'un à une contribution. Les impositions de toutes natures sont donc tous les prélèvements opérés par la puissance publique sur les citoyens. Le souci naît du fait que toutes ces impositions n'ont pas forcément un caractère fiscal. C'est du moins ce qu'une première lecture de l'art. 34 alinéa 6 de la Constitution, laisse présager: « La loi fixe...l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toutes natures ». Tous les prélèvements obligatoires (les prélèvements fiscaux et non fiscaux tels que les cotisations sociales) seraient donc concernés à la lecture de cet article : c'est le sens qu'ont voulu donner les rédacteurs de l'article⁶⁰⁷.

Toutefois, tenir compte d'une approche aussi globale et au demeurant justifiée ne conduit-elle pas à la dénaturation du but visé par le prélèvement fiscal qui se veut d'abord être une contribution requise par voie d'autorité en vue de la couverture de charges strictement publiques c'est-à-dire celles générées par la compétence propre des pouvoirs publics?

Le professeur Paul AMSELEK apporte en effet des précisions utiles sur la question en spécifiant que les cotisations obligatoires ne financent pas les charges publiques : « elles constituent une technique de réglementation autoritaire d'activités et de relations privées imposant des obligations pécuniaires sous forme d'affiliation forcée à des organismes privés sociaux ou professionnels d'intérêt général... »⁶⁰⁸.

Si deux approches de la notion sont donc possibles et sont l'une et l'autre justifiées et justifiables, force est de reconnaître que seuls les prélèvements fiscaux peuvent être compris dans la notion d'impositions de toutes natures dont le caractère légal est rappelé par la Constitution et dont le cadre de la détermination est précisé par le Conseil constitutionnel.

Pour relever de la compétence du juge administratif ou judiciaire de l'impôt, le contentieux doit obligatoirement être un contentieux sur une créance de nature fiscale. Le juge constitutionnel a qualifié d'impositions de nature fiscale, « tous ceux qui n'entrent pas dans les catégories des prélèvements obligatoires non fiscaux. »⁶⁰⁹. A ce propos, Jean-Jacques BIENVENU

⁶⁰⁷ J. Buisson, « Les impositions de toutes natures, une notion dépassée. » op. cit.

⁶⁰⁸ P. Amselek, « Impositions et cotisations obligatoires », Mélanges. L.Philip, Economica, 2005, p. 241.

⁶⁰⁹ M. Bouvier, *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt*. LGDJ, 6e éd. p. 23.

en a déduit que « ...la technique de qualification qui consiste à procéder négativement par voie d'élimination, une imposition et une imposition d'une certaine nature se définissant par des caractères qu'elles n'ont pas en commun avec un prélèvement non fiscal et une imposition d'une autre nature,...conduit souvent à induire de l'accessoire le principal. »⁶¹⁰.

Toujours est-il que cette définition telle qu'elle est donnée par le Conseil constitutionnel conduit à l'exclusion des prélèvements obligatoires non fiscaux. Il faut d'ailleurs souligner la différence de terminologie utilisée par le Conseil constitutionnel. Il parle de « **prélèvements obligatoires** » pour désigner l'ensemble des prélèvements.

Corroborant cette analyse qui à notre avis est satisfaisante, Paul AMSELEK souligne que la catégorie d'« impositions de toutes natures » est exclusive des cotisations sociales et professionnelles, bien que ces dernières soient ressenties comme une forme d'imposition⁶¹¹.

La délimitation par élimination du Conseil constitutionnel, outre les prélèvements sociaux, conduit à l'exclusion des redevances pour services rendus et des redevances d'occupation du domaine public et même les taxes parafiscales⁶¹² qui sont des prélèvements relevant de la compétence du pouvoir réglementaire. Il faut néanmoins souligner que les taxes parafiscales ont formellement disparu du paysage des prélèvements obligatoires depuis le 1er janvier 2004. Elles ont été remplacées en pratique par des impôts affectés, des subventions et des cotisations volontaires des membres appartenant aux organismes bénéficiaires⁶¹³.

Cette transformation d'une partie des taxes parafiscales en imposition affectée⁶¹⁴ en l'occurrence a permis d'élargir la base des impositions de toutes natures.

Quant aux redevances pour services rendus et aux redevances d'occupation ou d'utilisation du domaine public, elles sont en principe exclues du champ d'application des impositions de toutes natures parce qu'on leur dénie le caractère fiscal pour cause d'existence d'une contrepartie directe équivalente au service rendu pour les premières, et une contrepartie à l'occupation ou à l'utilisation du domaine public pour les secondes.

⁶¹⁰ J.-J. Bienvenu, T. Lambert, *Droit fiscal*, PUF, 3^e éd. 2003. p. 18.

⁶¹¹ P. Amselek, « Impositions et cotisations obligatoires », *Mélanges Loïc Phillip*, op. cit. p.239.

⁶¹² Les taxes parafiscales ont disparu du paysage des prélèvements obligatoires depuis le 1er janvier 2004. Leur suppression a été décidée par la loi organique du 1er août 2001, art 63 : Voir notamment M. Guinchard, « La fin annoncée d'une « recette » française : les taxes parafiscales », *Dr. Fisc.* 2002, n° 18-19, p.725-730.

⁶¹³ J.-L. Albert : « Quelques réflexions sur la mort de la parafiscalité », *Mélanges P. Amselek*, Brulant, 2005, p. 1-24.

⁶¹⁴ Dans sa décision du 15 décembre 2000, n° 198086, le Conseil d'Etat a toutefois précisé qu'il ne saurait y avoir substitution entre taxe parafiscale et imposition de toutes natures établie par le législateur dans d'autres cas que ceux d'un établissement public à caractère industriel et commercial ou d'une personne morale de droit privé chargée d'une mission de service public qui aurait bénéficié auparavant d'une taxe parafiscale. Aussi, une telle imposition de toutes natures établie par le législateur ne peut être perçue par une personne privée qui ne poursuit qu'un intérêt propre à un secteur d'activité ou à une profession.

Toutefois, certaines de ces redevances sont assimilées à des impositions de toutes natures parce qu'elles ont un caractère fiscal⁶¹⁵. Elles remplissent effectivement les caractéristiques de l'impôt. On peut à titre d'exemples citer la taxe perçue sur les voies navigables⁶¹⁶, les droits de place perçus dans les halles, foires et marchés communaux⁶¹⁷ ou encore la taxe sur les titulaires d'ouvrages de prises d'eau.

Somme toute, la définition de la créance fiscale proposée par le juge constitutionnel est une définition résiduelle de même que les critères de la détermination des impositions de toutes natures⁶¹⁸.

La notion d'impositions de toutes natures ayant fait l'objet de quelques éclaircissements, on ne saurait terminer sans établir le rapport existant entre cette notion et celle de l'impôt.

b- La distinction entre « impositions de toutes natures » et « impôt »

Dans son article consacré aux « impositions et aux cotisations obligatoires », Paul AMSELEK⁶¹⁹ soulignait une fois de plus le caractère à la fois fondamental et problématique de la notion d'impôt ou imposition en mettant en exergue les facteurs justifiant l'amalgame et en prenant le soin de rappeler les différences de nature, malgré l'impact de la décision du Conseil constitutionnel de décembre 1990.

Si la confusion est possible entre les impositions de toutes natures et l'impôt, le juge constitutionnel, dont l'ambition est certainement de réhabiliter la notion d'impositions de toutes natures, en a néanmoins donné une définition qui s'éloigne de celle de l'impôt attribuée à Gaston JEZE.

Cette nouvelle approche absorbe la définition classique de l'impôt dans un premier temps, et y inclut des critères nouveaux qui seront désormais applicables aux impositions de toutes natures dans un second temps. Cette pensée que nous partageons a été mise en évidence par le

⁶¹⁵ Y. Brard, « Redevance pour occupation du domaine public : certitudes et incertitudes de la jurisprudence », *Dalloz* 1999, chr. p.19-22.

⁶¹⁶ T.C, 20 oct. 1997, SA Papeties Etienne, *Dr. Fisc.* 1998, n°12, comm., 229. Pour ces dernières le Tribunal des conflits a clairement énoncé que cette taxe ne peut être rangée ni parmi les contributions indirectes, ni parmi les impôts directs et qu'elles ne constituent pas davantage une redevance pour service rendu ; elle est directement liée à l'occupation du domaine public.

⁶¹⁷ L'art. L. 2331-3-b-6 du CGCT précise qu'il s'agit des recettes communales de caractère fiscale. Voir aussi dans ce sens, CE 26 mars 1990, req. , 72481, SA Comptoir Lyonnais des viandes : *Dr. Adm.* 1990, comm., n°275.

⁶¹⁸ L. Phillip, *Les fondements constitutionnels de finances publiques*, Economica, 1995; idée partagée par d'autres auteurs notamment, J-P Chaumont, *note dans Les petites affiches*, 8 févr. 1991.

⁶¹⁹ P. Amselek, « Impositions et cotisations obligatoires », in *Mélanges en l'honneur de Loïc Phillip*, Economica, op. cit.

professeur Jean-Pierre CAMBY: « Les impositions de toutes natures ne répondent pas aux canons de cette définition courante (...celle de l'impôt). La notion englobe à l'évidence l'impôt »⁶²⁰

La notion d'impositions de toutes natures annexant celle de l'impôt, certains auteurs ont clairement souligné que cette notion n'est plus opérationnelle⁶²¹. Ceci reste une position trop tranchée qui doit être nuancée. La définition classique donnée à l'impôt demeure en vigueur et « garde toute sa force »⁶²². En réalité, c'est le rôle joué par celle-ci (la notion d'impôt) qui a évolué : il ne constitue plus le terme générique et fédérateur permettant de désigner l'ensemble des prélèvements obligatoires à caractère fiscal, puisque vraisemblablement la notion d'impositions de toutes natures a pris le relais dans ce sens.

L'on comprend dès lors pourquoi Jean-Pierre CAMBY précise que la dilution de cette notion gagne incontestablement en universalité ce qu'elle a perdu en précision⁶²³. De ce fait, l'imposition devient donc fondamentalement différente de l'impôt. La qualification d'impositions de toutes natures emporte nécessairement la compétence du législateur dont le texte encourrait la sanction pour méconnaissance de sa compétence⁶²⁴ s'il omettait de fixer les éléments constitutifs de l'imposition lors de la création d'un nouveau prélèvement de ce type⁶²⁵.

C'est dans cette optique que le Conseil constitutionnel dans une décision du 30 décembre 1987⁶²⁶ a précisé que le législateur sans être obligé de fixer dans leur totalité les règles relatives à l'assiette de l'impôt, doit au moins déterminer les limites à l'intérieur desquelles la personne publique est habilitée à arrêter le taux d'une imposition en vue de pourvoir à ses dépenses.

Le détachement entre la notion d'impôt et d'imposition justifie aussi deux autres réalités. La première, étant le fait que soient apparues des impositions à caractère fiscal qui ne sont plus affectées uniquement au financement des dépenses de l'Etat, des collectivités locales et des établissements publics administratifs. Celles-ci financent aussi désormais les établissements

⁶²⁰ J.-P. Camby, « Les impositions de toutes natures, une catégorie sans critère », AJDA 1991, op. cit..

⁶²¹ L. Phillip, « La décision du 29 décembre 1990 du Conseil Constitutionnel sur la Contribution sociale généralisée et la notion d'impôt », op. cit.

⁶²² E. Féna-Laguëny, J.-Y. Mercier, B. Plagnet, *Les impôts en France*. Traité de fiscalité, 2005-2006, p. 11.

⁶²³ J.-P. Camby, « Les impositions de toutes natures, une catégorie sans critère », op. cit.

⁶²⁴ CC, décision n°85-191, 10 juillet 1985, Dr. fisc. 1985, n° 31, comm. 1418.

⁶²⁵ Loi relative à la lutte contre le tabagisme. CC, n°90-283, 8 janvier 1991, relative à la loi sur le tabac et l'alcool: Dr. fisc. 1991, n° 7, comm. 221.

⁶²⁶ Dr. fisc. 1988, n°1-2, comm.5.

publics à caractère industriel et commercial⁶²⁷, mais aussi la sécurité sociale⁶²⁸ (CSG notamment).

La seconde est que certaines impositions à caractère fiscal requièrent aujourd'hui une certaine contrepartie. Tel est le cas de la CSG qui est un prélèvement qui permet à celui qui l'acquitte de bénéficier des droits à des prestations financés par les cotisations.

Cette vision sans être fausse, est partiellement exacte car la CSG peut aussi être prélevée auprès des personnes qui ne bénéficient pas directement des prestations qu'elles financent.

Si la contrepartie était directe, le caractère social de la CSG aurait été affirmé⁶²⁹ sans hésitation ; mais dans la mesure où la contrepartie peut être indirecte, et dans certains cas inexistante, il en découle qu'il s'agit nécessairement d'une imposition.

C'est dans cet ordre d'idées que Jean-Pierre CAMBY⁶³⁰ souligne l'existence d'une différence de conception jurisprudentielle de la notion. Selon lui, pour le juge constitutionnel, les choses semblent plus évidentes que pour le juge administratif de l'impôt.

Selon la haute Cour constitutionnelle, l'imposition est « un prélèvement obligatoire dont le législateur doit voter les éléments essentiels: taux....assiette et modalités de recouvrement. » Cette valorisation de la notion d'impositions de toutes natures par le Conseil constitutionnel est un « coup de pouce » visant à rappeler le principe de la légalité fiscale. Ceci recadre forcément les contours du contentieux fiscal notamment l'encadrement des garanties dont peuvent se prévaloir les contribuables.

Dans cette optique, il est évident que l'impôt apparaisse à juste titre comme une variante « d'impositions de toutes natures » à laquelle s'appliquent des règles plus strictes notamment la nécessité d'une loi pour sa création et l'obligation pour elle de figurer dans la première partie de la loi des finances.

Le même auteur souligne d'autre part que l'évidence n'est pas à l'ordre du jour dans la jurisprudence du Conseil d'Etat, en l'occurrence pour la répartition des compétences juridictionnelles. Le juge administratif suprême éprouve certainement des difficultés dans ce sens parce qu'il analyse les deux notions du point de vue du contentieux fiscal. Il relève que le Conseil d'Etat n'a pas fait de distinction entre les deux notions et qu'il a eu tendance à les

⁶²⁷ CC. n° 82-140, DC, 28 juin 1982: Dr. fisc. 1982, n° 28, comm. 1462.

⁶²⁸ J. Buisson, « Le grand désordre des qualifications fiscales : L'exemple de la CSG », op.cit. p. 315.

⁶²⁹ Il faut néanmoins préciser que la Cour de justice des communautés n'a pas hésité à qualifier la CSG de cotisations sociales pour les travailleurs frontaliers. En outre, elle a précisé que le fait que ce prélèvement soit qualifié par la législation nationale d'impôt n'augure pas du maintien d'une telle qualification dans le cadre de la législation européenne (CJCE 15 février 2000, commission c/ République française, aff. C-169/98, Rec. I-1052 conc. LaPergola)

⁶³⁰ « Les impositions de toutes natures, une catégorie sans critère », op. cit.

assimiler dans un premier temps (arrêt Outters)⁶³¹, avant d'émettre des réserves dans une jurisprudence ultérieure (arrêt Sociel)⁶³².

Cette oscillation n'est pas une situation nouvelle en soi, puisque du point de vue du contentieux des impositions, l'unité n'a jamais véritablement été la règle. Au contraire, elle est toujours apparue comme irréalisable, générant ainsi des problèmes de compétences juridictionnelles énormes qui sont cependant dépassés par la pratique juridictionnelle. Mais si l'on prend notamment le cas de la CSG frappant les revenus d'activité ou de remplacement ou encore le cas spécifique des impositions douanières, force est de souligner que leur contentieux ressortit aux tribunaux des affaires de sécurité sociale et aux juridictions judiciaires ordinaires ; les règles applicables étant des règles indépendantes du Livre des procédures fiscales d'une manière générale. Dans le même ordre d'idées, il est des prélèvements fiscaux qui se voient appliquer une procédure autonome fixée par le Code de justice administrative (CJA)⁶³³.

Aussi, l'enseignement essentiel qu'il faut tirer à ce stade est très simple, la qualification d'impositions de toutes natures n'emporte pas obligatoirement l'application du régime contentieux de l'impôt. En effet, le régime du contentieux administratif général supplante parfois ce dernier⁶³⁴.

Jean Pierre CAMBY confirme cette vision en soulignant que: « l'application du Livre des procédures fiscales et la compétence de principe du juge de l'impôt en cas de contestation portant sur le montant du prélèvement sont autant d'éléments substantiels pour l'impôt, facultatifs pour les impositions de toute nature »⁶³⁵.

Cependant, il est certain que la qualification d'impositions de toutes natures, est bénéfique pour le contribuable car il peut notamment bénéficier de l'application de l'art. L 80 A du LPF⁶³⁶ et L. 80 B du LPF; ainsi que les dispositions contenues à l'article L.199 C du LPF.

3- L'énumération catégorielle des créances fiscales

Au terme de cette précision quant aux critères de détermination des impositions de toutes natures et l'impôt, la compétence législative ne souffre d'aucun doute. La majeure partie de la

⁶³¹ CE, Ass., 20 déc. 1985, SA Etablissement Outters, RFDA, 1986, 513, concl. Ph. Martin.

⁶³² CE, 2 octobre 1989, n°65620, Sociel.

⁶³³ Voir infra.

⁶³⁴ Voir infra.

⁶³⁵ « Les impositions de toutes natures, une catégorie sans critère », op. cit.

⁶³⁶ CE, 25 juill. 1980, sect., Sté, de construction et d'exploitation de matériels et moteurs, Lebon, p. 331.

doctrine⁶³⁷ a conclu à une énumération quasi-identique du contenu des prélèvements fiscaux. Certes, plusieurs auteurs soulignent malgré tout le désordre de qualification⁶³⁸. Ces qualifications éparses n'ont toutefois aucun impact sur le régime juridique et juridictionnel applicable. Il faut dès lors consigner qu'il existe des impositions de toutes natures qui emportent application des règles contentieuses de l'impôt et celles qui ne relèvent pas de ce régime juridictionnel. En tout état de cause, les impositions susceptibles d'être discutées devant le juge administratif⁶³⁹ et judiciaire sont nombreuses. Pour une meilleure appréhension de celles-ci, il serait préférable de distinguer les impositions principales (a) et leurs accessoires, constitués par les pénalités (b).

a- Les impositions principales

Les créances fiscales issues de cette énumération sont celles dont l'existence emporte l'application du régime juridique de l'impôt même si au contentieux quelques différences peuvent apparaître. En pratique, deux régimes se côtoient : certaines créances fiscales sont soumises aux règles contentieuses contenues dans le Livre des procédures fiscales, pour les autres, ce régime est exclu. Trois catégories peuvent donc être distinguées en marge des impôts : les taxes fiscales et de manière un peu mitigée les impositions quasi-fiscales et les droits de douanes.

• **L'impôt**

L'impôt constitue la première créance fiscale qui peut faire l'objet d'un contrôle juridictionnel. La définition qui en est donnée, reste fondamentalement celle de Gaston JEZE.

La majeure partie des auteurs notamment Pierre BELTRAME et Lucien MEHL l'ont reprise en essayant de la compléter et le définissent comme « une prestation pécuniaire, requise des personnes physiques ou des personnes morales de droit privé, voire de droit public, d'après leurs facultés contributives, par voie d'autorité, à titre définitif et sans contrepartie déterminée, en vue de la couverture des charges publiques ou à des fins d'intervention de la puissance publique »⁶⁴⁰. Cependant, pour des raisons liées à son actualisation nous reprendrons aussi volontiers celle

⁶³⁷ J.-J. Bienvenu, *Droit Fiscal*, presses universitaires, 3e ed. Revue et augmentée, 2003, op.cit; M. Bouvier, *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt*, op. cit.

⁶³⁸ Voir notamment F. Moderne, « À propos des taxes dites redevances d'assainissement, le désordre des qualifications en droit fiscal », RJF 5/ 1976 ; AJDA, oct. 1974, p. 490 ; JCP, 1975, 17928 ; AJDA févr. 1977, p. 94 ; L. Phillip, « La décision du 29 décembre 1990 du Conseil Constitutionnel sur la contribution sociale généralisée et la notion d'impôt », op.cit. ; J. Buisson, « Le grand désordre des qualifications fiscales : l'exemple de la CSG », op.cit. ; P. Amselek, « Impositions et cotisations obligatoires », op. cit.

⁶³⁹ La compétence du juge administratif est à ce titre double. Il est juge fiscal et juge des actes administratifs rattachables au contentieux de la puissance publique notamment lorsqu'il est question des redevances à caractères fiscal. Dans ce cas, il n'agit pas comme juge de l'impôt mais comme juge administratif.

⁶⁴⁰ P. Beltrame et L. Mehl, *Techniques, politiques et institutions fiscales comparées*, PUF, 2^e éd. 1997, p. 45.

proposée par Jean-Jacques BIENVENU et Thierry LAMBERT. Ils le définissent comme étant « un prélèvement pécuniaire effectué par voie d'autorité, à titre définitif, sans contrepartie déterminée, sans lien avec le fonctionnement d'un service public et indépendamment de toute procédure répressive, en vue d'assurer le financement des charges de l'Etat et des collectivités locales. »⁶⁴¹.

La jonction de ces deux définitions met en évidence le rôle moderne attribué à l'impôt tout en conservant ses caractéristiques classiques. Il s'agit toujours de prélèvements pécuniaires, requis d'autorité car la dette d'impôt est établie unilatéralement par l'administration, à titre définitif. Ces principaux critères sont immuables. Ceci n'est pas le cas des buts poursuivis par l'impôt.

Ces définitions ont le mérite d'exclure les redevances pour services rendus. Celles-ci sont non seulement instituées par le pouvoir réglementaire mais en plus, elles impliquent une contrepartie.

L'impôt sert donc au financement des dépenses d'intérêt général et n'est en aucun cas soumis à la proportionnalité qui est l'une des caractéristiques essentielles de la redevance pour service rendu⁶⁴².

Ces définitions ne sont malheureusement pas valables pour tous les impôts. Depuis quelques années, on a assisté à la prolifération des prélèvements de nature hybride. Leur nature correspond bel et bien à celle de l'impôt, car ils sont prélevés sur la base des autorisations parlementaires, mais malheureusement ils sont affectés.

Les plus importants sont la CSG (créée en 1991) et la CRDS (créée en 1996) dont la création marque tout simplement le recours à l'impôt dans le but de financer la protection sociale⁶⁴³. Cette fiscalisation de la protection sociale marque l'altération d'une des caractéristiques originelles de l'impôt à savoir la couverture exclusive des charges publiques.

L'on comprend dès lors pourquoi, ils constituent une exception vis à vis des principes posés. Il n'en demeure pas moins que leur contentieux dans certains cas, relève des juridictions fiscales.

Cette altération des caractéristiques essentielles de l'impôt n'a cependant pas d'impact sur le fait qu'il doit obligatoirement trouver sa source exclusivement dans une loi. Le Conseil d'Etat, faisant application de la jurisprudence constitutionnelle a en effet jugé que tout prélèvement fiscal ne devait être opéré que d'après les dispositions législatives. Seules les redevances pour

⁶⁴¹ J.J. Bienvenu T. Lambert, *Droit fiscal*, op.cit. p. 32.

⁶⁴² M. Lecerf, G. Blanc, « Le Financement des services publics: impôts ou redevances? » Dr. Fisc., 1998, n°39, p. 1159 et s.

⁶⁴³ Voir infra.

service rendu peuvent à l'heure actuelle déroger à cette règle.⁶⁴⁴ A côté des impôts⁶⁴⁵ figurent les taxes.

- **Les taxes**

Les taxes constituent l'autre type de créance fiscale dont le contentieux relève de la juridiction fiscale. Leur prélèvement se fait lui aussi de manière obligatoire pour le compte de l'Etat, des collectivités locales et des établissements publics administratifs, mais impliquent une contrepartie sans que cette dernière ne soit proportionnelle et en rapport avec le service rendu. Cette absence d'équivalence entre le montant de la taxe et la valeur de la prestation fournie conduit souvent à lui méconnaître un caractère autonome et à l'assimiler aux impôts.

Plusieurs auteurs ont défendu cette approche. Roland DRAGO et Paul AMSELEK estimaient qu'il n'y avait pas de différences entre ces dernières et les impôts ; par conséquent elles devaient disparaître de la théorie générale des impôts⁶⁴⁶. Dans le même ordre d'idées, le professeur CASTAGNEDE soulignait que la contrepartie est virtuelle puisqu'elle « n'apparaît que dans la mesure où le redevable use effectivement du service public ;...l'exigibilité de la taxe est indépendante de l'usage du service, de l'existence d'une contrepartie »⁶⁴⁷

C'est ce dernier élément qui permet en pratique, de distinguer la taxe des redevances pour services rendus.

Dans le contentieux, le régime applicable aux taxes est identique à celui des impôts. L'insertion de l'un dans l'autre, tout comme la dissociation, ne présente pas de réel intérêt pratique. Aussi, la question ne mérite pas d'être discutée à notre avis; il existe de nombreuses taxes qui sont en réalité des impôts. Tel est le cas notamment de la taxe sur la valeur ajoutée.

A côté des taxes, figurent les impositions quasi-fiscales.

- **Les impositions quasi-fiscales**

Les impositions quasi-fiscales⁶⁴⁸ recouvrent un champ d'application très instable. Il s'agit « des prélèvements obligatoires de nature très diverse, perçus à l'occasion de certaines opérations sans être des rémunérations pour service rendu et qui juridiquement ne sont pas

⁶⁴⁴ CE, sect., 20 déc. 1985, n°28277, syndicat national des industriels de l'alimentation animale : Dr. Fisc. 1986, n° 23, comm. 1110.

⁶⁴⁵ Sachant que seuls 3 impôts portent véritablement ce nom de nos jours : l'impôt sur le revenu, l'impôt sur les sociétés et l'impôt solidarité sur la fortune.

⁶⁴⁶ R. Drago, note sous Cass., 28 février 1955, AJDA, 1955, juris. p. 301 ; P. Amselek, « un phénix du droit public financier : les impositions quasi-fiscales », op. cit.

⁶⁴⁷ B. Castagnède, *La répartition des compétences juridictionnelles en matière fiscale*, Thèse 1972, op. cit. p. 76.

⁶⁴⁸ (Qualification donnée à un certain nombre de prélèvements par Paul Amselek en 1974: Une curiosité du droit public financier: les impositions autres que fiscales ou parafiscales, *Mélanges Marcel Waline*, 1975, t. 1, p. 89 et ss)

soumis au régime d'ensemble de la fiscalité. »⁶⁴⁹. La doctrine inclut donc celles-ci dans les impositions de toutes natures à la lumière de la pensée développée par Paul AMSELEK dans son étude de 1974⁶⁵⁰. Dans celle-ci, il leur conférait une nature fiscale. Il se détache pourtant de cette approche aujourd'hui⁶⁵¹, se distinguant non seulement du droit positif mais surtout de la majeure partie de la doctrine.

Selon lui, bien que le Conseil constitutionnel et le Conseil d'Etat aient fait rentrer les impositions quasi fiscales dans la catégorie des impositions de toutes natures, il pense que « les impositions quasi-fiscales ne sont pas...une variété d'imposition de toutes natures à côté des impôts ». Ce sont des « prélèvements publics obligatoires qui, malgré leur nature financière d'imposition, sont considérés comme ne rentrant pas dans la catégorie juridique des 'impositions de toutes natures (...), catégorie clairement identifiée aujourd'hui comme regroupant l'ensemble des impôts ou prélèvements fiscaux de toutes natures »⁶⁵². Il considère que c'est une catégorie qui s'est développée en marge des impositions de toutes natures. Cette pensée reste marginale dans la mesure où elle va à contre courant de la pensée générale. Les impositions financières dont il est question, et que nous avons regroupées dans la catégorie des impositions innomées, restent à notre avis des impositions de toutes natures qui trouvent toute leur place à côté des impôts, bien qu'elles soient dépourvues d'une nature pleinement fiscale parce qu'elles ne sont pas autorisées chaque année par la loi de finances. Malgré cela, elles restent tributaires de la loi. Jean-Jacques BIENVENU souligne d'ailleurs qu'elles ont un caractère mixte: mi-administratif, mi-fiscal en fonction de la nature que leur confère le législateur au moment de leur institution. Ce caractère mixte permet de souligner leur attribution contentieuse au juge administratif.

- **Les impositions innomées**

Les « impositions innomées » sont des impositions qui n'entrent dans aucune des catégories précitées, encore moins dans celles clairement définies par l'art. L 199 du LPF du Livre des procédures fiscales. En d'autres termes, il ne s'agit point d'impositions directes, de taxes sur le chiffre d'affaires ou assimilées dont le contentieux relèverait du tribunal administratif, ni d'une contribution indirecte dont le contentieux relèverait du tribunal de grande instance. Le Conseil d'Etat considère que le contentieux de ces impositions est de la compétence de la

⁶⁴⁹ J. J. Bienvenu, Th. Lambert, *Droit fiscal*, 2003, 3^e éd. revue et augmentée, op. cit. p. 33.

⁶⁵⁰ P. Amselek, « Une curiosité du droit public financier: les impositions autres que fiscales ou parafiscales », op.cit.

⁶⁵¹ P. Amselek, « Un phénix du droit public financier : les impositions quasi-fiscales », *Mélanges Jean Waline*, 2000 p. 111 et s.

⁶⁵² Idem.

juridiction administrative parce que celles-ci sont comprises « *parmi le contentieux général des actes et des opérations de puissance publique* »⁶⁵³. En cela, il conforte d'ailleurs la position prise jadis par le Juge des conflits en 1956⁶⁵⁴ et qui a été confirmée par le Conseil constitutionnel en 1987⁶⁵⁵. Aussi, ce contentieux est régi par les règles du contentieux administratif et non pas par celles du LPF.

Ces impositions sont nombreuses. On peut notamment citer la contribution au service public de l'électricité créée par une loi du 10 février 2000⁶⁵⁶ et la contribution au service universel du téléphone instituée par l'article L. 35-3 et R. 20-31 du Code des postes et télécommunications⁶⁵⁷, dont le but est de financer des charges du service universel des télécommunications; ou encore, les contributions dues au titre du financement du fonds du service de la production d'électricité⁶⁵⁸.

- **Les droits de douanes**

Les droits de douanes qui au cours des dernières années ont été « laissés pour compte » dans le paysage juridique et fiscal à cause de la suppression des barrières douanières au sein de l'Europe, constituent bel et bien des impositions de toutes natures assimilables à des impôts. Il s'agit d'un prélèvement fiscal sur les marchandises importées (ou parfois exportées) lors de leur passage à la frontière.

Diverses taxes ont toutefois été assimilées à ce prélèvement. On peut par exemple citer la taxe sur les nuisances sonores ou encore les taxes générales sur les activités polluantes (TGAP) dont le but reste différent des objectifs poursuivis par les droits de douane. En vertu de l'article 1609 quater viciés A du CGI, la taxe sur les activités sonores est due par tout exploitant d'aéronef ou par leur propriétaire. Elle finance les travaux de réduction des nuisances sonores tel que cela est prévu par l'article L.571-6 du code de l'environnement. La TGAP quant à elle, traduit la mise en place du principe « pollueur-payeur ». Elle permet d'orienter le comportement des personnes physiques ou morales en les amenant à poser des actes en faveur de l'environnement : soit en les dissuadant d'effectuer des actions présentant des risques pour l'environnement, soit en les encourageant à effectuer des actions pour celui-ci.

⁶⁵³ CE, Ass., 20 déc. 1985, SA Outters, op. cit. à propos des redevances destinées au financement des agences financières des bassins.

⁶⁵⁴ TC, 10 juin 1956, Bourgonne-Bois, op.cit.

⁶⁵⁵ CC, 23 janv. 1987, n°86-224DC, Conseil de la concurrence, op.cit.

⁶⁵⁶ Loi n° 2000-108, 10 février 2000 : JO 11 février 2000.

⁶⁵⁷ CE, 13 mars 2006, n°255333 et a. SA Eurodif : Dr. fisc. 2006, n°38, comm. 600, concl. Vérot.250608, et a. Soc. Tiscali telecom : Lebon, p. 255.

⁶⁵⁸ CE, 13 mars 2006, n°255333 et a. SA Eurodif : Dr. fisc. 2006, n°38, comm. 600, concl. Vérot.

Pendant longtemps, les droits de douanes ont été perçus de manière exclusive par la direction générale des douanes et droits indirects. Cette exclusivité est rompue car si cette dernière reste compétente pour les droits de douanes, elle partage cette compétence avec l'inspection des installations classées en matière de TGAP. En ce qui concerne les « taxes sur les objets volants », elles sont recouvrées sur le même mode que la TVA par la direction générale de l'aviation civile.

A côté des impositions principales, les juges peuvent aussi être saisis au sujet des contestations relatives aux pénalités qui ne sont rien d'autres que les accessoires des impositions principales.

b- Les pénalités fiscales

On ne saurait terminer cette énumération sans parler des pénalités, accessoires des autres créances. Elles se greffent à ces dernières du fait du non respect des prescriptions légales par le contribuable.

Elles sont destinées soit à sanctionner les infractions fiscales, soit à compenser les retards constatés dans la déclaration du montant imposable ou alors dans le paiement des impôts.

Le régime juridique applicable en la matière suit étroitement celui des droits auxquels s'attachent ces sanctions, notamment pour les conditions et les délais de prescription. C'est la raison pour laquelle le contentieux des amendes et des majorations est traité suivant la catégorie des impôts auxquels ces pénalités s'attachent.

Il existe cependant des pénalités qui ont un caractère autonome. C'est le cas des intérêts de retard complémentaires dont le calcul et l'authentification dépendent de l'apurement des impositions de base.

De plus, la motivation préalable⁶⁵⁹ à la mise en recouvrement des pénalités permet aussi de définir un régime en marge de celui de l'impôt auquel la pénalité est associée.

Le régime des sanctions fiscales conduit de ce fait à retenir une triple distinction : une différence entre les sanctions communes à tous les impôts et les sanctions particulières à chaque catégorie d'impôts dans un premier temps ; ensuite au titre des sanctions communes, une distinction est faite entre celles relatives à l'assiette de l'impôt et celles qui sont établies dans le cadre du recouvrement de celui-ci, et enfin, une distinction est opérée entre les

⁶⁵⁹ Loi du 11 juillet 1979, relative à la motivation des actes administratifs.

sanctions qui sont infligées par une amende spécifique à chaque infraction et celles qui se traduisent par des majorations assises sur des droits correspondant à des sommes éludées⁶⁶⁰.

La diversité des impôts et des situations de taxation conduisent donc à constater plusieurs types de pénalités que la loi du 8 juillet 1987 encore appelée la loi AICARDI⁶⁶¹ a classé en deux grands groupes : les pénalités d'assiette et les pénalités de recouvrement⁶⁶².

Cette loi a aussi institué un intérêt de retard de 0,75 % par mois. Depuis une ordonnance de 2004 ? Il est passé à 4,80 %, l'an⁶⁶³. Cet intérêt sanctionne à la fois le défaut de paiement dans les délais de l'impôt ou taxe recouvré par les comptables de la direction générale des impôts et le non dépôt dans les délais d'une déclaration ou d'un acte servant à la détermination de l'assiette de l'impôt.

L'application de l'intérêt de retard ne pose pas de problème sur le plan jurisprudentiel parce qu'il n'a pas la nature juridique d'une sanction. C'est une règle qui découle de l'article 1727 du Code général des impôts et qui a été confirmée non seulement par la Cour de cassation⁶⁶⁴, mais aussi par le Conseil d'Etat⁶⁶⁵. Ainsi, l'intérêt de retard n'a ni à être motivé, ni à être modulé par le juge car il constitue le prix du temps.

Il en va différemment des pénalités d'assiette et de recouvrement.

Les pénalités d'assiette infligées au contribuable en raison de la gravité de son manquement à ses obligations en matière fiscale, qui ont un caractère de punition, sont du ressort de l'article 8 de la Déclaration des droits de l'homme de 1789⁶⁶⁶. La majoration de 10% prévue par l'article de 1728 est une sanction fiscale. Il en est de même de la pénalité de l'article 1763 A relative aux distributions occultes qui a pour but selon le Conseil d'Etat, de réprimer les agissements des personnes morales qui refusent de révéler l'identité des bénéficiaires d'une distribution de revenu, voire d'en empêcher la réitération.

⁶⁶⁰ G. Bachelier, « Les sanctions fiscales dans la jurisprudence du Conseil d'Etat », RFFP n° 65, mars 1999, p. 17 et s.

⁶⁶¹ Loi n° 87-502 du 8 juillet 1987.

⁶⁶² CE, 8 juill. 1998, Ministre/ SARL Clinique Mozart, n° 184214 : RJF 8-9/98, n° 942 ; concl. G. Bachelier : Bulletin des conclusions fiscales (BDCF) 4/98.

⁶⁶³ Ordonnance n°2004-281 du 25 mars 2004 relative à des mesures de simplification en matière fiscale, Ordonnance n°2005-1512 du 7 décembre 2005 relative à des mesures de simplification en matière fiscale et à l'harmonisation et l'aménagement du régime des pénalités.

; Loi de finances n°2005-1719 du 30 déc. 2005 pour 2006.

⁶⁶⁴ Cass. Com., 9 oct. 2001: Bull IV, n°162, p.154.

⁶⁶⁵ CE, Plén., 9 nov. 1988, Grisoni, n° 68965 : RJF 2/89, n° 179, concl. B. Martin-Laprade ; Dr. fisc. 1989 n° 27, comm. 1360 ; CE, avis, 12 avril 2002, n°239693 : la question qui se posait en l'espèce était celle de savoir si l'intérêt de retard supérieur à l'intérêt légal avait un caractère de sanction.

⁶⁶⁶ CC, décision n°82-155 DC du 30 déc. 1982.

Une nature quasi-pénale a été reconnue à ces sanctions par la décision du Conseil d'Etat du 31 mars 1995⁶⁶⁷. Lorsqu'elles sont prononcées, ces pénalités constituent une dette pour le contribuable et peuvent à ce titre, faire l'objet d'un recours juridictionnel.

II- La gestion de l'objet de la contestation fiscale par le juge fiscal

La gestion de l'objet de la contestation fiscale par le juge permet l'identification de la nature du contentieux de l'imposition.

La répartition de ce contentieux entre les deux ordres de juridiction, laisserait planer le doute quant à l'unité même de ce contentieux. Aussi, est-il nécessaire de démontrer que, quelle que soit la nature directe ou indirecte de l'imposition, la contestation porte sur des éléments objectifs (A). La reconnaissance de cette réalité permet donc de constater que les juges administratif et judiciaire, disposent d'un même pouvoir en matière fiscale : ce contentieux reste et demeure un contentieux objectif de pleine juridiction (B).

A- La nature identique de la question posée au juge judiciaire et administratif

La question posée au juge est toujours relative à l'impôt, précisément au statut du contribuable et à la légalité de l'imposition (1). Il en découle le caractère objectif du contentieux de l'imposition (2).

1- Le statut du contribuable et la légalité de l'imposition

a- Le statut de contribuable ou de redevable

En définissant la créance fiscale dans le procès fiscal⁶⁶⁸, on évoquait déjà quelque peu la qualité de contribuable ou plus précisément « le statut du contribuable » pour reprendre les termes empruntés à un éminent auteur⁶⁶⁹.

Si le statut du contribuable au regard de la loi d'impôt est très souvent contesté dans le contentieux fiscal, c'est généralement parce que ce dernier affirme ne pas être assujéti à l'impôt mis à sa charge. L'intervention du juge fiscal devient donc un passage obligé.

Il arrive qu'il soit débiteur de cette créance publique mais pas dans les conditions précisées dans l'acte d'imposition. C'est cette évidence qui a fait dire au Doyen TROTABAS⁶⁷⁰ que

⁶⁶⁷ Avis CE, Section, 31 mars 1995, Ministre/ SARL Auto-Industrie Meric, n° 164008 : RJF 5/95 n°623 et concl. J. Arrighi de Casanova p.326.

⁶⁶⁸ Voir supra.

⁶⁶⁹ L. Trotabas, « La nature juridique du contentieux de l'imposition en droit français », *Mélanges Maurice Hauriou*, op. cit. p. 711 et s; L. Trotabas, J-M. Cotteret, *Droit fiscal*, 8^e éd. 1997, Dalloz, p. 86 et s.

toutes les difficultés survenant entre le fisc et le contribuable portent sur les éléments liés au statut juridique original de ce dernier, car il serait très incongru de ramener ce rapport à des rapports de droit privé.

Quoiqu'il en soit, ce statut est tributaire de la loi fiscale comme l'explique si bien le Doyen Louis TROTABAS. Aussi, trois strates sont nécessaires à la naissance du statut de contribuable selon lui : la loi d'impôt, la loi budgétaire et leur mise en application par des actes administratifs.

La loi d'impôt et la loi de budget conservent un caractère très général parce qu'elles viennent simplement fixer de manière objective et globale l'obligation fiscale. Selon lui, une assimilation entre les deux n'est pas possible car la loi budgétaire constitue l'acte-condition permettant à l'administration fiscale de se mouvoir et par conséquent d'exercer le pouvoir fiscal vis-à-vis des contribuables. Ces derniers restent tout de même dans une situation impersonnelle. Pour le Doyen TROTABAS, « l'acte-condition n'est jamais créateur de situations juridiques individuelles ou subjectives »⁶⁷¹.

Le contribuable ne naît véritablement que lorsque les actes administratifs et plus précisément le rôle est mis en place. Louis TROTABAS fait remarquer que, même dans les cas où on note l'absence de rôle c'est-à-dire pour les impôts indirects, le cheminement est le même. La présence ou non d'un rôle, étant selon l'auteur de ce raisonnement, une différence purement formelle qui n'entame en rien la réalité de ce statut de contribuable. Ce dernier se trouve alors dans une situation légale et réglementaire c'est-à-dire objective.

Ainsi, la loi d'impôt joue un rôle très important et il appartient au juge de vérifier, au-delà de toute contestation liée à l'impôt lui-même, si oui ou non une personne est contribuable ou redevable.

A ce propos, une petite précision s'impose car il existe une différence non négligeable, entre le contribuable et le redevable de l'impôt : on peut être redevable sans pour autant être contribuable.

Le redevable est la personne désignée par la loi pour reverser le montant de l'impôt au Trésor public. Alors que le contribuable est celui qui supporte effectivement la dette fiscale. En matière d'impôt direct, le redevable est très souvent le contribuable. D'où l'absence d'ambiguïté sur le plan juridictionnel quand une action en justice est intentée dans le but de contester une imposition.

⁶⁷⁰ L. Trotabas, « La nature juridique du contentieux de l'imposition », op.cit.

⁶⁷¹ Ibidem.

Par contre, il peut arriver que le redevable soit différent du contribuable. Tel est très souvent le cas en matière d'impôt indirect et plus précisément pour la taxe sur les carburants, la TVA où le redevable est la personne qui collecte l'impôt mais elle n'est en aucun cas le contribuable parce que l'impôt est effectivement supporté par le consommateur qui est le véritable contribuable.

Or, sur le plan juridictionnel, ce dernier ne sera jamais interpellé car il est inconnu de l'administration fiscale et par voie de conséquence du juge. Il appartiendra donc dans ce cas au redevable de défendre ses intérêts au regard de la loi fiscale.

b- Le contrôle juridictionnel de la procédure d'imposition

L'impôt est tributaire de la loi fiscale : une imposition n'est légale que si elle a été instaurée par la loi. Il faut dire que rares sont les cas où il est réclamé au contribuable une imposition non instituée par la loi.

C'est très souvent en ce qui concerne la procédure d'imposition suivie par l'administration⁶⁷² que l'on note de nombreuses incohérences par rapport à la loi. Alors que le principe de légalité suppose que l'impôt soit calculé et mis à la charge du contribuable suivant les règles de fond et de forme déterminées par la loi ; ce qui inclut nécessairement l'équité fiscale dans la liquidation de l'imposition. Une liquidation réalisée selon les textes soit par le contribuable lui-même, soit par l'administration fiscale en fonction des impositions en cause.

Il s'agit ainsi pour le juge fiscal au delà du consentement à l'impôt, de focaliser son attention sur l'interprétation, l'application de la loi fiscale et d'exercer le contrôle juridictionnel sur le contrôle administratif du processus d'établissement de la créance fiscale.

Ceci conduit à des décharges, non pas parce que l'impôt n'était pas dû, mais parce que l'administration n'a pas respecté les prescriptions légales relatives à celui-ci. On en veut pour exemple, un récent arrêt du Conseil d'Etat⁶⁷³ dans lequel, la décharge a été prononcée pour irrégularité de la procédure d'imposition. L'autorité qui a exercé le pouvoir fiscal, n'avait pas la compétence pour le faire.

Dès lors, on comprend qu'il soit aussi fait référence à l'acte administratif sur lequel repose la créance fiscale ; que le juge fiscal n'outrepasse pas sa compétence, lorsqu'il contrôle ce

⁶⁷² Pour plus de précisions sur la question, voir notamment, L. Ayrault, *Le contrôle juridictionnel de la régularité de la procédure d'imposition*, Thèse, Paris 2002, publiée chez l'Harmattan.

⁶⁷³ CE, 13 mars 2006, S.A Eurodif, n° 255333, SA Eurodif, op. cit.

dernier puisqu'au-delà de celui-ci, c'est l'exercice de la compétence administrative qui est visé⁶⁷⁴.

La voie juridictionnelle est de ce fait la voie la plus indiquée pour contester la légalité de cette créance.

2- Le caractère objectif du contentieux de l'imposition

La place attribuée au contribuable ou au redevable dans le contentieux de l'imposition ainsi que la recherche du respect des obligations légales dans ce contentieux, lui donne un caractère objectif au-delà de la question de savoir s'il est assimilable ou non au contentieux administratif même lorsqu'il se déroule devant les juridictions judiciaires⁶⁷⁵.

En effet, les éléments pris en compte pour déterminer cette nature restent totalement différents de ceux qui permettent de déterminer le caractère du contentieux administratif. Encore que la conclusion de Monsieur BERN sur le caractère administratif de ce contentieux n'est pas du tout satisfaisante.

Si le droit fiscal est intégré entièrement dans le droit public, son contentieux reste régi par un cumul de règles. C'est un contentieux jonché de règles particulières propres à la matière fiscale, et de règles empruntées soit au contentieux administratif général, soit au contentieux judiciaire privé⁶⁷⁶. De plus, la question en litige est totalement différente de celle qui se pose en droit administratif car elle a un caractère essentiellement pécuniaire. L'ensemble de ces éléments fait déjà de ce contentieux, un contentieux original par rapport au contentieux administratif mais là n'est pas la question puisque nous n'avons pas à dessein de revenir sur le débat relatif à la nature juridique du contentieux de l'impôt.

Cependant, on ne peut pas évoquer la dualité juridictionnelle sans s'attarder sur le caractère de ce contentieux devant les juridictions qui en ont la charge.

La gestion du contentieux devrait normalement être la même. Pour s'en assurer, il est primordial que les juges s'accordent sur les prérogatives qui sont les leurs et cela passe nécessairement par une perception identique du contentieux fiscal.

⁶⁷⁴ Le contrôle de la légalité d'un acte administratif est tout à fait normal lorsqu'il est exercé par le juge administratif. Il est dérogatoire et exceptionnel lorsque le juge judiciaire y procède. Cette faculté lui a été reconnue par le Tribunal des conflits dans un vieil arrêt (TC, 16 juin 1923, Graber : Rec.CE, p.501). Il énonce dans cet arrêt que l'autorité judiciaire, compétente pour statuer sur les réclamations relatives à l'application des droits d'enregistrement ou des contributions indirectes, l'est également pour apprécier la légalité des dispositions réglementaires sur lesquelles sont fondées les impositions et pour interpréter le sens des actes administratifs en vertu desquels la perception a lieu.

⁶⁷⁵ Ph. Bern, *La nature juridique du contentieux de l'imposition*, Thèse, Paris, 1972, op. cit. Cet auteur a également nuancé le rattachement du contentieux fiscal à la juridiction objective, p. 177 de sa thèse.

⁶⁷⁶ Voir titre I, partie I.

Ce qui importe à ce stade, c'est la détermination du caractère de ce qui est demandé au juge. Est-ce un droit objectif ou subjectif ? De la réponse à cette question dépendra évidemment le caractère de ce contentieux dont la répartition laisse parfois présager une distorsion dans le traitement du litige.

Pendant longtemps, la nature du contentieux avait été déterminée par les fonctions exercées par le juge⁶⁷⁷. C'est un critère qui est très vite apparu limité et qui a été contesté par deux éminents auteurs qui ont choisi un autre critère à la place, à savoir, celui de la nature de la question de droit posée au juge dans la requête⁶⁷⁸.

Certes en droit positif, les deux critères sont utilisés mais le second semble le plus indiqué pour déterminer la nature juridique du contentieux de l'imposition.

Aussi, de la nature de la question de droit posée au juge, découle la nature juridique du contentieux. La question posée au juge peut avoir un caractère objectif ou subjectif.

Elle est objective lorsque, l'objet de la demande a trait à une règle de droit général. Elle est cependant subjective quand l'objet de la demande est lié à la reconnaissance d'un droit subjectif méconnu.

De ces caractères, découle donc la distinction d'un contentieux objectif ou subjectif.

La détermination de la juridiction objective selon la pensée de Léon DUGUIT et de Gaston JEZE se résume ainsi de la manière suivante:

- Dans un premier temps, le juge est soit chargé de créer des droits subjectifs, soit de constater l'existence de ceux-ci⁶⁷⁹.
- Dans un second temps, le juge est très souvent appelé à vérifier l'application d'un acte objectif à une situation subjective donnée. Le requérant dans ce cas bien précis, invoque en général, le fait de ne pas rentrer dans le champ d'application de l'acte objectif dont on lui a fait application. Il appartient dans ce cas au juge d'en vérifier l'exactitude.

Dans ces différentes hypothèses, il est clair que la question posée au juge est relative à un droit subjectif, ce qui par voie de conséquence conduit à la qualification du caractère subjectif de ce type de contentieux.

Le contentieux serait par contre objectif si la question posée avait un caractère objectif. Tel est notamment le cas lorsqu'on est en présence d'un viol manifeste de la loi par un acte juridique

⁶⁷⁷ E. Laferrière, *Traité de la juridiction administrative et des recours contentieux*, T.1, 1^{ère} éd. Berger-Levrault 1887, réimprimé en 1989, p. 17.

⁶⁷⁸ L. Duguit, *Traité de droit constitutionnel*, t. 2, 3^e éd., Bocard 1928. ; G. Jèze, « L'acte juridictionnel et la classification des recours contentieux », RDP, p. 667.

⁶⁷⁹ Idem.

administratif qui occupe un rang inférieur dans la hiérarchie des normes, ou lorsqu'il y a atteinte à une situation de droit objective⁶⁸⁰.

L'analyse du statut du contribuable dans le contentieux fiscal met ce dernier dans une situation de droit objectif : il n'est pas question de créer un droit en sa faveur ou de lui reconnaître un droit mais bel et bien de savoir s'il rentre objectivement dans la catégorie légale visée.

Cette question a été parfaitement résumée par le doyen TROTABAS, qui en se servant du critère de la question posée au juge a précisé qu'« il résulte du caractère objectif reconnu au statut du contribuable que le contentieux fiscal pose au juge une question de droit objectif et relève, à ce titre de la juridiction objective. »⁶⁸¹

En conclusion, rien ne vaut aussi bien la représentation de ce caractère objectif que ces mots du doyen : « Le contentieux fiscal n'a pas pour objet de mesurer les droits subjectifs du contribuable, comme on le croit généralement, mais bien de mesurer son statut et de contrôler le pouvoir fiscal...Le contentieux fiscal a essentiellement pour objet le contrôle de l'activité du fisc, du pouvoir fiscal, et non la défense des droits subjectifs des contribuables. La question posée au juge fiscal tend en effet à rechercher avant tout si un acte ou un fait d'imposition est contraire ou non à la légalité fiscale qui organise un statut auquel le contribuable est soumis. Le juge saisi doit dégager ce statut et rechercher si le pouvoir fiscal l'a respecté. »⁶⁸²

Au-delà de cet aspect des choses, la question posée relative à la légalité fiscale conduit le juge fiscal à procéder à une analyse objective des faits et des actes dont l'effet objectif est incontesté.

B- Les pouvoirs d'annulation du juge fiscal

L'annulation de l'imposition (donc de l'acte sur lequel elle repose éventuellement), fait aussi du contentieux de l'imposition, un contentieux objectif si l'on analyse les effets produits par la décision du juge.

L'analyse du statut du contribuable au regard de la loi fiscale et l'exercice du pouvoir du juge est intrinsèque au caractère objectif du contentieux de l'imposition. Or, se limiter à ce stade de l'analyse serait mettre partiellement en évidence ce caractère objectif du contentieux de l'imposition.

⁶⁸⁰ Ibidem.

⁶⁸¹ L. Trotabas, « La nature juridique du contentieux de l'imposition », op. cit. p. 746.

⁶⁸² Ibidem, p. 741.

Aussi, le pouvoir d'annulation dont peut se prévaloir le juge de l'impôt est un élément essentiel dans la détermination du caractère objectif de ce contentieux au-delà du fait que, sur le plan purement procédural, ce contentieux soit traité comme un contentieux de pleine juridiction⁶⁸³.

Le juge fiscal est à la fois juge du fond et de la forme. Il traite des demandes en décharge et en réduction, ainsi que de la validité des actes administratifs. L'appréciation de la légalité des actes administratifs est donc inhérente aux pouvoirs reconnus au juge fiscal.

Ainsi, même lorsque la demande du contribuable n'est pas explicite, le juge reste attentif à la question. C'est donc sans réserve que la plénitude du contentieux fiscal a été reconnue⁶⁸⁴. Le juge fiscal posséderait ainsi le plus haut degré de la qualité de juge de plein contentieux, tellement ses pouvoirs seraient complets⁶⁸⁵.

Cette compétence étendue du juge a fait dire à certains auteurs que le contentieux fiscal, produisant les mêmes effets que le contentieux de l'annulation, devrait purement et simplement être assimilé à celui-ci. La reconnaissance du caractère objectif du contentieux de l'imposition permettrait seule, d'assurer la protection du contribuable⁶⁸⁶. Il s'agit tout de même d'une assimilation que le doyen TROTABAS avait rejetée pour des raisons techniques lorsqu'il a analysé le contentieux de l'imposition en un contentieux objectif⁶⁸⁷.

Le contentieux fiscal ne se limite pas à une analyse de l'acte d'imposition, mais le juge, à travers ce contentieux ; vérifie aussi l'exactitude des faits et contrôle l'exercice du pouvoir administratif en la matière. C'est la raison pour laquelle AUBY et DRAGO ont écrit que : « Le contentieux fiscal transcende le contentieux de la légalité »⁶⁸⁸.

Il n'en demeure pas moins que l'annulation d'une imposition conduit inexorablement à l'annulation de l'acte sur lequel il repose.

Cela traduit le caractère objectif de ce contentieux même dans les effets qu'il produit ; ce qui pourrait justifier la ressemblance avec le recours pour excès de pouvoir⁶⁸⁹ dont l'exercice a été anéanti par la mise en place de l'exception de recours parallèle en matière fiscale⁶⁹⁰.

⁶⁸³ Idem, p. 709.

⁶⁸⁴ TC, 27 oct. 1931, Soc. Pannier c/ Protectorat du Tonkin : GDJDF, n° 36.

⁶⁸⁵ G.Gest, « La dualité de la juridiction fiscale », in *Le juge fiscal*, op. cit. p. 59.

⁶⁸⁶ Plus précisément: C. de La Martinière, *Réflexions sur le caractère objectif du contentieux administratif de l'impôt*, LGDJ, coll. « Bibl. de science financière » tome 41, 2002.

⁶⁸⁷ L. Trotabas, « La nature juridique du contentieux de l'imposition », *Mélanges Maurice Hauriou* op. cit., dans le même sens, B. Castagnède, « Remarques sur la nature juridique du contentieux fiscal », RSF. 1970, p. 5.

⁶⁸⁸ Auby et Drago, *Traité élémentaire de contentieux administratif*, L.G.D.J., 1962, n° 1223, p. 121.

⁶⁸⁹ C. de La Martinière, *Réflexions sur le caractère objectif du contentieux administratif de l'impôt*, op. cit. Il défend farouchement cette thèse.

Certes, le contentieux de l'impôt présente la particularité, d'être réparti entre deux ordres de juridiction, pourtant on note très clairement une identité de traitement de la contestation et une similitude dans les effets qui en résultent.

La caractéristique essentielle du dualisme juridictionnel en matière fiscale résulte entre autres de la répartition du contentieux de l'imposition entre les juridictions de l'ordre administratif et celles de l'ordre judiciaire. Cette répartition qui a d'abord été légale, est par la suite devenue jurisprudentielle de telle sorte qu'on assiste aujourd'hui à une application des critères légaux et jurisprudentiels selon le cas en litige.

Section II: La répartition légale et jurisprudentielle du contentieux de l'imposition entre les deux ordres de juridiction

La répartition du contentieux fiscal entre les deux ordres de juridiction constitue la spécificité du système juridictionnel français. C'est une exception à l'intérieur de celui-ci avant d'être une exception mondiale. Cette remarquable originalité a fait couler beaucoup d'encre. D'aucuns ont plaidé avec ferveur, sa suppression ; d'autres ont vanté avec beaucoup d'éloges, ses mérites. A l'heure actuelle, si le débat semble clos, on entend encore quelques soubresauts deci-delà dont l'objectif se limite à rappeler l'existence des difficultés générées par cette organisation du contentieux. Une telle approche est cependant constructive car la question qui se pose aujourd'hui est celle de savoir comment parfaire les mécanismes pour que notre système juridictionnel atteigne la perfection ou tout au moins, l'approche.

En tout état de cause, la dualité juridictionnelle en matière fiscale trouve l'essentiel de son essence dans la répartition du contentieux de l'imposition entre les deux ordres de juridiction. Cette répartition est d'abord une œuvre légale (I). Le législateur qui a peu à peu délaissé sa mission en se contentant d'instituer les impôts sans prévoir leur destination contentieuse, a été relayé par le juge. Aussi, la répartition du contentieux est devenue sporadiquement une œuvre jurisprudentielle (II).

I- La répartition légale du contentieux fiscal entre les deux ordres de juridiction

⁶⁹⁰ Le recours pour excès de pouvoir reste tout de même possible en matière fiscale. Il est limité à certains domaines, notamment à la matière gracieuse. Voir infra : la répartition des instances fiscales en fonction des litiges.

Le contentieux de l'imposition reste au-delà de toute considération secondaire, un contentieux réparti par le Livre des procédures fiscales⁶⁹¹ entre les juridictions judiciaires et les juridictions administratives.

Pendant longtemps, on a affirmé que c'est un contentieux qui aurait dû être entièrement dévolu aux juridictions administratives puisque la fiscalité est le domaine par essence dans lequel se manifeste l'idée de puissance publique. Le caractère exorbitant⁶⁹² de la créance fiscale a eu pour conséquence de conforter cette approche. Il aurait donc été normal que ce contentieux soit logiquement dévolu à la juridiction administrative.

Le législateur en a décidé autrement. Peut-être, est-ce parce que l'impôt bien qu'étant une créance exorbitante se caractérise aussi par une amputation du patrimoine de son débiteur et par voie de conséquence, traduit une atteinte à son droit de propriété, et qui mieux que le juge de droit privé pourrait mieux défendre les intérêts privés des contribuables et limiter des atteintes illégales⁶⁹³. C'est une conception purement théorique. Christophe DE LA MARDIERE disait à ce propos que « si le juge ordinaire était réellement le gardien de la propriété privée il serait le seul juge de l'impôt »⁶⁹⁴. Il ne faut pas effectivement perdre de vue que: « le premier visage de l'impôt reste pour l'individu, quel que soit le contexte, celui de la restriction et de la contrainte. Accepter de rétrocéder une partie de ses biens, c'est faire violence à ses désirs... »⁶⁹⁵.

Ainsi, le contribuable qui conteste une créance de nature fiscale le fait d'abord parce qu'il estime que la privation qui lui est imposée ne se justifie pas et qu'il est spolié.

En tout état de cause, avant d'envisager la répartition du contentieux proprement dite (B), il serait opportun de revenir un temps soit peu sur l'origine de celle-ci (A).

⁶⁹¹ La répartition telle qu'elle se retrouve dans le LPF est la conséquence de toutes les évolutions qui ont rythmé cette question. En effet, il s'agit d'une oeuvre de la révolution qui s'est perpétuée. Les constituants de la période révolutionnaire ont attribué le contentieux des impôts directs aux juridictions administratives. Les lois des 7-11 septembre 1790 attribuèrent le contentieux des impôts indirects aux juridictions judiciaires. La loi du 22 août 1791 leur attribua aussi le contentieux des douanes et des timbres pendant que les lois du 22 frimaire en VII leur réservaient une certaine compétence dans le contentieux des droits d'enregistrement. Cette répartition a été enterrinée par des dispositions légales ultérieures puisque l'art. 88 de la loi du 5 ventôse an XII, reprecise la compétence des juridictions de l'ordre judiciaire en matière de contribution indirecte sur les questions relatives au fond des droits, tandis que l'art. 90 réitère la compétence du juge pénal dans le contentieux fiscal répressif. Voir notamment, R. Hertzog, « Naufrage ou sauvetage de la justice fiscale ? », op. cit. p.138.

⁶⁹² Damerval dit à ce propos que la créance d'impôt est une créance légale, d'ordre public (elle ne peut être primée par une créance privée) et unilatérale car son recouvrement est purement administratif et se fait sans l'intervention de l'autorité judiciaire. Le titre de perception étant frappé de la formule exécutoire. Il souligne aussi le fait qu'une réclamation contentieuse ne peut retarder le recouvrement d'une telle créance. « La nature de la créance d'impôts », Conclusion de la thèse, op. cit.

⁶⁹³ La pratique jurisprudentielle montre cependant que le juge judiciaire de l'impôt n'assure pas mieux cette garantie que le juge administratif. Voir précisément en ce sens R. Hertzog, « Naufrage ou sauvetage de la justice fiscale ? » RFFP 1987, p. 142.

⁶⁹⁴ C. De la Mardière, *Réflexions sur le caractère objectif du contentieux de l'imposition*, Thèse op. cit. p. 26.

⁶⁹⁵ M. Barilari, *Le Consentement à l'impôt*, op. cit. p. 11.

A- Les origines de la répartition légale du contentieux fiscal entre les deux ordres de juridiction

La répartition du contentieux fiscal telle que nous la connaissons aujourd'hui a subi une longue évolution. Cette dernière est essentiellement teintée de considérations sociales et politiques propres au climat qui régnait à l'époque. De l'absence de structuration du contentieux fiscal d'alors, on a finalement abouti entre 1790 et 1920, à une répartition des instances fiscales essentiellement fondée sur la nature des impositions. Mais dès 1920, on assiste à la remise en cause de ce critère de répartition. Aussi, l'effritement des fondements de la période révolutionnaire permet de dire aujourd'hui que la répartition légale du contentieux de l'imposition repose plus sur des critères historiques, que juridiques.

1- L'absence de structuration du contentieux fiscal dans l'ancien régime

La description de l'organisation du contentieux fiscal dans l'ancien régime montre que celui-ci était réalisé sans véritable logique pertinente : il ne suivait en aucun cas la nature des impositions en cause. Cela témoigne fort bien de l'intérêt que présentaient les prélèvements fiscaux à l'époque. Le souci était celui de créer et prélever de nouveaux impôts et non pas de garantir une cohérence du système fiscal, *a fortiori*, du système juridictionnel.

Dans l'ancien régime, le contentieux fiscal était en effet attribué à des juridictions spécialisées⁶⁹⁶ : la Cour des Aides notamment était compétente pour juger du contentieux de la plupart des impôts. Pour d'autres impôts, elle servait de juridiction d'appel.

Les « Elections » étaient compétentes pour traiter du contentieux de la taille, les « Greniers à sel » se voyaient attribuer les litiges relatifs à la gabelle ; et pour les questions douanières, un juge des « Traités » avait été institué.

Plusieurs autres juridictions existaient également ; c'est le cas notamment des « bureaux des finances, juridictions et cours des monnaies ». Parallèlement à ces juridictions, la justice était également rendue par l'Intendant et par le Conseil du Roi.

La distribution du contentieux entre l'Intendant et les juridictions spéciales se faisait en fonction de l'ancienneté de l'impôt contesté. Cette cacophonie dans laquelle était plongé le système juridictionnel justifia la volonté de mettre en place une juridiction unique compétente en matière fiscale.

⁶⁹⁶ Renahy, *Unité et diversité du contentieux fiscal*, op. cit. p. 18.

Ainsi vers 1777, Louis XVI créa un « comité du contentieux des finances » qui avait pour vocation de gérer l'ensemble des contentieux en matière fiscale et financière.

Cette organisation n'eut pas une longue durée de vie. Dès 1789, une autre répartition du contentieux fiscal était proposée par l'assemblée constituante. Elle décida de la création de deux types de tribunaux dont la vocation pour les unes, aurait été de régler les contestations qui opposeraient les particuliers entre eux, et pour les autres de mettre fin à tous les litiges qui opposeraient l'administration aux administrés. Le contentieux fiscal en tout état de cause devait appartenir à cette deuxième catégorie.

Cette idée fut très vite rejetée. Animée par la volonté de supprimer les impopulaires Cours des aides et sans en aucune manière vouloir les rétablir, l'Assemblée Constituante ne voulut pas créer dans chaque département des juridictions d'administration : l'assimilation de ces dernières aux Cours des aides était fort probable et aurait été de nature à mécontenter les populations⁶⁹⁷.

Les constituants décidèrent donc de ne pas créer de nouvelles juridictions mais de confier à l'administration elle-même (directoire de district et de département), le soin de régler tous les litiges ayant le caractère administratif à l'exception de certains litiges fiscaux.

2- Une répartition des instances fiscales essentiellement fondée sur la nature des impositions entre 1789 et 1920

a- Les fondements textuels de cette répartition

La Constituante décida de laisser à l'administration le soin de régler les litiges relatifs aux « affaires de l'administration », entérinant ainsi le principe de la séparation des autorités administratives et judiciaires dont la manifestation légale se trouve dans l'art. 13, titre II de la loi des 16-24 août 1790⁶⁹⁸. Cependant le contentieux fiscal marqua la première exception à la règle nouvellement établie.

Ce contentieux fut éclaté entre l'administration et les juridictions judiciaires. Les articles 1 et 2 de la loi des 7-11 septembre 1790 disposaient que :

« Les contribuables qui, en matière de contributions directes, se plaindront du taux de leur cotisation, s'adresseront d'abord au directoire de district, lequel se prononcera sur l'avis de la municipalité qui aura fait la répartition. La partie qui se croira lésée pourra se pourvoir ensuite au directoire de

⁶⁹⁷ Idem, op. cit., p. 20 ; Reprenant dans sa thèse les observations de M. Pezon, un député du Tarn : « Vous allez établir 83 Cours des Aides, s'écria Pezon au cours de la séance du 27 mai 1790, couvrir la France de juges, accabler le peuple de frais et les tourmenter encore par des questions de compétences ».

⁶⁹⁸ « Les fonctions judiciaires sont distinctes et demeureront toujours séparées des fonctions administratives. Les juges ne pourront, à peine de forfaiture, troubler de quelle que manière que ce soit les opérations des corps administratifs, ni citer devant eux les administrateurs pour raison de leur fonction. »

département, qui décidera en dernier ressort, sur simples mémoires et sans forme de procédure, sur la décision du directoire de district. Tous avis et décisions en cette matière seront motivés. »... « Les actions civiles relatives à la perception des impôts indirects, seront jugés en premier et dernier ressort, également sur simples mémoires et sans frais de procédure, par les juges de district, lesquels une ou deux fois la semaine, selon le besoin du service, se formeront en bureau ouvert au public, composé d'au moins trois juges, et se prononceront après avoir entendu le commissaire du Roi »⁶⁹⁹.

Cet éclatement a été longtemps justifié par la volonté de garantir les impôts indirects de l'arbitraire qui était leur caractéristique principale dans l'ancien régime. RENAHY disait à ce propos que les constituants « pensaient que l'attribution des litiges relatifs à ces impôts aux tribunaux judiciaires serait de nature à éteindre, au moins en partie, l'impopularité de ces impôts ; ils assureraient aux contribuables une meilleure justice possible. »⁷⁰⁰.

Leur rétablissement à l'époque nécessitait donc de mettre en place des procédés et des principes dont l'application rassurerait les contribuables. En effet, on pouvait se méfier à dessein de la partialité dont pouvait faire preuve l'administration en la matière : le recours au juge judiciaire constituait donc un rempart efficace.

L'évolution de la vie juridictionnelle en matière fiscale montre que cette pensée qui semblait remplie de considérations louables, était en fait un leurre ; non pas que le juge judiciaire ne garantisse pas les droits des contribuables dans le contentieux qui lui est dévolu, au contraire ! Seulement, il ne le fait pas mieux que le juge administratif. Il faudrait néanmoins se replacer dans les différents contextes dans lesquels ces garanties sont mises en place.

En tout état de cause, la Constituante a décidé de supprimer tout l'arsenal procédural, notamment le recours à un avocat, à un avoué, ainsi que le double degré de juridiction, qui entourait le contentieux sous l'ancien régime dans le but d'éviter que celui-ci soit « l'artifice pour retarder la solution des litiges, les éterniser, les compliquer »⁷⁰¹. Cette approche, qui est forcément tributaire de l'environnement social de l'époque, reste cependant fortement critiquable car les éléments supprimés constituent de nos jours les critères essentiels garantissant au contribuable une meilleure justice.

Toujours est-il que l'attribution d'une partie du contentieux fiscal aux juridictions judiciaires a été confirmée par plusieurs textes ultérieurs.

L'article 65 de la loi du 22 frimaire an VII a confié le contentieux de l'assiette et du recouvrement des droits d'enregistrement aux tribunaux civils de département, pendant que la

⁶⁹⁹ B. Castagnède, *La répartition des compétences juridictionnelles en matière fiscale*, Thèse. op. cit. p. 113.

⁷⁰⁰ Idem. p. 21.

⁷⁰¹ Renahy, *Unité et diversité du contentieux fiscal*, Thèse, op. cit. p. 22.

loi du 5 ventôse an XII alignait le régime juridictionnel des autres contributions indirectes sur celui de ces derniers. De plus, le contentieux des droits de douanes assimilables à celui des impôts indirects fut lui aussi confié au juge civil par l'art. 18 de la loi des 22 juin- 17 juillet 1791. La compétence du juge pénal en matière d'infraction fiscale n'a cependant jamais été remise en cause.

Autrement dit, il s'avère au titre de cette répartition que les impôts indirects quels qu'ils soient, relevaient incontestablement de l'ordre judiciaire. L'ordre administratif devait se contenter du reste, c'est-à-dire de toutes les contributions directes et spécialement tous les impôts établis sur des bases forfaitaires et très souvent indiciaires.

Les lois des 23 novembre et 1^{er} décembre 1790 et des 4 et 28 août 1791 qui introduisirent les demandes en décharge ou en réduction et les demandes en mutation de cote des contributions foncières, rappelleront par la suite que le contentieux de ces taxes est dévolu à l'administration. Plusieurs années plus tard, ce contentieux sera transmis aux Conseils de préfectures par la loi du 28 pluviôse en III. Ces derniers devinrent les juridictions administratives de 1^{er} degré en 1953, investis pour connaître des litiges fiscaux ressortissant de leur domaine de compétence.

La lecture de ces textes révolutionnaires ne laisse planer aucun doute quant aux considérations qui entourent la répartition du contentieux fiscal. A l'évidence, la clé de répartition repose sur une distinction entre les impôts directs et les impôts indirects.

b- La clé de répartition : une distinction entre les impôts directs et les impôts indirects

- **Une répartition historique assise sur de mauvaises considérations juridiques**

A la base de cette répartition, des considérations factuelles telles que « l'emprise brutale de l'Etat sur les biens des contribuables »⁷⁰², lorsqu'il s'agit des contributions indirectes. L'exercice pur et simple d'une « fonction administrative » traduite par la perception de l'impôt direct dont l'interposition du rôle entre l'administration et le contribuable, conduit à matérialiser le caractère purement administratif de l'opération sans considération fiscale⁷⁰³.

⁷⁰² Ibidem.

⁷⁰³ J.-J. Bienvenu corrobore cette analyse lorsqu'il écrit que : « Cette émergence de la loi générale sur la compétence en matière administrative n'est pas un accident, on la retrouve dans des décisions du 12 vendémiaire an VIII et du 17 frimaire de la même année. On peut donc affirmer avec un degré suffisant de certitude que jusqu'à l'an VIII les impositions directes qui constituaient l'essentiel des impositions étaient conçues comme des opérations administratives pures et sans que soit mise en avant la spécificité d'un contentieux fiscal. », J.-J. Bienvenu, « Variations sur les difficultés de fonder le partage des compétences juridictionnelles », RFFP 1987, n°17 p. 31 à 36.

Le mode de perception de l'impôt a été considéré comme étant celui qui a permis d'établir la distinction entre « impôts directs et indirects ». Sa transposition dans l'attribution du contentieux fiscal s'est faite machinalement.

L'existence du rôle par ce raisonnement a longtemps été considérée comme étant l'élément déterminant⁷⁰⁴.

Cette analyse a été principalement remise en cause par deux célèbres auteurs⁷⁰⁵ qui ont estimé que l'emprise faite sur la propriété du contribuable restait la même, qu'elle soit faite sur la base d'un rôle ou non. En définitive, la perception de tous les impôts directs ou indirects nécessite l'intervention de l'administration. Seule la matérialisation de cette dernière diffère dans les impôts recouvrés ou non par le truchement d'un rôle nominatif.

Tous les impôts, sont donc tributaires de l'exercice de la compétence administrative en matière fiscale. Si ce raisonnement est vrai, c'est tout simplement parce qu'une analyse approfondie de la procédure de taxation a été faite.

Il n'en demeure pas moins que dans l'esprit des législateurs révolutionnaires, tout porte à penser qu'ils estimaient que le prélèvement des contributions indirectes ne nécessitait pas la mise en œuvre d'une action administrative. Aussi, ils considéraient que c'est légitimement que l'administration n'avait pas à connaître de ces litiges. Ceci était tout à fait logique, au vu des principes relatifs à la séparation des pouvoirs qu'ils venaient de poser.

Les limites des justifications techniques à la répartition du contentieux fiscal entre les juridictions judiciaires et administratives ont été génératrices de la mise en place d'une explication historique⁷⁰⁶ pour justifier ce partage.

D'aucuns ont même dit que cette répartition s'expliquait par un mélange à la fois de « raisons politiques et de mauvaises considérations juridiques »⁷⁰⁷.

L'une des raisons historiques évoquée serait le fait que sous l'ancien régime, les impôts indirects relevaient de l'administration par le truchement des intendants et les impôts indirects

⁷⁰⁴ E. Laferrière, (*Traité de la juridiction administrative*, 2^e ed. 1896, tome I, pp. 691-692) a été le pionnier de cette analyse. Celle-ci a été reprise par bons nombres d'auteurs notamment L. Duguit (*Traité de droit constitutionnel*, 3^e éd., 1930, tome III, p. 413), M. Hauriou (*Précis de droit administratif*, éd. 1933, 12^{ème} éd., Sirey, 1993, reprint. Dalloz, Coll. Bibliothèque Dalloz, 2002, p. 972.) ; H. Berthélemy (*Traité de droit administratif*, 13^e éd., 1933, p. 1058.)

⁷⁰⁵ G. Jèze, *Cours de droit public. Les contrats administratifs*, 1925, p. 60 ; L. Trotabas, « Contentieux fiscal et juridiction administrative » in *Mélanges Paul Negulesco*, Bucarest 1935, op. cit, p. 783 et s. ainsi que L. Trotabas, *Finances publiques*, Dalloz 1967, p. 579, n° 328.

⁷⁰⁶ J. Laferrière et M. Waline, *Traité de science et de législation financière*, 1952, p. 340 ; L. Mehl, *Science et technique fiscales*, 1959, tome II, p. 746

⁷⁰⁷ Renahy, *Unité et diversité du contentieux fiscal*, Thèse op. cit. p. 24.

quant à eux étaient l'apanage des juridictions spéciales qui faisaient office de Cour de justice.⁷⁰⁸

Il s'agit là d'une explication très peu convaincante surtout que l'esprit qui animait le législateur révolutionnaire permet de dire avec certitude que son ambition était de rompre avec l'ancien régime, en instituant des institutions saines, qui marqueraient la rupture avec ce qui se faisait par le passé.

Le professeur CASTAGNEDE quant à lui, a estimé que l'« interprétation historique n'est guère convaincante.» car elle « ...repose sur un échafaudage de postulats dont la solidité laisse à désirer. »⁷⁰⁹. Il s'est proposé de la corriger mais il conclut lui aussi à un fondement historique du partage mais précise toutefois qu'à la base de celui-ci, il y avait bel et bien des raisons juridiques.

Pour lui, il n'est nullement certain que l'impopularité des impôts indirects ait été plus importante que celle des impôts directs dans l'opinion publique de l'ancien régime. De plus, il estime que la méfiance des populations serait plus orientée vers les tribunaux judiciaires que vers l'administration nouvellement investie des pouvoirs de juger des affaires administratives.

Il est vrai que le « ras le bol » des populations qui s'est traduit par la révolution témoigne bel et bien du caractère excessif des prélèvements fiscaux qui étaient opérés d'une manière générale, sans distinction de leur caractère direct ou indirect.

Par contre, en ce qui concerne la méfiance qu'auraient pu avoir les populations vis à vis des tribunaux administratifs, celle-ci était légitime car liée non pas aux institutions de l'ancien régime (la question avait été résolue par la suppression de tous les éléments procéduraux qui étaient de nature à ralentir l'énoncé d'une solution juridictionnelle) mais au fait que l'administration apparaissait comme étant à la fois juge et parti dans les procès qui l'opposeraient ainsi aux contribuables.

De plus, les techniques de détermination des impôts directs semblaient claires et simples puisqu'elles étaient basées sur un système indiciaire ou forfaitaire alors que pour les impôts indirects considérés comme tels à l'époque, le recours à des questions de droit privé notamment en ce qui concerne les éléments constitutifs de la propriété semblait d'emblée hermétique pour l'administration ; ce qui laissait présager un fort risque d'erreur dans l'appréciation et la qualification juridique des situations conflictuelles.

⁷⁰⁸ Ph. Bern, *La nature juridique du contentieux de l'imposition*, Thèse Paris, 1972. p. 77.

⁷⁰⁹ B. Castagnède, *La répartition des compétences juridictionnelles en matière fiscale*, Thèse op. cit. p. 123.

En définitive, il conclut au fait que la répartition des instances en matière fiscale par le législateur révolutionnaire procède d'« un principe de compétence qui n'était autre que le principe de la séparation des pouvoirs défini par l'art 13 titre II de la loi sur l'organisation judiciaire », ceci est juste car si l'erreur⁷¹⁰ est à la base de cette répartition, il reste vrai et même indiscutable que, c'est sur ce fallacieux raisonnement que l'attribution du contentieux a été réalisée entre l'administration et les juridictions judiciaires afin de s'assurer que ces dernières ne connaîtront plus des affaires de l'administration.

- **Un maintien de cette clé de répartition sur la base des considérations pratiques**

Fruit de l'histoire, la dualité juridictionnelle en matière fiscale⁷¹¹ aurait pu être bannie à plusieurs reprises dans la mesure où elle repose sur des critères non juridiques. Si cette solution n'a pas été adoptée depuis l'intronisation de ce système, c'est bien parce qu'elle est solidifiée par des considérations pratiques majeures notamment le poids et la durée de l'institution.

Le juge naturel de l'impôt étant le juge administratif du fait du respect des principes révolutionnaires, cela conduit à penser que l'attribution faite au juge judiciaire a finalement un caractère anormal.

Il s'avère cependant que cette attribution ait été ingénieuse. Le contentieux dans lequel il est appelé à se prononcer est un contentieux dans lequel la mise en œuvre des dispositions fiscales nécessite que soient *a priori* ou *a posteriori*, définis des opérations ou des actes relevant du droit privé, et pour lesquels le juge judiciaire est seul habilité à donner une interprétation intangible⁷¹². En effet, le fait générateur de certaines impositions et leurs modalités de liquidation, dépendent des situations dont la qualification et l'interprétation juridique sont du ressort technique de ce dernier.

Cette logique est certainement celle qui prévaut encore aujourd'hui parce que le contentieux d'une partie des impositions indirectes a été confié à l'administration en 1920. Leur mise en

⁷¹⁰ La croyance selon laquelle, les impôts indirects ne nécessitaient pas une action administrative et par conséquent devaient échoir aux autorités judiciaires.

⁷¹¹ Du moins en ce qui concerne le contentieux de l'impôt.

⁷¹² C'est cette considération qui a été à l'origine des justifications données maladroitement par le législateur en 1963 (JOAN., 1963, p. 333 et 334) lorsqu'il réformait une fois de plus le contentieux de l'imposition. Il disait à ce propos que : « la perception des droits d'enregistrement et de timbre est étroitement liée à l'interprétation d'actes, de contrats ou de situations juridiques ressortissant du droit privé, de sorte que le contentieux de ces droits relève naturellement de la compétence des tribunaux judiciaires ; (...) le caractère particulier des contributions indirectes entraîne, le plus souvent, en cas d'infractions, un contentieux répressif, nécessairement soumis aux juridictions pénales. Si en cette matière, la compétence, comme juge de l'impôt, était attribuée aux tribunaux administratifs, de nombreuses questions préjudicielles devraient être tranchées par ces tribunaux avant toute décision du juge pénal et il s'en suivrait un ralentissement considérable des procédures ». Cette formulation maladroite a été recadrée par le professeur Castagnède, *La répartition des compétences juridictionnelles en matière fiscale*, Thèse, op. cit. p. 132.

œuvre ne faisait en aucun cas intervenir les techniques de droit privé bien que le juge administratif dans ce contentieux, soit souvent amené à rencontrer les questions relevant essentiellement du droit privé.

De plus, le contentieux pénal étant soumis à des caractéristiques propres, l'attribution du bloc des litiges relatifs aux infractions concernant l'ensemble des impôts n'est que salubre pour l'unification de la jurisprudence qui en découle.

Ces considérations pratiques se retrouvent également lorsqu'on considère le mode de perception de l'impôt. L'étude de celui-ci permet de voir que certains contentieux sont attribués à une juridiction, non pas du fait qu'il s'agisse d'un impôt direct ou indirect mais du seul fait que la technique mise en œuvre, soit pour son calcul, soit pour son recouvrement, conduit machinalement à reconnaître la compétence d'une juridiction plutôt que celle d'une autre⁷¹³.

3- L'effritement des critères de la période révolutionnaire

L'effritement des critères de la période révolutionnaire a commencé bien avant les années 1920, bien que ce soit à cette période exacte qu'un changement important quant à l'attribution du contentieux ait été opéré.

C'est la connaissance de l'acte qui résulte des opérations administratives de recouvrement, qui a d'abord été attribuée aux tribunaux judiciaires.

Le législateur révolutionnaire a attribué ce contentieux en croyant respecter les principes de la séparation des pouvoirs. Il a en effet pensé que les impôts indirects ne relevaient pas de l'administration car leur recouvrement n'entraînait pas l'émission d'un acte administratif ; contrairement aux impositions directes dont les contestations devaient relever exclusivement de la compétence administrative.

Au cours des années qui ont suivi et principalement lorsque le contentieux du recouvrement des impositions directes et indirectes a commencé à se développer, la fixation qui a été faite sur le caractère administratif des impositions directes a été génératrice d'une logique implacable : en l'absence de paiement spontané de l'impôt, l'administration émettait une contrainte qui était un titre exécutoire dont l'exécution forcée entraînait la mise en œuvre de poursuite. Toute contestation devait s'effectuer au moyen de la procédure d'opposition à contrainte. La question qui s'est alors posée a été celle de savoir devant quelle juridiction cette action devait être portée. Il était évident qu'il s'agissait d'un acte administratif, pris dans

⁷¹³ Voir infra.

un domaine qui jadis était considéré comme relevant exclusivement des juridictions judiciaires.

La présence de cet acte administratif a conduit à l'attribution du contentieux du recouvrement de tous les impôts aux juridictions administratives. Mais cette solution a été très vite abandonnée. Jean Jacques BIENVENU précise à cet effet que « le Conseil d'Etat reconnaîtra que les questions relatives à la régularité formelle des poursuites doivent être appréciées par le juge judiciaire ».⁷¹⁴

On assiste donc à une première entorse dans la logique qui a été défendue par la Constituante. Les actes administratifs se trouvent scrutés par le juge judiciaire même si ce n'est que d'un point de vue formel.

Cette entorse est interne car elle est issue des considérations internes posées par la Constituante.

La seconde remise en cause s'est faite en 1872, avec la création de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières dont le contentieux a été attribué aux juridictions de l'ordre judiciaire bien que ce fût un impôt direct⁷¹⁵. Cette remise en cause s'est expliquée par le fait que le recouvrement de cet impôt était confié à l'administration de l'enregistrement.

La plus grosse surprise est cependant venue de l'instauration en 1919 de la Taxe sur le chiffre d'affaires (impôt indirect par excellence) ; lorsque son contentieux a été attribué aux juridictions administratives par une loi du 25 juin 1920⁷¹⁶.

Le caractère indirect de cet impôt est reconnu. Tout d'abord, il va de soi que c'est un impôt sur la consommation supporté effectivement par le consommateur, sans qu'il ne soit tenu compte de sa capacité contributive. De plus, il présente à la fois les caractéristiques économiques et juridiques d'un impôt indirect.

Le respect de la « clé de répartition » posée par la constituante aurait donc dû conduire à l'attribution aux juridictions judiciaires de son contentieux. Mais le législateur en a décidé autrement.

Certains auteurs et principalement le professeur CASTAGNEDE⁷¹⁷ a justifié cette transgression par l'étroite relation que cette dernière aurait pu avoir avec les bénéfices

⁷¹⁴ J.-J. Bienvenu, « Variations sur les difficultés de fonder le partage des compétences juridictionnelles » op. cit. Ce dernier cite l'arrêt du CE, 25 février 1818, Chartin Amiaud, E. Durieu, Commentaire du règlement sur les poursuites en matière de contributions directes, Paris, éd., 1894, t. 2, p. 108.

⁷¹⁵ En définitive, ce contentieux a été attribué à la juridiction administrative par une loi n°53-79 du 7 février 1953.

⁷¹⁶ A. Neurisse, *Histoire de la fiscalité en France*, Economica, p. 65 et 66.

⁷¹⁷ *La répartition des compétences juridictionnelles en matière fiscale*, Thèse op. cit. p. 162.

industriels et commerciaux, instituée par la réforme Caillaux : une similitude sur le plan comptable et sur le plan économique.

Selon lui, dans l'esprit du législateur, confier la gestion du contentieux de ces deux impôts au même juge, permettait d'éviter des divergences d'interprétation.

Il est vrai que ces deux impôts concernent l'activité économique et commerciale mais leur champ d'application reste fondamentalement différent. Si l'on prend spécifiquement le cas de la TVA, principal impôt concerné par cette attribution contentieuse, il frappe les « livraisons de biens et les prestations de services effectuées à titre onéreux par un assujetti agissant en tant que tel » pour reprendre les termes de l'article 256-I du CGI. Alors que l'impôt sur les bénéfices ou sur les sociétés s'applique sur « les bénéfices obtenus pendant l'année de l'imposition ou dans l'année de la période de douze mois dont les résultats ont servi à l'établissement du dernier bilan » et plus précisément sur le « bénéfice net, déterminé d'après les résultats d'ensemble des opérations de toute nature effectuées par l'entreprise... », selon l'art. 38 du CGI.

Le premier est un impôt qui s'applique au moment des transactions économiques. Ces transactions peuvent être effectuées par des personnes qui ne tiennent pas un commerce ou une société.

Le second s'applique après avoir totalisé le gain de ces transactions. Cette pensée restait donc vraie dans sa totalité lorsque la TVA n'était appliquée qu'à des commerçants.

Mais ce raisonnement peut aussi être transposé dans des domaines d'activités réalisées à titre onéreux même à caractère non commercial tels les honoraires des avocats (1981) et les droits d'auteurs (1991).

En définitive, il serait très simple de dire que le contentieux de cette TVA relève des juridictions administratives pour éviter que le contentieux relatif à l'imposition des revenus réalisés en la matière, qui au demeurant reste très lié à l'application de la TVA à leur activité, ne subisse une interprétation différente.

En outre, il faut préciser que les contributions indirectes qui ont été assimilées aux droits d'enregistrement et dont le contentieux a été dévolu aux juridictions de l'ordre judiciaire, étaient censées soulever des questions de droit privé principalement des questions relatives à la propriété immobilière. Ceci n'est nullement le cas pour la taxe sur le chiffre d'affaire (TCA) : il s'agit donc d'un impôt indirect dont le champ d'application diffère de celui des impôts directs attribués par la Constituante aux juridictions judiciaires. Ceci expliquerait également cette dérogation contentieuse.

Ce constat permet de tirer une conclusion très simple : l'attribution du contentieux de la TCA aux tribunaux administratifs, n'est aucunement liée à la nature de la taxe en cause, mais à des considérations de fond qui s'avèrent d'un pragmatisme dont la logique ne pourrait être valablement remise en cause.

Cette réforme a définitivement amoindri les bases de la répartition du contentieux fiscal, mises en place par la Constituante.

Tout ceci traduit simplement l'absence de fondements juridiques solides de cette répartition. Si ces derniers étaient exempts de fragilité, on voit mal comment ils auraient été battus en brèche avec autant de légèreté.

Héritière de ce passé, la répartition actuelle du contentieux fiscal en garde malheureusement des séquelles.

B- La répartition actuelle des instances fiscales entre les deux ordres de juridiction : une répartition dénuée de toute logique juridique

La répartition actuelle des instances fiscales reste essentiellement une répartition légale. Cette attribution est d'ordre public⁷¹⁸ et les tribunaux ne peuvent point y déroger sauf cas exceptionnels⁷¹⁹.

Aucun doute ne devrait subsister quant aux fondements historiques de cette répartition. Les fondements juridiques de cette détermination restent quant à eux incertains. On en veut pour preuve, la difficulté permanente à déterminer avec précision une « clé de répartition » claire reposant sur un fondement juridique stable.

L'étude de la répartition des instances fiscales qui repose essentiellement, mais non exclusivement sur l'article L. 199 du LPF (1) permettra de se rendre compte de cette difficulté (2).

1-Les principes de répartition de base : la prééminence de la distinction impôt direct et impôt indirect

⁷¹⁸ La règle est précisée par l'article 74 du CPC. Il est possible d'invoquer ce moyen à tout moment de la procédure (en appel, CE, 4 octobre 1967, n°60608, Trani : Lebon, p. 352 comme en cassation, CE, 6 janvier 1928, Grainetier : Lebon, p.28 et CE, 17 octobre 1975, n°93665, Institut supérieur de droit, d'économie et de l'urbanisme : Lebon, p. 515)

⁷¹⁹ Voir infra : La répartition jurisprudentielle des instances fiscales et la mise en œuvre par la Cour de cassation de l'art. 92 du CPC.

Le contentieux des impositions fiscales est attribué aux différentes juridictions par la Loi. L'art. L. 199 du LPF pose les principes relatifs aux critères de répartition. Il est cependant complété à titre exceptionnel par d'autres dispositions législatives annexes.

C'est ainsi que l'on note à titre d'exemple l'attribution aux juridictions administratives du contentieux de la taxe locale d'équipement, la taxe départementale des espaces naturels sensibles respectivement par les articles 1723 sexies du CGI et l'article L.142-2 du code de l'urbanisme.

Il n'en demeure pas moins que le principe du partage des compétences entre les deux ordres de juridiction repose essentiellement sur la nature directe ou indirecte de l'impôt. Cette attribution subsiste en l'absence de dispositions légales spécifiques⁷²⁰. Il faut toutefois noter que la loi ne se limite pas à ce seul aspect, puisqu'à côté des impositions directes ou indirectes, on note la présence des impositions assimilées.

a- Les bases textuelles de la répartition actuelle

En vertu des dispositions de l'article 34 de la Constitution, seule la loi est habilitée à fixer les compétences respectives des juridictions judiciaires et administratives dans le contentieux de l'imposition.

A titre exceptionnel et à contrecourant des dispositions figurant dans le Livre des procédures fiscales, la compétence du juge administratif est reconnue à titre principal comme découlant de la manifestation de l'exercice de la puissance publique et conduit à lui reconnaître une compétence de principe pour les impositions qui ne sont ni directes⁷²¹ ni indirectes. Elles sont considérées comme étant comprises dans « le contentieux général des actes et des opérations de la puissance publique ». Les articles R. 772-1, R.772-2 et R. 773-3 du CJA organisent à cet effet une procédure autonome visant à régler les contestations relatives à ces impositions.

Malgré l'affirmation et la réaffirmation de la compétence du juge administratif en tant que juge naturel de l'impôt, le texte principal (L'article L.199 du LPF) qui fixe les compétences en la matière, affermit la compétence des juridictions judiciaires en répartissant le contentieux de l'impôt entre les deux ordres de juridiction.

L'art. L.199 du LPF dispose que:

« En matière d'impôts directs et de taxes sur le chiffre d'affaires ou taxes assimilées, les décisions rendues par l'administration sur les réclamations contentieuses peuvent être portées devant le tribunal administratif.... »

⁷²⁰ TC, 20 janv. 1945, Robin c/ commune de Noiseau, R, p. 273.

⁷²¹ CE, 25 avril 2003, n°199190, Min.c/Société Murinvest : RJF 7/03, n°853.

En matière de droit d'enregistrement, de taxe de publicité foncière, de droit de timbre, de contributions indirectes et de taxes assimilées à ces droits, taxes ou contributions, le tribunal compétent est le tribunal de grande instance. »

b-La distinction entre impôt direct et impôt indirect

La compétence des juridictions administratives en matière d'impôts directs et assimilés⁷²² est donc clairement affirmée⁷²³. Les juridictions judiciaires se voient reconnaître une compétence exclusive en ce qui concerne les impositions indirectes sauf pour ce qui est de la TVA et les impositions pouvant être assimilées à une TCA⁷²⁴ dont la compétence a été attribuée à la juridiction administrative contre toute attente⁷²⁵.

La distinction entre les impositions directes et indirectes reste donc à la base de la répartition des instances fiscales. C'est le critère général appliqué et recherché par les juges lorsqu'ils souhaitent déterminer la juridiction compétente. Toute la question est donc de savoir ce que recouvre cette distinction à l'heure actuelle et quel est le degré de fonctionnalité de ce critère de répartition.

- **L'absence de définition légale de la notion d'impôt direct ou d'impôt indirect**

Si le législateur fait de ce critère la base de la répartition légale du contentieux en matière fiscale, aucune définition légale n'est donnée.

Il faut toutefois se référer à une instruction générale des finances⁷²⁶ qui reprend un décret du 22 décembre 1879 sur les assemblées primaires et administratives pour avoir une définition de la contribution directe et indirecte.

Selon cette instruction, « la contribution directe s'entend de toute imposition qui est assise directement sur les personnes et sur les propriétés, qui se perçoit en vertu de rôles nominatifs et qui passe immédiatement du contribuable cotisé à l'agent chargé de percevoir. Les impôts indirects sont ainsi nommés parce que, au lieu d'être établis directement et nominativement sur les personnes, ils reposent, en général sur des objets de consommation ou sur des services rendus et ne sont, dès lors, qu'indirectement payés par celui qui veut consommer ces choses

⁷²² Voir notamment, CAA Paris, 13 févr. 2001, n° 00-1660, Spatz : Dr. fisc. 2001, n° 41, comm. D. Kimmerlin ; à propos de la contribution annuelle du droit au bail et sa contribution additionnelle.

⁷²³ A ce titre, les contentieux relatifs à l'impôt sur le revenu, à l'impôt sur les sociétés (et des impositions additionnelles) et les impôts directs locaux (taxe d'habitation, taxe foncière sur les propriétés bâties et non bâties, taxe professionnelle et taxes annexes) ou encore la taxe sur les salaires sont exclusivement de sa compétence.

⁷²⁴ CE, 27 juin 1990, Commune des Eaux-Bonnes : RJF 10/90, n°1226, en ce qui concerne par exemple, la taxe communale frappant les recettes brutes des entreprises exploitant des engins de remontée mécanique.

⁷²⁵ La compétence des juridictions judiciaires reste cependant affirmée en ce qui concerne la TCA perçue comme en matière de douane et précisément la TVA frappant les opérations d'importation. (Voir sur ce point l'art. 357 bis du code des douanes)

⁷²⁶ Instruction générale des finances citée par R. Stourm, in Systèmes généraux d'imposition, Guillaumin, 1905.

ou user des services frappés de l'impôt ». Comme le souligne Michel BOUVIER, cette définition met en avant l'incidence de l'impôt sur la matière imposable et la présence d'un rôle⁷²⁷.

En d'autres termes, l'impôt direct reste définitivement à la charge de celui qui le paie alors que l'impôt indirect est répercuté par le redevable légal sur le contribuable réel⁷²⁸. C'est sur la base de cette définition que la doctrine a bâti une approche doctrinale de la question. Cette dernière n'est malheureusement pas toujours fonctionnelle.

- **Les tentatives de définitions doctrinales**

En l'absence de définition légale, la doctrine s'est donc évertuée à mettre en avant des critères qui permettent de déterminer ce qu'est un impôt direct ou indirect.

Si le critère de l'incidence de la matière imposable est repris et permet notamment de classer l'IR ou l'IS parmi les impôts directs et la TVA parmi les impositions indirectes, la doctrine⁷²⁹ met également en avant un autre critère à savoir celui de la nature de la matière imposable. Selon ce critère, l'impôt direct est plus adapté à l'imposition des matières imposables stables (revenus et bénéfices) et l'impôt indirect aux faits et aux situations instables et passagères (ventes et services, franchissement des frontières...).

C'est dans le même ordre d'idées que François HERVOUËT souligne que l'impôt direct est assis sur l'avoir, la possession, ou l'être tandis que l'impôt indirect est assis sur le « faire » ou l'« activité ». Si ces critères sont fonctionnels pour les impositions classiques, il apporte des limites à cette vision car il constate l'existence d'impositions qui remplissent les critères d'un impôt direct mais qui sont en fait les impositions indirectes et vice-versa⁷³⁰.

De plus, l'établissement d'un rôle a un impact plus ou moins important dans le recouvrement de certains impôts. L'existence ou non d'un rôle a également été pendant longtemps un critère qui a été mis en avant. Grâce à celui-ci, c'est la technique d'établissement du prélèvement qui était considérée. Le recul du rôle a entraîné le recul de ce critère⁷³¹.

⁷²⁷ Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt, op. cit. p. 29.

⁷²⁸ F. Hervouët, « Impôts directs et indirects », in Dictionnaire encyclopédique des Finances publiques, (dir.) L. Philip, Economica 1991, p. 932-933.

⁷²⁹ F. Hervouët, « Impôts directs et indirects », in Dictionnaire encyclopédique des Finances publiques, sous la dir. De L. Philip, Economica 1991, op. cit ; Dictionnaire de droit fiscal et douanier (dir.) J.-L. Albert, J.-L. Pierre, D. Richer, p. 133-134 et p. 137-139.

⁷³⁰ Il prend notamment l'exemple de la « vignette » qui est considérée comme une contribution indirecte alors qu'elle reste définitivement à la charge du contribuable propriétaire du véhicule. Il met aussi en avant la contribution sur les cessions de fonds de commerce qui peut être à la fois un impôt direct à cause du changement de propriétaire et un impôt indirect car en pratique on est face à une mutation d'activité commerciale.

⁷³¹ C. Gour, J. Molinier, G. Tournié, Procédure fiscale, Puf, 1982, p. 209-215.

Jean-Michel de FORGES⁷³² soulignait en effet que les critères énoncés n'étaient pas toujours fonctionnels. Il a pris l'exemple des participations pour dépassement du coefficient d'occupation des sols. Le titre de recettes est émis par une autorité agissant comme représentant de l'Etat. De ce fait, il s'agirait d'une imposition indirecte à cause de l'absence de rôle. Toutefois, il précise qu'une partie du régime applicable est celui des impôts directs et selon le code de l'urbanisme (art. R. 332-10), le contentieux de cette participation est du ressort des juridictions administratives.

En définitive, malgré une tentative doctrinale visant à établir la typologie entre les impôts directs et indirects, cette distinction n'a pas eu un caractère rigoureux, puisque les critères posés ne sont pas toujours fonctionnels.

Aussi, pour compléter cette distinction doctrinale, certains auteurs en l'occurrence Le professeur Bernard CASTAGNEDE a affirmé que d'« une manière générale, on est renseigné sur la nature d'une contribution fiscale par la place qui lui est réservée dans le code général des impôts »⁷³³.

- **Le recours au code général des impôts**

Le recours au code général des impôts est l'une des solutions qui a été avancée pour déterminer le caractère direct ou indirect d'un impôt et donc par voie de conséquence, sa destination contentieuse. Si ce recours reste un rempart efficace, il présente une limite essentielle : les dispositions du code n'ont pas de valeur juridique.

La lecture du CGI nous renseigne sur les impôts dont la classification tient compte du bénéficiaire de l'impôt. C'est ainsi que dans la première partie de son livre 1^{er}, on distingue les impôts d'Etat et dans la seconde les impôts perçus au profit des collectivités locales et des organismes divers.

Au sein de cette première partie se trouvent donc énumérés, les impôts directs et taxes assimilées, la taxe sur le chiffre d'affaire, les contributions indirectes et taxes diverses, les droits d'enregistrement, de publicité foncière et l'impôt solidarité sur la fortune ainsi que les droits de timbre.

La seconde partie quant à elle regroupe les impositions communales dans lesquelles on retrouve notamment les impôts directs locaux (IDL) et taxes assimilées, les impositions départementales parmi lesquelles on peut citer les droits d'enregistrement et taxes de publicité

⁷³² J.-M. de Forges, « La nature juridique des contributions et participations financières des constructeurs », DA, févr. 1994, p. 1-4.

⁷³³ B. Castagnède, « La répartition des compétences juridictionnelles en matière fiscale », thèse, op. cit. p. 142.

foncière, et enfin les impositions perçues au profit des régions et de certains établissements publics et organismes divers.

Si cette classification précise la destination des impôts, tout en les classant en tant qu'impôts directs ou indirects, elle permet de définir la juridiction compétente pour connaître des litiges de manière générale. Toutefois, cette classification a une limite essentielle : elle n'est pas opposable au juge dans la mesure où elle n'a pas un caractère légal.

De plus, cette méthode, preuve du constat de l'absence de critère uniforme en la matière, est très fastidieuse. Elle aurait été judicieuse et simple si le législateur avait à cœur de préciser la destination contentieuse de chaque impôt au moment où il le crée.

De plus en pratique, on note très souvent des imperfections. Si l'on prend en compte l'exemple exhaustif de l'ISF, l'art.1^{er} du code général des impôts dont les conditions d'application sont fixées à l'art. 1649-OA le classe parmi les impositions directes alors que les règles relatives aux modalités de recouvrement sont celles applicables en matière de droit de succession à titre gratuit.

Ce dernier élément en fait une imposition indirecte dont la compétence ressortit en pratique aux juridictions de l'ordre judiciaire⁷³⁴. Or le législateur a clairement précisé que les contestations relatives aux impôts dans le cadre du « bouclier fiscal » sont de la compétence des juridictions administratives. Ceci est déconcertant car le bouclier fiscal ne concerne que les impôts directs et assimilés. Parmi ceux-ci, semble figurer l'ISF.

En pratique, ces imperfections justifient le recours au juge. Il n'en demeure pas moins que les codes restent des guides essentiels même si cette classification connaît des limites. En effet, les dispositions concernant l'assiette et le contentieux fiscal ne sont pas uniformes.

- **L'œuvre jurisprudentielle dans la classification des impôts directs et indirects**

L'aspect direct ou indirect des impositions reste prééminent car c'est le critère général applicable en toute circonstance sauf bien évidemment lorsque le législateur en décide autrement de manière expresse c'est-à-dire qu'il confie en l'occurrence le contentieux d'une imposition directe au juge judiciaire. C'est la raison pour laquelle le juge lui aussi est mis à contribution dans la recherche du caractère direct ou indirect d'une imposition en l'absence de détermination législative.

L'approche jurisprudentielle sur la question n'est pas homogène. Tantôt, le juge notamment le Conseil d'Etat tient compte de critère de nature économique et omet complètement les règles

⁷³⁴ Voir infra.

de forme et de procédure qu'il s'agisse du recouvrement ou du règlement des litiges. Tel a notamment été le cas en ce qui concerne la détermination de la nature de la taxe locale d'équipement⁷³⁵.

Tantôt, il s'attache, aux modalités de recouvrement. Tel fut le cas dans la détermination de la destination contentieuse de l'ISF⁷³⁶.

La question qui se pose dès lors, est celle de savoir si la répartition en fonction de la nature des impositions peut toujours faire l'objet d'une analyse communément admise malgré les nombreuses exceptions qui traduisent son inaptitude à fédérer et à structurer fermement la répartition du contentieux en matière fiscale.

2- Une difficulté à fonder le partage des compétences en matière fiscale : l'absence de critères légaux fédérateurs

La difficulté à fonder le partage des compétences en matière fiscale est donc réelle. Refuser de s'accrocher aux critères doctrinaux qui ont prévalu depuis plus de deux siècles, conduit inexorablement à en chercher d'autres. Mais en réalité, ceux-ci n'existent pas.

Pour revenir au droit positif, l'article 34 de la Constitution précise la compétence d'attribution des juridictions en matière fiscale. Si nous nous référons à cette idée, il convient donc de rechercher au cas par cas, la clé de répartition établie par le législateur.

En tout état de cause, c'est ce que nous invite à faire le Conseil d'Etat dans un arrêt du 30 mars 1962, dans lequel il précise qu'il faut rechercher dans les textes de nature législative la réponse à la question relative à la détermination de la juridiction compétente en matière fiscale pour régler les contestations relatives à un impôt donné⁷³⁷.

La répartition des compétences en fonction de la nature des impositions litigieuses n'est que très peu fonctionnelle. Elle permet de justifier sur un plan théorique bons nombres d'enseignements dispensés aux étudiants. En définitive plusieurs critères sont utilisés sans pour autant qu'il en ait un qui soit prépondérant. Le jumelage des critères issus de la doctrine, du code et de la jurisprudence sert parfois alternativement, parfois cumulativement à la répartition des instances fiscales.

⁷³⁵ CE, 14 janv. 1976, Filluzeau : Dr. Fisc. 1976, comm. 516. Le Conseil d'Etat a précisé que la taxe locale d'équipement n'est pas un impôt direct eu égard à l'objet auquel elle s'applique et ne peut d'ailleurs être rattaché à aucune autre catégorie. Son assiette est constituée par la valeur des constructions, reconstructions ou agrandissements de bâtiments qu'autorise le permis de construire.

⁷³⁶ Voir infra.

⁷³⁷ CE, 30 mars 1962, n°48017, Association nationale de meunerie : Lebon, p. 233.

Le perfectionnement de la répartition des instances fiscales reste donc en définitive une tâche qui a été (est) celle de la jurisprudence. Cette oeuvre est donc fort louable puisqu'il lui est revenu le soin de fixer le cadre juridique en la matière surtout en ce qui concerne les impositions qui ne sont ni directes, ni indirectes.

II- La répartition jurisprudentielle du contentieux fiscal entre les deux ordres de juridiction

La répartition jurisprudentielle du contentieux a pour raison d'être le mutisme du législateur quant à la destination contentieuse de certaines impositions. Invitant à se référer à la destination juridictionnelle de chaque impôt précisée par le législateur, on a tôt fait de se rendre compte qu'aucun critère de répartition n'est réellement proposé par la loi à l'exception de la prise en compte de la nature du prélèvement.

Dans ces conditions, la jurisprudence a été dans l'obligation de mettre en place des règles de répartition (A). Une application concrète de celles-ci peut notamment se vérifier avec l'ISF et la CSG (B).

A- Les principes de répartition utilisés ou posés par la jurisprudence

Le rôle de la jurisprudence dans la détermination des compétences en matière fiscale est une oeuvre salubre. De l'application rigoureuse des critères classiques (1) à la mise en place des critères nouveaux, les juges administratifs et judiciaires n'ont pas failli à la mission qui est la leur (2).

1- L'utilisation des critères classiques pour déterminer la destination contentieuse de certaines impositions

Les règles d'attribution des instances fiscales sont sans doute des règles d'ordre public. C'est la raison pour laquelle les juges sont les premiers concernés par le respect de celles-ci.

Ainsi, la jurisprudence dans le cadre du respect de la répartition légale du contentieux fiscal est dans l'obligation de vérifier qu'un ordre de juridiction est bel et bien compétent pour juger des questions contentieuses relatives à une imposition donnée.

Pour les impôts classiques, la question ne se pose pas parce que dans la majeure partie des cas, le législateur a pris le soin de préciser quel juge serait compétent pour trancher les litiges ; la tâche de la jurisprudence se limite par conséquent à faire une application pure et simple de l'article L. 199 du LPF.

Tel fut encore le cas dans un arrêt du Conseil d'Etat du 29 octobre 1980⁷³⁸, dans lequel la Haute juridiction administrative rappelait la compétence des tribunaux de l'ordre judiciaire en matière de contributions indirectes même si en l'espèce, la TVA et les droits indirects ont fait l'objet d'un avis de mise en recouvrement commun.

La question devient en général complexe lorsque l'on est face à une imposition nouvelle ou face à un prélèvement de nature incertaine dont la question de la destination contentieuse se pose pour la première fois. Dans ce cas, le juge saisi recherche le caractère direct ou indirect de l'imposition en cause.

Il peut donc notamment s'attarder sur le mode de perception de l'impôt. C'est ainsi que le Conseil d'Etat a jugé que le droit de quai perçu sur les marchandises importées dans une île constituait un prélèvement de nature fiscale parce qu'il « ...est assis sur la valeur des marchandises importées sur le territoire de la commune ; qu'il est liquidé et perçu, à l'occasion de chaque importation et sur la base d'une déclaration de l'importateur... »⁷³⁹. Le Conseil d'Etat déduit de ce constat le caractère indirect du prélèvement en cause et déclare l'incompétence des juridictions administratives. Le même raisonnement a été tenu en ce qui concerne la Taxe sur les spectacles⁷⁴⁰, la taxe communale sur l'électricité consommée⁷⁴¹ et la taxe sur les véhicules des sociétés prélevée comme des droits de timbres, il y a encore quelques années⁷⁴². En sens inverse, la compétence des juridictions administratives a été déduite d'une similitude d'une contribution avec la taxe d'assainissement. Le Conseil d'Etat a en effet jugé que la contribution instituée par l'article 35-5 du code de la santé publique dont serait redevable tout propriétaire ne s'étant pas conformé à l'obligation de raccorder son immeuble au réseau d'assainissement, est une taxe d'assainissement dont le litige relève de la juridiction administrative⁷⁴³.

Il est malheureusement arrivé que ces critères classiques chevauchent entre eux et que le choix de certains, conduise soit à la compétence des juridictions administratives, soit à celle de l'ordre judiciaire.

La question s'est en effet posée de savoir quelle était la nature juridique du prélèvement institué par l'article 244 bis du CGI. Il s'agit concrètement d'un prélèvement opéré sur les personnes physiques ou morales n'ayant pas d'établissement en France.

⁷³⁸ CE, 29 oct. 1980, n° 16. 228 : RJF 01/81, n° 22.

⁷³⁹ CE, 27 mai 1981, n° 16.297, 8^e et 9^e sous-sect. : RJF 9/81, n° 809.

⁷⁴⁰ CE, 26 oct. 1979, n° 5415, 7^e et 8^e sous-section : RJF 12/79, n° 753.

⁷⁴¹ CE, 24 févr. 1978, n° 2653 : RJF 04/78, n° 207.

⁷⁴² CE, 2 mai 1990, n° 87666, 7^e s.s, Triay Moto Services : RJF 6/90, n° 749.

⁷⁴³ CE, 24 sept. 2003, n°238483, 8^e et 3e s.-s, Compagnie générale des eaux : RJF 12/03, n°1460.

Pour des raisons diverses, ce prélèvement pouvait être classé tant parmi les impôts directs que parmi les contributions indirectes. Dans la pratique, il s'agit d'un prélèvement établi et recouvré suivant les mêmes règles, sous les mêmes garanties et sanctions que les droits d'enregistrement.

Aussi, les techniques d'assiette utilisées sont des techniques applicables aux contributions indirectes. Cet élément essentiel aurait permis à lui seul, de donner un caractère indirect à ce prélèvement et d'en confier le contentieux à la juridiction judiciaire.

Tel n'a cependant pas été la solution retenue par les juges du Tribunal des conflits⁷⁴⁴ qui ont été saisis de la question. Ces derniers ont estimé que ces prélèvements, parce qu'ils s'imputent soit sur l'impôt sur le revenu, soit sur l'impôt sur les sociétés devaient suivre la destination contentieuse de ces impositions. C'est ainsi que la compétence des tribunaux administratifs a été reconnue en la matière. La solution pourrait valablement s'étendre aux prélèvements de l'article 244 bis A et 244 bis B du CGI du CGI qui sont des prélèvements sur les profits immobiliers occasionnels et les impositions des plus-values de cessions de participation supérieures à 25 %, réalisés par des personnes physiques ou morales n'ayant pas d'établissement en France.

2- La mise en place de règles générales précisant la destination contentieuse de certaines impositions

a- La mise en place jurisprudentielle des « blocs de compétence »

Elle se justifie très généralement par un souci de simplification de la gestion du contentieux car cela permet dans la plupart des cas, d'éviter un éclatement du contentieux entre les deux ordres de juridiction, mais surtout d'anéantir les risques de divergences de jurisprudence.

Trois cas de figure peuvent être relevés. Il s'agit de l'appréciation par voie d'exception de la légalité des actes administratifs par le juge judiciaire de l'impôt, du dessaisissement du juge de l'impôt dans les cas où une procédure collective serait mise en place, et enfin de l'attribution aux juridictions judiciaires du contentieux d'une décision discrétionnaire de l'administration.

- **L'appréciation par voie d'exception de la légalité des actes administratifs par le juge judiciaire de l'impôt**

⁷⁴⁴ TC, 18 mars 1991, n° 2636-2637, Banque Romande : RJF/91, n°854 : CE, 30 déc. 1996, n°128611 : RJF 1997, n°158, concl. Bachelier, p. 74.

Cette règle jurisprudentielle très ancienne, appliquée pour la première fois en matière de droit d'enregistrement⁷⁴⁵ est très souvent rappelée par les juges lorsque le besoin se fait sentir⁷⁴⁶. En effet, l'appréciation de la légalité des actes administratifs est une question qui relève par principe de la compétence des juridictions administratives. Les actes sur lesquels reposent les impositions sont incontestablement des actes administratifs qui induisent donc nécessairement la compétence des magistrats de l'ordre administratif.

La volonté d'éviter des intempestives questions préjudicielles a conduit la jurisprudence à reconnaître au juge judiciaire de l'impôt, une pleine compétence pour apprécier par voie d'exception la légalité des actes administratifs qui constituent le fondement légal du prélèvement auquel est assujéti le contribuable dans le célèbre arrêt Graber. Cette règle dont l'utilité n'est plus à démontrer, a acquis une portée générale en 1998⁷⁴⁷ à l'occasion de l'appréciation de la légalité d'une délibération communale instituant un versement destiné au financement des transports en commun et le taux de ce dernier.

Ainsi, dès lors que l'on est en présence d'une contribution ou d'une taxe pour lesquelles les tribunaux de l'ordre judiciaire détiennent une compétence légale quant au traitement de leur litige, celle-ci s'étend donc obligatoirement à l'appréciation des dispositions réglementaires sur lesquelles l'administration fiscale se base pour fonder ses impositions⁷⁴⁸.

L'attribution du contentieux de l'acte d'imposition à la juridiction judiciaire vaut également pour les décisions discrétionnaires de l'administration, dès lors que cette décision a des conséquences directes sur l'assiette de l'impôt. Cette décision a été entérinée par le Tribunal des Conflits dans un arrêt du 28 avril 1980⁷⁴⁹ à propos des droits d'enregistrement dont le renouvellement de l'exonération était refusé à un contribuable qui en faisait la demande.

Pour permettre la sauvegarde de l'unité juridictionnelle en matière de droit d'enregistrement, le juge des conflits a en effet décidé que les droits en cause « ... ne sont pas détachables de la procédure même d'établissement et de recouvrement de l'impôt... » et il a confié un tel contentieux aux juridictions judiciaires.

Le recours pour excès de pouvoir devant le tribunal administratif contre une telle décision n'est pas exclu. Aussi, dans un arrêt du 7 décembre 1988⁷⁵⁰, le Conseil d'Etat a jugé que la

⁷⁴⁵ TC, 16 juin 1923, n° 734, Consorts Graber, op.cit.

⁷⁴⁶ TC, 7 déc. 1998, n° 3123, District urbain de l'agglomération rennais C/Sté des automobiles Citroën.

⁷⁴⁷ TC, 7 déc. 1998, op. cit.

⁷⁴⁸ Cass., Com., 30 juin 1992, n° 1246 P. Picoty, op. cit., à propos notamment de la taxe sur les produits pétroliers.

⁷⁴⁹ TC, 28 avril 1980, n°2146 : RJF 12/80, n° 996.

⁷⁵⁰ CE, 7^e et 8^e sous-sect, 7 décembre 1988, n° 94. 073: RJF 1/89, n° 103.

juridiction administrative était compétente pour statuer sur un recours pour excès de pouvoir dirigé contre un refus d'agrément prévu à l'article 265 de l'annexe III du CGI. Cet agrément qui conditionne le bénéfice du taux réduit des droits de mutation est, selon la haute Cour administrative⁷⁵¹, un acte détachable de la procédure d'imposition.

- **Le dessaisissement du juge de l'impôt dans les cas où une procédure collective serait mise en place**

Les procédures collectives entraînent très souvent la mise en œuvre de règles spéciales surtout en ce qui concerne les dettes de la personne physique ou morale qui en est l'objet. Les créances suivent en général un régime particulier suivant qu'elles sont nées avant ou après la date de la mise en liquidation ou de la mise en redressement judiciaire.

Les créances nées avant la mise en œuvre de la procédure doivent obligatoirement être déclarées, même lorsqu'il s'agit des créances privilégiées. Le non respect de cette obligation posée par l'article 621-46 du code de commerce entraîne l'extinction pure et simple de la créance. Et quand bien même cette obligation serait respectée, le jugement de mise en liquidation ou en redressement emporte interdiction de les régler.

Les créances postérieures quant à elles, sont réglées à échéance lorsque l'activité est poursuivie. Les créances fiscales n'échappent pas à ces règles clairement établies par le législateur en 1985.

Le juge des procédures collectives est selon la loi, le seul compétent pour connaître de l'ensemble des contestations relatives à ces questions.

Le problème qui s'est posé a été celui de savoir si cette compétence n'était pas remise en cause lorsqu'on serait face à une créance fiscale dont la compétence a été attribuée à la juridiction administrative.

Les règles d'attribution de compétence en matière fiscale sont des règles d'ordre public. La situation aurait été simple si l'imposition objet d'un litige était de celle dont le contentieux serait par nature attribué aux juridictions judiciaires.

Malheureusement dans le cas qui a conduit le juge des conflits à se prononcer, il était question de la mise en recouvrement de l'impôt sur le revenu d'une personne ayant fait l'objet d'une procédure collective.

L'enjeu était d'autant plus important que la détermination de la destination contentieuse avait un impact sur les règles qui seraient appliquées. Pour des raisons de simplicité et de

⁷⁵¹ TC, 17 octobre 1988 : RJF 1/89, n° 107.

commodité, qui se traduisent par la volonté d'éviter une interférence entre la procédure fiscale qui fait obligation au comptable de mettre tout en œuvre en vue du recouvrement de l'impôt, et la procédure collective dont les règles ont pour but dans la majeure partie des cas de suspendre les poursuites notamment pour les créances antérieures ; le Tribunal des conflits a opté pour une attribution globale du contentieux aux tribunaux des procédures collectives (Tribunaux de l'ordre judiciaire)⁷⁵².

Il faut cependant préciser que la Cour administrative d'appel de Paris, se conformant à la jurisprudence du Conseil d'Etat avait jugé dans un arrêt du 20 juin 1989⁷⁵³, que ces litiges, lorsqu'ils concernent un impôt relevant de la compétence de la jurisprudence administrative, devaient être tranchés par ces juges. Il est vrai que les faits de l'espèce sont singuliers puisque contrairement à l'arrêt du Tribunal des conflits de 2003, si on est bien en présence d'une créance fiscale dont la compétence ressortit à la juridiction administrative, cette dernière n'est en aucun cas éteinte car née après l'ouverture de la procédure de liquidation. Dans tous les cas de figure, la Haute juridiction administrative a jugé qu'il n'appartenait en aucun cas, au juge administratif de dire si une dette fiscale est une dette sur la masse ou dans la masse, quelle que soit la nature de celle-ci⁷⁵⁴.

En outre, la Cour de cassation dans un arrêt du 20 mai 2008, a souligné la compétence de la juridiction administrative en application des dispositions de l'art. L. 281 du LPF, lorsqu'une contestation relative à l'exigibilité de la créance fiscale afférente à des cotisations supplémentaires d'impôts sur le revenu, n'est rattachable à aucune procédure collective⁷⁵⁵.

b-L'utilisation jurisprudentielle de la notion de puissance publique : une clé de répartition complémentaire et fédératrice

C'est une clé de répartition qui a été mise en place pour les impositions de nature incertaine dont le rattachement à une des catégories préalablement définies serait impossible⁷⁵⁶.

Cette clé de répartition qui résulte de la jurisprudence, se traduit par une insertion de la notion de puissance publique pour déterminer la compétence juridictionnelle. Il s'agit de distinguer en pratique les impositions tributaires de l'exercice des prérogatives de puissance publique et celles qui ne sont pas tributaires de celles-ci.

⁷⁵² TC, 26 mai 2003, n° 3354, Chorro/ DSF de Seine- Maritime : RJF 8-9/03, n° 1024.

⁷⁵³ CAA de Paris, 20 juin 1989, n° 133, Plén., Israël : RJF, 8-9/ 89. n° 1039.

⁷⁵⁴ CE 7 déc. 1988, n°86491 : RJF 2/89.

⁷⁵⁵ Cass. , com., 20 mai 2008, n°05 14 370 (n°607F-PB), Delcamp : RJF 10/08, n°1126.

⁷⁵⁶ Ces impositions incertaines ou inommées encore appelées impositions *sui générés*, ne sont ni des impositions directes ni des impositions indirectes. Bien évidemment, elles ont été instituées par le législateur mais leur destination contentieuse n'a pas été définie.

La notion de puissance publique est une notion emblématique du droit public français. Elle a longtemps fondé la compétence du juge administratif quant à la compétence de ce dernier dans le contentieux administratif. Elle a été développée par le doyen HAURIOU et met en avant les prérogatives exorbitantes de droit commun dont dispose l'administration. Celles-ci déterminent aussi la soustraction de son contentieux à la compétence judiciaire. Dans la majeure partie des cas, la notion sert de clé de répartition lorsqu'un titre spécial attribue la compétence d'un domaine à la juridiction judiciaire. Cette notion, dont s'est très souvent servi le juge pour déterminer la compétence administrative trouve une illustration sans précédent en matière fiscale, notamment pour les contributions dont *a priori* le rattachement à une catégorie ne semble pas aisé. Cette jurisprudence a été inaugurée par le Tribunal des conflits dans le célèbre arrêt Bourgonne-Bois du 10 juillet 1956⁷⁵⁷.

Nul doute n'est permis sur le fait que le domaine fiscal est celui par excellence dans lequel la notion de puissance publique se manifeste avec force. Selon l'arrêt Bourgonne-Bois, le bloc d'impositions dans lequel le juge judiciaire se voit reconnaître sa compétence, sont des impositions qui ne seraient pas « précédées d'une décision prise dans l'exercice de prérogatives de puissance publique »⁷⁵⁸, outre les matières par nature réservées à l'autorité judiciaire. Ceci conduit donc à distinguer les impositions dont l'établissement implique l'application des règles de droit civil, tels que les droits de mutation à titre gratuit et les impositions qui sont liquidées et payées sans qu'un rôle ne soit établi. Cette distinction permet de déterminer les autres impositions comme relevant des opérations de puissance publique et justifiant le caractère administratif de leur contentieux.

Le Conseil d'Etat a complété cette approche en posant la règle de la compétence de principe de la juridiction administrative pour ce type d'imposition⁷⁵⁹.

Le Conseil constitutionnel dans le même ordre d'idées est venu renforcer cette distribution du contentieux entre juridictions administrative et judiciaire en lui conférant un caractère constitutionnel dans sa décision du 23 janvier 1987⁷⁶⁰: « Considérant que les dispositions des articles 10 et 13 de la loi des 16 et 24 août 1790 et du décret du 16 fructidor An III qui ont posé dans sa généralité le principe de séparation des autorités administratives et judiciaires n'ont pas en elles-mêmes valeur constitutionnelle ; que, néanmoins, conformément à la conception française de la séparation des pouvoirs, figure au nombre des "principes fondamentaux reconnus par les lois de la

⁷⁵⁷ TC, 10 juill. 1956, société Bourgonne-Bois, op. cit.

⁷⁵⁸ Note sous l'arrêt, TC, 10 juill. 1956, op. cit.

⁷⁵⁹ CE, ass. 20 déc. 1985, Sté anonyme Ets, Outters : RFDA 1986, p. 513, concl. Ph. Martin, D. 1986 ; RJF 1986, p. 123.

⁷⁶⁰ CC, Décision n°86-224 DC du 23 janvier 1987, Conseil de la concurrence, op. cit.

République" celui selon lequel, à l'exception des matières réservées par nature à l'autorité judiciaire, relève en dernier ressort de la compétence de la juridiction administrative l'annulation ou la réformation des décisions prises, *dans l'exercice des prérogatives de puissance publique, par les autorités exerçant le pouvoir exécutif*, leurs agents, les collectivités territoriales de la République ou les organismes publics placés sous leur autorité ou leur contrôle ».

Cette clé de répartition des compétences juridictionnelles est très utilisée en pratique. Contrairement à ce que l'on peut penser, il existe un certain nombre de prélèvements qui ne rentrent pas dans les catégories classiques et dont la destination contentieuse est *à priori* inconnue. On les qualifie aussi d'impositions innomées⁷⁶¹.

C'est ainsi notamment que l'on peut relever plusieurs cas dans lesquels cette clé de répartition jurisprudentielle a servi pour déterminer la destination contentieuse de certaines impositions.

La question s'est posée de savoir quelle juridiction était compétente pour statuer sur les litiges relatifs à l'article 35-5 du code de la santé publique qui permet d'astreindre au paiement d'une somme au moins égale à la redevance de raccordement, un propriétaire non raccordé au réseau public.

Le Tribunal des conflits, pour décider de confier le contentieux à la juridiction administrative a recherché la nature des opérations en cause. Aussi relève-il que ce prélèvement est une « contribution imposée » par conséquent obligatoire, qui se « rattache à l'exercice de prérogative de puissance publique. »⁷⁶².

La même analyse a été faite par le Tribunal des conflits⁷⁶³ pour la taxe sur les titulaires d'ouvrages de prise d'eau. Les juges du Tribunal des Conflits ont précisé que cette taxe ne pouvait ni être rangée parmi les contributions indirectes, ni parmi les impôts directs, encore moins au sein de la catégorie constituée par les redevances pour service rendu. Il constate néanmoins que c'est une taxe qui est liée directement à l'occupation du domaine public et qu'à ce titre, son contentieux relève de la juridiction administrative.

La contribution au service universel du téléphone⁷⁶⁴ et la contribution au service public de l'électricité⁷⁶⁵ ont suivi le même raisonnement pour la détermination de leur destination contentieuse.

⁷⁶¹ CE, 18 juin 2003, n°250608 et n°250613, Sté Tiscali, op.cit.

⁷⁶² TC, 19 déc. 1988, n° 2549, Pernin : RJF 5/ 90, n°604 ; CE, 26 nov. 1984, n°47184, 36358, 36359 : RJF 1/ 85, n°89 ; CC, 29 déc. 1983, n°83-166 DC. Recueil DC. P. 77, JO. 30 déc. 1983, p. 3875.

⁷⁶³ TC, 26 mai 2003 n°3347, Association syndicale autorisée pour l'irrigation et la défense des eaux entre Rhône-Roubion et la route nationale 102 c/établissement public- voies navigable de France : RJF 11 /03, n°1287.

⁷⁶⁴ CE, 18 juin 2003, n° 250608 et n°2506013, Sté Tiscali Telecom, op. cit.

⁷⁶⁵ CE, 13 mars 2006, n° 255333 et 258224, SA Eurodif, op. cit.

Il est cependant utile de préciser qu'en matière de compétence juridictionnelle, la solution retenue par le Conseil d'Etat en ce qui concerne la contribution au service public de l'électricité mérite qu'on s'y attarde, bien que l'intérêt de l'arrêt soit aujourd'hui, purement historique puisqu'une loi du 3 janvier 2003 a confié à la commission de régulation de l'énergie, compétence pour liquider la contribution et adresser aux redevables une lettre de rappel assortie de la pénalité de retard de 10 % en cas de non respect des obligations déclaratives.

Dans les faits de l'espèce, il s'est toutefois posé la question de savoir quel tribunal était compétent pour régler les litiges qui seraient liés à l'application de cette taxe.

Selon que la décision d'imposer a été prise par la commission de régulation de l'énergie) ou par les ministres chargés de l'économie et de l'énergie, le litige relevait soit du tribunal administratif, soit du Conseil d'Etat en premier et dernier ressort.

Comme le précisa le commissaire du gouvernement VEROT⁷⁶⁶, la haute cour administrative est compétente en premier et dernier ressort sur les actes pris par des organismes collégiaux à compétence nationale et le tribunal administratif se voit reconnaître une compétence de principe en premier ressort sur la décision d'imposition prise par les autorités ministérielles.

Ainsi pour une même imposition, on se retrouverait face à une double compétence juridictionnelle suivant l'auteur de l'acte ; ce qui en soi, était inédit. Le seul bémol résulte du seul fait que nous aurions toujours été sous l'emprise de l'ordre administratif et qu'en fin de cause, le Conseil d'Etat aurait eu le dernier mot sur la question.

Encore heureux, car cela permet de s'éloigner un tant soit peu des risques de divergences jurisprudentielles.

Pour revenir sur la solution du litige, les ministres de l'économie et de l'énergie, selon les dispositions de la loi du 10 février 2000 (art. 5) sont compétents pour arrêter le montant des charges de service public remboursables aux opérateurs qui supportent de telles charges et le montant des contributions nettes que les redevables et opérateurs versent au fonds du service public de la production d'électricité ou reçoivent de celui-ci ; cette compétence n'étant en aucun cas reconnue à la commission de régulation de l'énergie qui, pourtant s'est prononcée sur les bases d'imposition en fixant le montant de la contribution à acquitter par la société en litige, le Conseil d'Etat a conclu à une méconnaissance du champ d'application de ses compétences par la commission de régulation de l'énergie et a annulé la contribution due

⁷⁶⁶ Concl. de Mlle Vérot, sous arrêt, CE. 13 mars 2006, SA Eurodif, op. cit.

comme étant établie sur une procédure d'imposition irrégulière. Il s'agit en effet d'un vice substantiel⁷⁶⁷.

Au-delà de ce cas spécifique, la question s'est aussi posée en ce qui concerne les actes accomplis par le directeur des services fiscaux, en vertu des dispositions des articles 813 et 814 du Code civil. En l'espèce, ce dernier avait été désigné comme curateur à une succession vacante. Les actes pris étaient-ils de la compétence des tribunaux administratifs au vu du statut du directeur des services fiscaux? Le tribunal des conflits⁷⁶⁸ qui une fois de plus a été saisi de cette question de compétence, a estimé que c'est dans la nature des opérations en cause qu'il fallait chercher la réponse.

Après avoir constaté que les opérations effectuées par le directeur des services fiscaux avaient un caractère civil et donc qu'ils n'étaient en aucun cas liées à des prérogatives de puissance publique, il a confié la gestion de ce litige aux juridictions judiciaires.

En définitive, la jurisprudence joue donc un rôle fondamental dans la répartition des compétences en matière fiscale. Ce constat serait incomplet s'il n'était pas étayé d'exemples forts, ayant marqué la question au cours des dernières années. L'avènement de l'ISF et de la CSG, a permis à la jurisprudence de s'illustrer en tant que moteur de la répartition des compétences.

B- Une diligence jurisprudentielle affirmée : l'exemple de l'attribution du contentieux de l'ISF et de la CSG

Le rôle de la jurisprudence dans la répartition du contentieux fiscal s'est particulièrement illustré pour des impôts récemment institués par le législateur à savoir l'impôt sur les grandes fortunes devenu aujourd'hui l'impôt de solidarité sur la fortune (ISF) (1) et la contribution sociale généralisée (CSG) (2).

1- L'attribution du contentieux de l'ISF : Une dérogation importante aux principes classiques de répartition des compétences en matière fiscale

L'institution de l'impôt solidarité sur la fortune a été perçue comme un juste retour à l'équilibre entre les classes pauvres et les classes très riches d'où l'engouement populaire qu'il a eu. Cette illusion faisait oublier que le principe de non affectation incrémenté dans le droit budgétaire français ne pouvait en aucun cas être aussi facilement battu en brèche.

⁷⁶⁷ CE, 6 juill. 1990, n° 84195, M. Baptiste et n° 92330, Min. c/ M. Baptiste : Dr. Fisc. 1986, n° 23, comm. 1112 et 1990, n° 40, comm. 1754, concl. P.-F. Racine ; RJF 8-9/ 90, n° 1083.

⁷⁶⁸ TC, 20 janv. 2003, n°8295, Malet-Pliquet c/ Services fiscaux de la Charente Maritime.

Toujours est-il que cet impôt est classé dans l'Etat A de la loi de finances pour l'année parmi les impôts directs par nature. Cette classification aurait dû emporter la compétence des juridictions administratives car, suivant les dispositions de l'article L. 199 de LPF, les juridictions administratives sont compétentes en matière d'impôts directs.

Or ce n'est en aucun cas la destination contentieuse qui a été choisie par la jurisprudence. Cela s'expliquerait par les caractéristiques des impôts indirects que donne le Code général des impôts à cette imposition, à savoir qu'il s'agit d'impôt assis et recouvré selon les mêmes règles que les droits d'enregistrement. Autrement dit, on relève ici une identité d'assiette qui n'est rien d'autre que la valeur vénale des biens soumis au droit d'enregistrement.

Face à une détermination quelque peu étriquée de la nature de cet impôt par les dispositions légales, la jurisprudence a fait le choix qui lui a semblé le plus opportun. Aussi s'est-elle décidée pour le caractère indirect. Mais ce choix n'est en rien conforme au principe général selon lequel un impôt se définit selon sa nature propre, et non selon les modalités de son recouvrement⁷⁶⁹.

Le Conseil d'Etat dans une décision du 13 octobre 1986⁷⁷⁰, a clairement affirmé que : « l'impôt sur les grandes fortunes (dont la solution est transposable sans aucun doute à l'impôt solidarité sur la Fortune), qui en vertu des dispositions des articles 885 D et 1723 ter OOA du CGI, est assis et recouvré selon les mêmes règles que les droits de mutation par décès, est au nombre des droits d'enregistrement dont le contentieux ressortit à la compétence des tribunaux de l'ordre judiciaire en application des dispositions de l'art. L. 199 du LPF... ».

Cette décision, de prime abord parut surprenante dans la mesure où l'application de l'art. L.199 du LPF, conduisait à la reconnaissance évidente de la compétence de la juridiction administrative. De plus, la loi ne prévoit aucune extension de compétence en matière d'impôts directs au profit des juridictions administratives.

Cette solution reste néanmoins logique au vu des justifications d'ordre juridique avancées par le Conseil d'Etat. Toute son argumentation repose sur les dispositions relatives à l'assiette (art. 885 D) et au recouvrement (1723 ter OOA du CGI). Le mode de perception de l'impôt est en effet un moyen pertinent, qui permet de déterminer la nature d'un impôt. Toutefois, cette conception ne vaut que lorsqu'aucun autre critère ne peut être valablement envisagé.

C'est la raison pour laquelle cette décision pourrait être remise en cause. L'art. 74 de la loi n° 2005-1719 du 30 décembre 2005 a jeté l'opprobre sur les justifications avancées pour confier

⁷⁶⁹ TC, 22 oct. 1979, Texier.

⁷⁷⁰ CE, 13 oct. 1986, n°72.113, Vergne : RJF 12/86, n° 1126, p. 690.

ce contentieux aux juridictions judiciaires. Cette loi qui pose les règles relatives au « bouclier fiscal » en instituant le plafonnement des impôts directs payés par les contribuables à 60%⁷⁷¹ des revenus de ce dernier, classe expressément l'ISF parmi les impôts directs⁷⁷².

Autrement dit, si la jurisprudence a dû tenir compte d'un certain nombre d'éléments pour dire que l'ISF est un impôt indirect, le législateur a de nouveau clairement affirmé qu'il s'agit d'un impôt direct. En conséquence, il devrait emporter la compétence de la juridiction administrative en vertu des dispositions de l'article L. 199 du LPF. Le législateur (art 1649-O A, 8) a d'ailleurs précisé que le contentieux du remboursement des impôts directs ainsi perçus sera confié au juge administratif.

La loi ayant une valeur supérieure à la jurisprudence dans la hiérarchie des normes, il y a plus qu'à espérer un revirement de jurisprudence en la matière⁷⁷³. D'autant que le Tribunal des conflits lui-même a posé la règle selon laquelle, lorsque le législateur n'a pas expressément désigné la juridiction compétente, seul doit être pris en compte le critère exclusif de la nature de l'impôt⁷⁷⁴. Cette jurisprudence du Tribunal des conflits est importante. Elle devrait être suivie notamment pour les litiges sur l'ISF parce que les faits et les questions juridiques soulevés étaient similaires. Il était question des prélèvements sur les profits de construction en application de l'art. 244 bis du CGI. Ce prélèvement est un impôt direct par nature, prélevé sous les mêmes sanctions et garanties que les droits d'enregistrement. Ce dernier point n'a pas suffi à reconnaître la compétence de la juridiction judiciaire.

La jurisprudence s'est également illustrée sur le contentieux de la CSG. Malgré l'attribution légale faite au profit des tribunaux de l'ordre judiciaire, elle a trouvé le moyen de confier une partie de ce litige aux juridictions de l'ordre administratif ; ce qui se traduit en pratique par l'éclatement de ce contentieux.

2- L'éclatement de la gestion du contentieux de la CSG

La CSG est un impôt d'un genre particulier (a). Cela a un impact dans sa destination contentieuse. Si le législateur a posé quelques principes en la matière, il n'en demeure pas moins que la jurisprudence, s'est une fois de plus invitée en précisant quelques éléments qui ont conduit à l'éclatement du contentieux de cet impôt entre les deux ordres de juridiction (b).

⁷⁷¹ Taux abaissé à 50 % au 1^{er} août 2007: Loi n° 2007-1223 du 21 août 2007 en faveur du travail, de l'emploi et du pouvoir d'achat (dite loi TEPA, ou "paquet fiscal").

⁷⁷² Art. 74 dont les dispositions ont été transposées à l'art. 1649-0A du Code général des impôts.

⁷⁷³ Il faut toutefois préciser qu'il est possible que cette contradiction directe entre la jurisprudence et la loi n'entraîne pas la remise en cause de la compétence du juge judiciaire en matière d'ISF. Du moins, telle n'est pas la volonté du législateur qui a confié le contentieux de la restitution des impôts directs excédentaires au juge administratif.

⁷⁷⁴ TC, 18 mars 1991, n° 2636-2637, Banque Romande, op.cit.

a- un prélèvement social à caractère fiscal

La mise en place de la contribution sociale généralisée a été génératrice d'une polémique sans précédent sur sa nature juridique⁷⁷⁵. Si celle-ci a été aussi vive, c'est tout simplement parce que de cette nature découlait de manière quasi- automatique le régime juridique applicable. D'autant que d'un point de vue purement fiscal, les prestations sociales sont déductibles du revenu imposable, ce qui n'est pas le cas des impôts. La CSG de ce point de vue, brille par son régime singulier.

Que ce soit la CSG sur les revenus du travail et de remplacement ou la CSG sur les revenus du capital et du placement, on observe une part déductible et une part non déductible du revenu imposable.

Pour comprendre tout l'enjeu de la question, il serait intéressant de revenir sur l'institution de ce prélèvement et plus précisément sur son objet.

La contribution sociale généralisée présente la particularité d'être prélevée comme des cotisations de sécurité sociale. C'est un organisme de droit privé en l'occurrence l'Urssaf qui en assure le recouvrement.

De plus, c'est un prélèvement dont le but est de financer la protection sociale. Considérant cette seule acception, le tribunal des affaires sociales (tribunal de l'ordre judiciaire) serait le seul compétent pour connaître des litiges liés à ce prélèvement. Valider cette thèse reviendrait évidemment à méconnaître l'ambiguïté qui entoure la CSG.

Aussi serait-il intéressant de préciser que l'affectation de ce prélèvement à la protection sociale, loin de lui conférer un caractère social, a permis de le distinguer des prélèvements sociaux qui sont en général des versements opérés par des assurés- bénéficiaires en échange d'un certain nombre de prestations. Ainsi, il existe une corrélation directe ou parfois indirecte mais visible entre la cotisation sociale acquittée et les droits à des prestations ouverts au bénéfice des assujettis.

Le problème qui se pose, comme le souligne Loïc PHILLIP⁷⁷⁶, est que la CSG concerne l'ensemble des personnes titulaires de revenus, sans pour autant que ces dernières puissent

⁷⁷⁵ M. Pelletier souligne à cet effet que la CSG participe de l'approche post moderne de la fiscalité parce que c'est un impôt dont le dispositif externe et interne est rationnel. Il rompt avec les impôts classiques en l'occurrence avec l'IR et sa qualification n'est pas aisée car celle-ci implique à la fois une logique sociale et fiscale. M. Pelletier, « Existe-il une approche post-moderne de la fiscalité ? L'exemple de la CSG. » Mélanges, J. Waline, p. 209- 228.

⁷⁷⁶ L. Phillip, « La décision du 29 décembre 1990 du Conseil Constitutionnel sur la Contribution sociale généralisée et la notion d'impôt », op. cit.

prétendre à une contrepartie directe car le versement de celle-ci n'implique en aucun cas des droits à des prestations.

L'absence de contrepartie a été un critère essentiel permettant de distinguer l'impôt des autres prélèvements obligatoires ; l'évolution de la société et par conséquent de la notion permet d'affirmer aujourd'hui que, même affecté, un prélèvement peut conserver son caractère fiscal : c'est le cas de la CSG⁷⁷⁷.

Contribution fiscale certes ! Il n'en demeure pas moins que la CSG, preuve de la fiscalisation de la protection sociale, reste un prélèvement hybride dont la destination contentieuse a été partiellement clarifiée par le législateur. Une fois de plus, le soin de déterminer, voire de compléter ce travail a été laissé au juge.

b- La compétence concurrente des juridictions de l'ordre administratif et de l'ordre judiciaire

S'il s'est posé la question de savoir si la CSG était un prélèvement social ou fiscal, tel n'a pas été le cas en ce qui concerne la détermination de son caractère direct ou indirect. Pourtant de la réponse à cette question, aurait probablement découlé la destination contentieuse de ce prélèvement *sui generis*. Peut-être est-ce parce que la question ne se posait pas en ces termes ? Toujours est-il que le législateur a confié par le truchement du 5^e alinéa de l'article L. 136-5, paragraphe III du code de la sécurité sociale, le soin aux juridictions de l'ordre judiciaire (juridiction du contentieux de la Sécurité sociale) de connaître de tous les litiges nés de l'assujettissement à la CSG, des revenus d'activité et des revenus de remplacement. Cette attribution contentieuse est discutable d'autant qu'une partie de cette CSG est soumise à l'impôt sur le revenu.

Dans tous les cas de figure, la jurisprudence a décidé que cette compétence restait inchangée même si la décision contestée avait été prise par une autorité administrative⁷⁷⁸. C'est une constante car en matière d'impôt, la juridiction compétente contrôle aussi la légalité des actes servant de base à l'imposition contestée⁷⁷⁹.

Il faudrait cependant noter que le contentieux de la CSG devant ces juridictions est un contentieux particulier puisque la CSG n'est pas traitée comme tous les autres impôts. Les règles applicables sont loin d'être des règles du Livre des procédures fiscales. L'art. L. 136-5 du Code de sécurité sociale précise que les différends nés de l'assujettissement des revenus

⁷⁷⁷ CC, 29 déc. 1990, n° 90-285 : J.O., 30 déc. 1990 : Dr. Fisc. 1991, n° 2-3, comm. 48.

⁷⁷⁸ CE, 22 mars 1999, rec. n°2001043, Mme Laré : RJF 1/00, n°133 ; CAA Paris, 15 juin 1999, rec. n°99-507, M. Blanchot/ Dr. Fisc. 1999, n°44, p. 1350.

⁷⁷⁹ TC, 16 juin 1923, n° 734, Consorts Graber, op. cit. ; TC, 5 juill. 1999, n°3135 : RJS 11 /99, n°1411.

d'activité et de remplacement à la CSG « relèvent du contentieux de la sécurité sociale et sont réglés selon les dispositions applicables aux cotisations de la sécurité sociale... ». Cela ne signifie-t-il pas que la CSG sur ces revenus est un prélèvement de nature sociale ?

Les prélèvements de CSG sur les revenus du patrimoine ont connu un sort tout autre. Celui-ci a été décidé par la jurisprudence. La question contentieuse ne se posait pas dans les mêmes termes.

Pour des raisons pratiques, on se serait aussi attendu à ce que, l'art. 132 de la loi de Finances pour 1991 devenu art. L.136-6, paragraphe III du code de la sécurité sociale⁷⁸⁰, précise la destination contentieuse de ce prélèvement. Or, il n'en est rien.

Tout aurait porté à penser que la solution légale conduirait à la compétence des juridictions de l'ordre judiciaire. Mais tel n'a pas été la solution retenue. Statuant en référé sur cette question, le président des affaires de Sécurité sociale de Lille s'est déclaré incompétent pour régler ce type de litige.

Le Tribunal administratif de Lille s'étant auparavant déclaré incompétent, le Tribunal des conflits a été saisi pour déterminer le tribunal compétent pour traiter les litiges relatifs à la CSG prélevée sur une plus value de cession mobilière. La Haute Cour des Conflits par un arrêt du 3 juillet 2000⁷⁸¹ a attribué aux juridictions de l'ordre administratif la gestion de ce type de litige.

Cette solution n'est pas nouvelle en soi puisque le Conseil d'Etat, saisi de la même question, avait déjà tranché de manière inédite dans ce sens⁷⁸². Seuls les tribunaux administratifs sont donc compétents en la matière.

La particularité résulte du fait que les dispositions du CGI quant à la CSG assise sur les revenus du patrimoine et de placement emportent une application pleine et sans équivoque des règles du Livre des procédures fiscales contrairement à la CSG sur les revenus d'activité et de remplacement.

L'attribution de ce contentieux est liée à la similitude quant à l'assiette du prélèvement. Par référence aux règles d'établissement de l'impôt sur le revenu en l'occurrence la similitude avec le régime de l'assiette et du recouvrement de celui-ci⁷⁸³.

⁷⁸⁰ Il est repris à l'article 1600-0 C du CGI. Ce dernier précise que la CSG sur ces revenus est assise, contrôlée et recouvrée selon les mêmes règles et sous les mêmes sûretés, privilèges et sanctions que l'impôt sur le revenu.

⁷⁸¹ TC, 3 juill. 2000, n° 3192, M. Magnies, op. cit.

⁷⁸² CE, 10 déc. 1999, rec. n° 196 102, M. Boursin : Dr. fisc. 2000, n° 9, comm. 150, concl. J. Arrighi de Casanova.

⁷⁸³ Voir supra.

Les convergences dans le régime juridique ont entraîné par voie de conséquence la compétence juridictionnelle.

Cette assimilation s'explique aussi par le fait que la plupart des revenus du patrimoine sont en général des revenus exceptionnels qui sont imposables dans la catégorie d'impôt sur le revenu. Tel est notamment le cas pour une plus value de cessions de valeurs mobilières⁷⁸⁴. Ainsi, ce qui est considéré, c'est non seulement la matière imposable mais aussi la nature de l'impôt pris en référence.

Les revenus de valeurs mobilières étant taxés à l'impôt sur le revenu, la CSG assise sur ces revenus suit automatiquement le régime juridique et juridictionnel de cet impôt. C'est ce qui a été précisé par le commissaire du gouvernement ARRIGHI de CASANOVA lorsqu'il écrivait que : « la logique de ce prélèvement est clairement celle d'une sorte de taxe additionnelle et l'assiette de la CSG...est simplement constituée par celle qui sert de base à l'impôt sur le revenu.⁷⁸⁵ »

Cette répartition des compétences quelque peu fantaisiste est consécutive à la nature hybride de ce prélèvement. La jurisprudence n'a fait que tirer les conséquences des textes instituant l'application de cette contribution aux revenus du patrimoine.

En résumé, la CSG sur les revenus du travail et de remplacement est de la compétence des juridictions du contentieux de la sécurité sociale (juridictions de l'ordre judiciaire). Cette juridiction est spécialisée dans les prélèvements sociaux dont le régime juridique se différencie de celui des impôts.

L'une des distinctions notoires qu'il est important de souligner est le caractère déductible des premiers et non déductible des seconds.

L'attribution du contentieux étant tributaire du fait qu'il s'agit d'un prélèvement effectué sur les revenus d'activité et de remplacement laisse penser qu'on est face à un prélèvement social malgré le caractère fiscal qui lui a été reconnu par le Conseil constitutionnel en 1990.

En revanche, la CSG sur les revenus de patrimoine et de placement étant un véritable impôt, seul ce dernier devrait relever de la décision du Conseil Constitutionnel de 1990.

Cet enchevêtrement de nature pose évidemment un problème quant à la distorsion relative à la gestion du contentieux qui a été relevée. Cette distorsion est d'autant plus réelle qu'en ce qui concerne les revenus de travail perçus à l'étranger, le traitement du contentieux n'est pas le même.

⁷⁸⁴ TC, 3 juill. 2000, n° 3192, M. Magnies, op.cit.

⁷⁸⁵ Note sous arrêt, CE, 10 déc. 1999, op.cit.

La contribution au remboursement de la dette sociale (CRDS qui n'est jamais déductible du revenu imposable) sur les revenus d'activité et de remplacement suit le même régime juridictionnel que la CSG applicable à ces derniers⁷⁸⁶.

Cependant, les litiges relatifs à l'application de la CRDS sur les revenus d'activité de source étrangère, sont traités comme ceux des revenus de patrimoine en application des dispositions du I de l'article 14 et du 1° du III de l'article 15 de l'ordonnance du 24 janvier 1996, combinées avec celles du III de l'article L. 136-6 du CSS. En vertu de ces derniers, la contribution sur les prélèvements opérés au titre des revenus d'activité et de remplacement de source étrangère est assise, contrôlée et recouvrée selon les mêmes règles et sous les mêmes sûretés, privilèges et sanctions que l'impôt sur le revenu.

De ce fait, leur contentieux ressortit de la compétence des juridictions administratives⁷⁸⁷. Il s'agit une fois de plus d'une distorsion sur le plan du contentieux. Cette attribution contentieuse entraîne inévitablement l'application des règles du LPF dont ne bénéficient pas les travailleurs résidant sur le territoire. Pour ceux-ci, la CSG et la CRDS sur ces revenus sont traitées comme des cotisations sociales.

Chapitre II : La répartition du contentieux a l'égard des litiges : une complexité accentuée

Le litige est un désaccord en droit ou en fait entre deux ou plusieurs parties, donnant lieu à l'arbitrage ou à un procès. Il peut porter sur l'assiette de l'impôt. Il peut aussi avoir pour objet la contestation de l'obligation de payer l'impôt.

En dehors des cas dans lesquels il est question du paiement de l'impôt, la matière fiscale se caractérise aussi par divers litiges liés à l'action de l'administration dans l'exercice de ses prérogatives de puissance publique. Tel est le cas dans les litiges relatifs à la responsabilité de l'administration fiscale.

⁷⁸⁶ TA Paris, 10 février 1998, n° 94-98821, Bagard : RJF 7-8/98, n°999 ; CAA Paris, 15 juin 1999, rec. n°99-507, M. Blanchot, op.cit.

⁷⁸⁷ TA Lyon, 4 mars 1999, n°98-1599, Pignard : RJF 12/99, n° 1625 ; CAA Lyon, 15 juill. 1999, n° 98-2371, Nambride : RJF 3/00, n° 433 ; CAA Nancy, 9 novembre 2000, n° 98, Jouillerot : RJF 4/01, n°568 et pour une application plus récente, voir un arrêt CE, 4 juin 2007, n°269449, M. Sokolow : Dr.fisc. 2007, n° 25, p. 3, comm. 645.

Dans le chapitre précédent, il a été démontré que la répartition des compétences juridictionnelles dépendait en général de la nature directe ou indirecte des impositions en cause. Cette répartition reste la règle dans le contentieux de l'assiette.

Pour ce qui est du contentieux du recouvrement, la détermination de la juridiction compétente est tributaire de la combinaison de deux critères : la nature de l'impôt et le motif de la contestation. L'identification de deux actions contentieuses de nature juridique distincte⁷⁸⁸ fait de ce contentieux un « ...tel labyrinthe, (qu'il) n'est pas sûr qu'Ariane et le Minotaure eux-mêmes ne se perdent pas. »⁷⁸⁹. L'art. L. 281 du LPF donne compétence au juge de l'exécution pour toute contestation portant sur la régularité en la forme de l'acte de poursuite et au juge de l'impôt pour toute contestation relative à l'existence de l'obligation de payer⁷⁹⁰. Cette répartition emporte un foisonnement de compétences, car dans ce cas, le contentieux des actes de poursuite relève concurremment des deux ordres de juridiction. Ainsi, pour un même acte notamment un avis à tiers détenteur (ATD), le juge de l'impôt et le juge judiciaire pourraient être conjointement compétents.

Cette situation a souvent conduit la jurisprudence à outrepasser les limites légales posées. Ce fut le cas dans un arrêt⁷⁹¹ dans lequel le juge judiciaire a été saisi pour se prononcer sur la régularité d'un ATD. Pour se faire, il devait savoir si la société en cause était redevable ou non de la TVA. Une question préjudicielle⁷⁹² devrait normalement être posée au juge de l'impôt en l'occurrence le juge administratif.

Or le juge judiciaire s'en est privé et a validé les poursuites. Il a validé l'imposition de la société, pourtant cette question n'était pas de sa compétence. La Cour de cassation a cassé mais sans renvoyer pour non respect de la répartition légale des compétences⁷⁹³.

Cela prouve que la frontière est parfois éphémère entre les deux contentieux et qu'il pourrait arriver que la ligne de démarcation ne soit pas respectée volontairement ou non.

Au-delà de cette délimitation du contentieux fiscal, il en existe une autre qui n'est pas tributaire du Livre des procédures fiscales. Cette dernière a pour but de respecter la répartition

⁷⁸⁸ M. Masclat de Barbarin, *Le contentieux du recouvrement de l'impôt*, L.G.D.J., 2004 tome 243, p. 127.

⁷⁸⁹ V. Hiam, « Les labyrinthes du contentieux du recouvrement » : D. 1995 ch. p. 150.

⁷⁹⁰ Il est important de souligner que cette répartition légale a une origine jurisprudentielle. En effet, par deux arrêts du début du siècle dernier, le Conseil d'Etat (CE 6 mars 1908, Dame Dieupart, S. 1910, III, 70, conclusions Tardieu) et la Cour de cassation (Cass. Civ. 10 décembre 1900, Cazier, S. 1907, I, 307) ont précisé le champ d'application du contentieux du recouvrement en distinguant l'opposition à contrainte et l'opposition à poursuite. Bien que cette différenciation ne soit pas expressément reprise par l'art. L. 281 du LPF, elle reste sous-jacente et rythme la répartition du contentieux du recouvrement.

⁷⁹¹ Cass., Com., 11 mars 2003, n°480 FS-P, Sté Leuchtum Albenverlag GMBH und Co : RJF 6/03, n°774.

⁷⁹² Voir infra.

⁷⁹³ Cass., Com., 11 mars 2003, n°480 FS-P, Sté Leuchtum Albenverlag GMBH und Co, op. cit.

du contentieux telle qu'elle a été institutionnellement mise en place par les législateurs révolutionnaires et confortée par la décision du Conseil constitutionnel dite « Conseil de la Concurrence » du 23 janvier 1987⁷⁹⁴. Cette décision, en précisant le domaine de compétence du juge administratif, sans remettre en cause le domaine traditionnellement réservé au juge judiciaire, donne valeur constitutionnelle à la juridiction administrative tout en entérinant le dualisme.

Aussi, une partie des litiges fiscaux est répartie entre les deux ordres de juridiction en suivant le régime applicable à la répartition juridictionnelle du contentieux de l'impôt (SECTION I).

Cependant au-delà de cette répartition, la distribution des litiges entre les deux ordres de juridiction se fait également dans le but de respecter, cette fois-ci, le domaine de compétence constitutionnellement reconnu à chaque ordre de juridiction, symbolisant ainsi la spécialisation des juges, au-delà du caractère fiscal des litiges en cause (SECTION II).

Section I : L'attribution des litiges a essence exclusivement fiscale : l'affirmation de la compétence exclusive du juge de l'impôt

Le Livre des procédures fiscales précise de manière très explicite le domaine de compétences des juges administratif et judiciaire de l'impôt. Cette compétence d'attribution est définie par l'art. L. 199 du LPF et l'art. L. 281 du LPF.

Ces contestations ainsi réparties sont de deux types. Il s'agit des contestations liées à l'établissement de l'imposition (I) et des contestations relatives au respect des règles substantielles liées au recouvrement forcé des impositions (II). Toutefois, malgré les justifications constitutionnelles et historiques qui marquent ce contentieux, la matière fiscale se distingue. Les litiges relatifs à la responsabilité de l'administration fiscale se singularisent. Au lieu de voir ce contentieux relever de manière exclusive de la compétence du juge administratif, il se trouve partagé entre le juge administratif et le juge judiciaire de *l'impôt*, à l'instar du contentieux de l'imposition (III).

I- La répartition des contestations liées à l'établissement de l'imposition

⁷⁹⁴ Décision op. cit.

La compétence du juge de l'impôt sur les litiges liés à l'établissement de celui-ci est vaste. D'une manière générale, il a l'obligation de traiter l'ensemble des litiges liés à la validité formelle des actes autres que ceux relatifs au recouvrement forcé de l'impôt.

La procédure d'imposition implique l'application d'un ensemble de règles de forme et de fond dont le non respect entache de nullité la dite procédure. Autant l'appréciation de la régularité formelle des actes de poursuite incombe aux juridictions de l'ordre judiciaire⁷⁹⁵, autant tous les actes pris par les services de l'assiette et de recouvrement ne constituant pas des actes de poursuites, sont de la compétence du juge de l'impôt.

Tel est le cas de tous les titres de perception de l'impôt tels que les rôles ou l'avis de mis en recouvrement des impôts. Certes, les incidences relatives à des irrégularités de l'avis d'imposition sont sans grande conséquence sur la régularité et le bien-fondé de l'imposition⁷⁹⁶. Il n'en demeure pas moins que ces contestations ne peuvent être portées que devant le juge de l'impôt. Ce dernier, rappelons-le, est en fonction de la nature des impôts, le juge administratif ou le juge judiciaire⁷⁹⁷.

Aussi, dans le cadre de la répartition légale des compétences, la nature des litiges tient une place capitale. Le juge de l'impôt ne peut connaître que d'un certain type de contestations. Celles-ci se limitent aux actions relatives à l'établissement des impositions et spécifiquement aux éléments relatifs à la base imposable et au calcul des impôts, y compris la rectification dont le contribuable peut faire l'objet (A). Cependant, les contestations élevées à l'occasion de l'établissement de l'impôt concernent également les pénalités qui ressortissent de la compétence du juge de l'impôt (B). Il en est de même pour les contestations relatives à la répétition de l'indu (C).

A- Les contestations relatives au bien fondé et à l'établissement de l'imposition

S'il est difficile lors de l'établissement de l'impôt de dissocier les règles de fond et de procédure, au contentieux, ces règles font l'objet de traitement distinct et particulier. Les moyens fondés sur l'un ou l'autre sont regardés comme constituant des causes juridiques distinctes⁷⁹⁸.

⁷⁹⁵ Voir infra.

⁷⁹⁶ CE, 23 juillet 1993, n°89484, 91574, Louvat : RJF 10/93, n°1300 ; CE, 7 mars 1990, n°46361 et 46363, Poupardin : RJF 5/90, n°624.

⁷⁹⁷ Voir supra.

⁷⁹⁸ Se rattache notamment au bien fondé de l'imposition le moyen tiré de la prescription (CE, 25 févr. 1981, n° 18.514 : Dr. Fisc. 1981, concl. Schricke ; RJF 1981, n° 265). Se rattachent par exemple à la procédure d'imposition les moyens relatifs à l'appréciation du contenu de la notification de redressement (CE, plén., 14

Aussi, la procédure d'imposition peut faire l'objet de contestation devant le juge de l'impôt lorsque le contribuable estime que celle-ci a été irrégulière et justifie une décharge. Elle revêt donc un caractère essentiel. Le contribuable pourrait contester toute irrégularité procédurale de l'imposition pour la première fois devant le Conseil d'Etat⁷⁹⁹.

Les contestations relatives au bien fondé de l'imposition sont portées devant le juge judiciaire ou administratif de l'impôt. Leur pouvoir est le même, seul l'impôt diffère⁸⁰⁰. Ils traitent donc des litiges relatifs à la régularité de l'imposition au regard des dispositions légales applicables (1), de l'assiette même de l'impôt (2), ainsi que des litiges relatifs aux opérations de contrôle ou de rectification réalisées par l'administration fiscale (3).

1- Les litiges relatifs à la légalité des dispositions légales applicables

L'importance des dispositions applicables en matière fiscale revêt une portée double. La première résulte du fait que l'administration ne peut procéder à l'établissement et *a fortiori* au recouvrement de l'impôt que si ce dernier résulte de la loi. Il s'agit évidemment du principe de légalité fiscale dont le non respect conduit inexorablement à la décharge des impositions illégalement mises à la charge du contribuable. Corrélativement, l'administration, encore moins le juge ne peut donner droit à une contestation non fondée juridiquement⁸⁰¹.

La seconde portée n'est pas dissociable de la première. Elle permet au contribuable devant le juge de l'impôt, de réclamer le bénéfice d'une disposition légale et réglementaire.

Il en est ainsi de la doctrine administrative dont la place grandissante dans le contentieux fiscal n'est plus à démontrer. Selon les dispositions conjuguées de l'art. L 80 A et L 80 B du LPF, l'administration fiscale ne peut procéder à des rehaussements fiscaux lorsque le contribuable a appliqué les textes fiscaux suivant l'interprétation faite par elle, ou lorsqu'elle a clairement pris position sur l'appréciation d'une situation de fait par rapport à un texte fiscal. Le rescrit fiscal rentre également dans cette logique.

Aussi, dans la majeure partie des cas, si l'administration fiscale ne peut pas se fonder sur une de ses instructions pour justifier une imposition⁸⁰², le contribuable qui s'est conformé à celle-ci obtiendra toujours gain de cause, même si elle est contraire à la loi.

janv. 1983, n° 28.077 : Dr. Fisc. 1983, comm. n° 1315, concl. Léger ; RJF 1983, chron. Racine). De plus, c'est sur ce fondement que s'applique l'art. L. 199 C du LPF qui distingue selon que l'on est face à un moyen de droit nouveau ou pas. (Voir notamment, CE 11 mai 1988, n° 56. 254 : RJF 1988, n° 463).

⁷⁹⁹ CE, 9 mars 1988, rec. n°81067 : RJF 1988, n°341 ; Dr. fisc. 1988, comm. 1612.

⁸⁰⁰ Voir infra.

⁸⁰¹ CE, sect. 5 oct. 1973, rec. n°82836 : Dr. fisc. 3/74, comm. 36 concl. Mandelkern.

⁸⁰² CE, 27 févr. 1989, n°57066, SCI La Résidence du Bocage : RJF 4/89, n°423.

L'évolution rapide des règles applicables en droit fiscal est génératrice de conflit de loi dans l'espace et dans le temps. A cet effet, le professeur Daniel RICHER précise que la règle applicable est celle connue à la date du fait générateur de l'impôt. Cette dernière concerne à la fois les règles de procédure d'imposition et de droit ayant conduit à la détermination de l'assiette et au calcul de l'imposition contestée⁸⁰³.

2- Les litiges relatifs à l'assiette de l'impôt

Sous le vocable contentieux de l'assiette, se cachent des litiges qui concernent la détermination des éléments constitutifs de l'impôt c'est-à-dire le contentieux proprement dit de l'assiette de l'impôt (a) ; mais aussi, les litiges liés au fait générateur et au calcul de celui-ci (b).

a. Les litiges liés à la détermination de l'assiette des impositions

Le contentieux du bien fondé implique nécessairement l'assiette des impositions. Les contestations portent tant sur les éléments qui rentrent dans l'assiette de l'impôt que ceux qui impliquent le montant de la base imposable.

Ceci conduit en général à distinguer les impositions initiales des impositions découlant d'un redressement. En pratique, le juge judiciaire ou administratif de l'impôt procède aux mêmes vérifications. Celles-ci ont cependant un caractère plus poussé en matière de contrôle et de redressement ; l'administration au cours de ces phases doit respecter les garanties offertes par la loi aux contribuables.

En ce qui concerne notamment l'assiette de l'impôt c'est-à-dire « la détermination opérée de la matière imposable pour délimiter une base de calcul à l'impôt »⁸⁰⁴, le système actuel conduit à deux types de détermination : une sur des bases forfaitaires⁸⁰⁵, et l'autre sur la base des déclarations des contribuables faisant l'objet d'un contrôle *a posteriori* par l'administration fiscale.

Toutes les contestations relatives aux évaluations forfaitaires faites par l'administration fiscale sont de la compétence du juge de l'impôt. Tel est le cas pour l'évaluation de la valeur locative

⁸⁰³ D. Richer, *Les droits du contribuable dans le contentieux fiscal*. LGDJ 1997, op. cit. p. 47 et s.

⁸⁰⁴ J. Grosclaude, Ph. Marschessou, *Droit Fiscal général*. 5^e éd. Dalloz, op. cit.

⁸⁰⁵ Forfait agricole et micro-BNC et Voir notamment la loi des finances pour 1999 (Loi n° 98-1266 du 30 déc. 1998 qui supprime le régime du forfait et met en place un régime particulier pour les entreprises dont le chiffre d'affaire n'excède pas 76000€ (Imposition 30% du bénéfice) pour les entreprises de vente et de fourniture de logement et 27000€ pour les autres (imposition de 50% du montant des recettes) ;

d'un bien⁸⁰⁶, ou encore de l'évaluation réelle de la valeur d'un bien pour le calcul de la taxe foncière sur les propriétés bâties⁸⁰⁷.

Pour les impositions qui font l'objet de déclaration obligatoire⁸⁰⁸, toutes les contestations relatives à la souscription ou à la souscription tardive sont également de la compétence du juge de l'impôt⁸⁰⁹. Il appartient au contribuable d'apporter la preuve de l'inexactitude d'une imposition mise à sa charge sur la base de ses déclarations⁸¹⁰.

b- Les litiges liés au fait générateur et au calcul de l'impôt

Le fait générateur de chaque impôt est fixé par la loi ou se déduit de la loi. Il s'agit en général de l'acte ou de l'événement qui fait naître l'obligation fiscale c'est-à-dire l'entrée du contribuable dans le champ d'application de la loi⁸¹¹.

Les contestations relatives au fait générateur de l'impôt sont incontestablement de la compétence du juge de l'impôt. Toute question relative à ce point de droit, lorsqu'elle se pose au juge judiciaire lors de son examen de la régularité des poursuites, doit donner lieu à une question préjudicielle⁸¹². Il doit donc surseoir à statuer lorsque l'impôt est de la compétence du juge administratif.

Le calcul de l'impôt quant à lui, est à l'origine de plusieurs réclamations contentieuses. Ainsi en matière d'impôt sur le revenu par exemple, le juge est très souvent appelé à trancher les questions relatives entre autres, à l'application du quotient familial notamment pour les enfants qui résident alternativement chez les deux parents⁸¹³ ou encore, des parents isolées qui perçoivent de leur ex-conjoint une pension alimentaire versée spontanément⁸¹⁴. Le Conseil d'Etat est même allé jusqu'à préciser qu'il fallait se placer au 1^{er} janvier de l'année d'imposition pour apprécier si un contribuable vit seul avec un enfant à charge⁸¹⁵.

⁸⁰⁶ CE, 24 juin 1981, n°17532 : Dr. fisc. 1983, n°26, comm. 1418, concl. Rivière ; CE, 29 juill. 1984, n°37518, Dr. fisc. 1984, n°13, comm. 669, concl. Schricke.

⁸⁰⁷ CE, 17 nov. 2000, n°193289, Dr. fisc. 2001, n°28, comm. 657.

⁸⁰⁸ Par exemple (I/R : art. 170 du CGI, I/S : art. 229 CGI, TVA: art. 270 du CGI, droit d'enregistrement, art. 638 et s. ...)

⁸⁰⁹ CE, 20 mars 1985, n° 45588 : RJF 5/1985, n°404.

⁸¹⁰ Cass., com., 12 oct. 1993, n°1501 D, Mancel : RJF 12/93, n°1594 en ce qui concerne l'ISF établi conformément à la déclaration de contribuable notamment en ce qui concerne l'évaluation d'un bien ; CAA Paris, 2 déc. 1999, n°97-1050, Sté Mitukoshi France : RJF 3/00, n°407, par rapport à une taxe professionnelle établie conformément aux bases déclarées par le contribuable.

⁸¹¹ J.-J. Bienvenu, Th. Lambert, *Droit fiscal*, op. cit. p. 114. Voir aussi, C. Bas, *Le fait générateur de l'impôt*, Thèse, op. cit. p. 35 et s.

⁸¹² CE, 7 déc. 1988, SA Télécom : Dr. fisc. 1989, n°51, comm. 2437, concl. Martin-Laprade.

⁸¹³ CE, avis, 14 juin 2002, n°241036 : RJF 8-9/02, concl. Bachelier.

⁸¹⁴ CE, 11 févr. 1998, n°185804 : RJF 4/98, n°368.

⁸¹⁵ CE, 17 nov. 2000, n°2109 : RJF 2/01, n°136 ; Dr. fisc. 2001, n°16 comm. 366, concl. Bachelier.

En outre, les questions relatives au calcul peuvent provenir des éléments donnant droit à déduction. C'est ainsi qu'en matière de TVA, l'exercice du droit à déduction ouvert par l'art. 271 du CGI pose très souvent problème. Il s'est posé la question de savoir si un assujetti établi à l'étranger pouvait se faire rembourser la TVA ayant grevée des services rendus en France. Le Conseil d'Etat a répondu positivement à cette question dans un arrêt du 22 mars 1991⁸¹⁶. En tout état de cause, il a précisé qu'il appartenait à l'administration d'apporter la preuve que les services en cause ne sont pas nécessaires à l'exploitation lorsqu'elle refuse la déduction d'une TVA⁸¹⁷.

3- Les litiges liés aux opérations de contrôle et de rectification réalisées par l'administration fiscale

Le système fiscal est essentiellement déclaratif. L'administration dispose d'un droit de contrôle sur les déclarations du contribuable. Il dispose aussi d'un droit de rectification de la base imposable s'il s'avère que celle-ci est erronée ou insuffisante.

a- Les contestations relatives aux opérations de contrôle exercées par l'administration fiscale

En vue de s'assurer de la réalité de la base imposable et par conséquent de celle de l'impôt, les opérations de contrôle sont nombreuses. Tous les litiges qui en découlent sont de la compétence du juge de l'impôt. Il peut s'agir du droit de communication, des demandes d'éclaircissements et de justifications...

Le juge de l'impôt est ici dans l'obligation de s'assurer que l'administration fiscale n'abuse pas des prérogatives qu'elle détient et les exerce conformément à la loi fiscale.

C'est ainsi que par rapport au droit de communication⁸¹⁸, le Conseil d'Etat a rappelé à l'administration qu'elle doit tenir à la disposition du contribuable qui le demande, les documents qu'elle a obtenus suite à l'exercice de ce droit⁸¹⁹. De plus, il a précisé que quelle que soit la procédure de rectification mise en œuvre, elle devait informer le contribuable de l'origine et de la teneur des documents ayant servi à établir la rectification⁸²⁰.

Certes, la Haute Cour administrative ne contrôle pas l'appréciation souveraine que font les juges de fond sur le caractère suffisant ou non de la réponse du contribuable dans le cadre

⁸¹⁶ CE, 22 mars 1991, Sté Viskay Israël : Les petites affiches, 1991, n° 84, concl. Arrighi de Casanova.

⁸¹⁷ CE, 6 avr. 2001, n°198233 : BDCF, 2001, 7, 92, concl. Mignon.

⁸¹⁸ Voir notamment sur la question, T. Lambert, *Contrôle fiscal, Droit et pratique*. PUF, coll. « Droit fondamental », 1998 ; J-P. Casimir, *Contrôle fiscal. Droit, garanties et procédures*. La Villeguerin, 2000.

⁸¹⁹ CE, 14 févr. 2001, n°203465 : Dr. fisc. 2001 n°30635, comm. 734, concl. Courtial.

⁸²⁰ CE, 29 déc. 2000, n°209523 : BDCF, 2001, 3, 42 concl. Mignon.

d'une demande d'éclaircissement et de justification, mais elle vérifie minutieusement les indices sérieux ayant conduit l'administration à mettre en œuvre cette procédure⁸²¹.

Grâce aux moyens dont elle dispose, l'administration fiscale a également la possibilité de mener des contrôles plus approfondis. La mise en place de ceux-ci est très encadrée par le législateur. Aussi, toute irrégularité constatée ou revendiquée peut faire l'objet d'une contestation devant le juge de l'impôt.

C'est ainsi que l'absence de débat oral et contradictoire au cours de l'ESFP (Examen de la situation fiscale personnelle)⁸²² ou au cours d'une vérification de comptabilité, bien qu'une telle preuve incombe au contribuable⁸²³, peut entraîner la décharge des impositions⁸²⁴ ; tout comme, l'emport irrégulier de documents⁸²⁵ ou encore la notification irrégulière de l'avis de vérification⁸²⁶.

b- Les contestations relatives aux opérations de rectification effectuées par l'administration fiscale

Le juge de l'impôt est compétent pour juger de toutes les contestations relatives au droit de reprise et de redressement de l'administration fiscale. Cette dernière peut réparer toutes les omissions et inexactitudes constatées au cours de l'établissement de l'imposition initiale.

Aussi, peut-elle le faire en mettant en œuvre la procédure de redressement contradictoire dont le champ d'application est défini dans les articles L. 56 et s. du LPF. Le juge de l'impôt vérifie que l'administration fiscale a scrupuleusement respecté les prescriptions légales notamment au regard des droits et garanties du contribuable. Il en est ainsi notamment de la notification obligatoire des redressements⁸²⁷.

La compétence du juge de l'impôt s'étend également à la régularité de la saisine de la commission départementale de conciliation ou de la commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaire par l'administration fiscale. Si cette saisine n'est pas

⁸²¹ CE, 6 nov. 1995, n°125558 : BDCE, 1996, 1, concl. Bachelier, p.3.

⁸²² CE, 10 janv. 2001, n°211967 et 212114 : RJF 4/ 01, n°436.

⁸²³ CE, 17 févr. 1997, n°165573, op. cit.

⁸²⁴ CE, 2 mai 1990, rec. n°58215 :RJF 1990, n°437 ; Dr. fisc. 1991, comm. 644 ; CE, 23 mai 1990, rec. n°50916 : Dr. fisc. 1990, comm. 1407, concl. Racine ; RJF 1990, com. 486.

⁸²⁵ CE, 13 nov. 1991, rec. n°75430 : RJF 1992, n°98.

⁸²⁶ CE, 23 mars 1992, rec. n°99425 : RJF 1992, n°704 ; CE, plén., 22 mai 1989, n°68832 : Gaz. Pal. , 13-14 oct. 1989, concl. Fouquet, p. 19.

⁸²⁷ CE, 1^{er} févr. 1984, n°37789 : RJF 1984, n°220 ; CE, 24 sept. 2003, rec. n°196931, Sté Avraud : Dr. fisc. 2004, comm. 376, concl. Bachelier ; RJF 12/2003, com. n°1441 ; CAA Douai, 16 nov. 2004, Tellier : Dr. fisc. 2005, comm. 452, concl. Michel.

obligatoire en l'absence de demande expresse du contribuable⁸²⁸, ce dernier doit cependant être informé de sa faculté de saisir celle-ci en cas de désaccord avec l'administration fiscale⁸²⁹.

Le juge de l'impôt est également compétent lorsque l'administration fiscale décide de mettre en œuvre la procédure d'abus de droit en vertu des dispositions de l'article L. 64 du LPF. C'est ainsi que le juge de l'impôt a été appelé à préciser les contours de la notion, spécialement sur la nécessité d'une fraude et subsidiairement celle de la fictivité des actes⁸³⁰. Dans une moindre mesure, il a précisé que l'alternance des deux critères était possible⁸³¹.

Enfin, lorsque l'administration opte pour les procédures de taxation ou d'évaluation d'office, les contestations relatives à la mise en œuvre de ces procédures et à leur déroulement ressortissent au juge de l'impôt⁸³².

C'est ainsi que les contestations relatives à la taxation d'office ou aux évaluations d'office faisant suite à l'absence de dépôt des déclarations de revenu global sont de sa compétence⁸³³.

B- Les contestations relatives aux pénalités applicables ou la contestation des sanctions administratives

La contestation des pénalités fait partie intégrante du contentieux du bien fondé de l'imposition. En effet, elles s'ajoutent en général aux impositions déjà dues⁸³⁴ par le contribuable.

Ce dernier ne peut donc que les contester devant le juge de l'impôt. En dehors des peines prononcées par le juge répressif dans le cadre des articles 1741 du CGI et qui établissent une compétence exclusive de ce dernier en la matière, toutes les autres contestations relatives aux peines applicables ou appliquées par l'administration fiscale ne peuvent que donner lieu à une action juridictionnelle devant le juge de l'impôt compétent. Il en est ainsi de la contestation des intérêts de retard et des pénalités prévus par l'art. 1727 du CGI. Il en est également ainsi

⁸²⁸ CE, 22 janv. 1975, rec. 91397 : Dr. fisc. 1975, comm. 577, concl. Mme Latournerie ; CE, 27 juill. 1984, rec. n°40580 : RJF 1984, n° 579 ; Cass., com., 26 avr. 1994, Mestrallet : RJF 1994, n°1004 ; Cass., com., 27 févr. 2001, Lambert : RJF 2001, n°887.

⁸²⁹ CE, 24 janv. 1986, rec. n°46949 : RJF 1986, n°183 ; CAA Paris, 9 oct. 1990, rec. n°895 : RJF 1991, n°190.

⁸³⁰ CE, 19 avril. 1988 : Dr. fisc. 1988, n° 32-38, comm. 1733 ; CE, ass. Avis 8 avr. 1998, n°192539, Sté de distribution de chaleur de Meudon : RJF 1998, n°593, concl. Goulard, chron. Verclytte ; Dr. fisc. 1998, comm. 398.

⁸³¹ Cass., com., 19 avr. 1988, Dame Donizel : JCP 1989, éd. E., n°1550.

⁸³² CE, 6 janv. 1984, n°36632 : Dr. fisc. 1984, n° 21-22, comm. n°1052, concl. Fouquet.

⁸³³ CE, 23 juin 1982, rec. n° 25317 : Dr. fisc. 1983, comm. 354, concl. Rivière ; RJF 1982, n°402 ; CE, 10 déc. 1982, n°31923, Dr. fisc. 1983, n°22 comm. 1174, concl. Verny.

⁸³⁴ Voir supra.

pour les pénalités pour manquement délibéré de l'article 1728 du CGI ou pour manœuvre frauduleuse.

1- Les contestations relatives aux intérêts de retard et pénalités

Les intérêts de retard selon la loi Aicardi de 1987, ont pour but de compenser les retards constatés dans la déclaration du montant imposable ou alors dans le paiement des impôts, y compris les frais supplémentaires d'assiette et de recouvrement occasionnés par ce retard⁸³⁵. C'est la raison pour laquelle « les intérêts de retard ...sont dus, qu'il y ait ou non application de pénalités »⁸³⁶.

Le juge de l'impôt est donc appelé à vérifier le respect du champ d'application de ces intérêts et notamment le taux appliqué par l'administration fiscale pour calculer ce dernier. Très souvent les contribuables invoquent le caractère exorbitant de ce taux qui conduirait à penser qu'il s'agirait plus d'une sanction que le prix du temps perdu⁸³⁷. A ce sujet, le Conseil d'Etat a eu l'occasion de rappeler que le taux de comparaison, n'est pas le taux d'intérêt légal mais celui pratiqué par les organismes bancaires pour un découvert non négocié. Ceci a conduit la Haute Cour Administrative à conclure que le taux de 0,75% qui se transforme en un taux annuel de 9% n'est en aucun cas excessif⁸³⁸. Heureusement que cette distorsion a été partiellement corrigée. En effet, depuis une ordonnance de l'administration fiscale, ce taux est désormais de 4,80 % par an⁸³⁹.

2- Les contestations relatives aux pénalités pour manquement délibéré ou pour manœuvres frauduleuses

La compétence du juge de l'impôt s'étend également à l'application des pénalités de 40% pour manquement délibéré à des obligations fiscales ou 80% pour manœuvres frauduleuses. Il appartient à l'administration de prouver que le manquement est délibéré. De même, elle a aussi l'obligation de prouver que le contribuable a mis en œuvre des actes et actions dans le but de frauder l'impôt⁸⁴⁰.

Cependant, la mauvaise foi du contribuable peut découler du comportement suspect de ce dernier, à savoir un comportement faisant présumer qu'il a eu l'intention d'éluder une

⁸³⁵ CE, Avis, 12 avr. 2002, n°239693, SA Financière Labeyrie : RJF 6/02, n°673, chon. Olléon 647, Dr. fisc. 2002, n°26 comm. 555.obs. Boutemy et Meier.

⁸³⁶ O. Fouquet « Les intérêts de retard et les pénalités » in *Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale*, op. cit. p. 901 ; en ce sens aussi, CE, 4 avr. 1997, n°144211 : RJF 1997, n° 432.

⁸³⁷ CE, avis, 12 avr. 2002, n°239693, SA Financière Labeyrie. op. cit.

⁸³⁸ Ibidem.

⁸³⁹ Voir supra.

⁸⁴⁰ CE, 21 mars 2001, n°202490 : Dr. fisc. 2001, n° 549, concl. Goulard.

obligation fiscale; de même, elle découle souvent de l'importance des rectifications ou enfin de la présence d'une erreur inexcusable⁸⁴¹.

C'est ainsi que le juge administratif de l'impôt a retenu des manquements délibérés à l'encontre d'une entreprise qui a minoré ses recettes grâce à la tenue d'une comptabilité défectueuse⁸⁴² et notamment des résultats comptabilisés contenus dans un livre de caisse non déclaré au vérificateur⁸⁴³.

En outre, une telle qualification a également été retenue à l'encontre d'un contribuable qui a omis de manière répétée, de déclarer une partie de ses recettes professionnelles et qui n'a pu justifier du montant de plusieurs apports en espèces⁸⁴⁴.

De même le manquement délibéré a été déduit des irrégularités comptables graves et répétées, découvertes au cours des vérifications et dont l'objet est de faire obstacle à l'identification des recettes perçues au titre de la période litigieuse et ayant déjà été constatées au cours d'un contrôle précédent⁸⁴⁵.

En tout état de cause, le manquement délibéré du contribuable ne peut pas résulter du fait que l'administration affirme que ce dernier ne pouvait de bonne foi ignorer qu'il ne remplissait pas les conditions d'exonération des entreprises nouvelles⁸⁴⁶.

Les manœuvres frauduleuses nécessitent la mise en œuvre volontaire de la part du contribuable des procédés ayant pour effet de faire disparaître ou de réduire la base imposable, ou encore d'obtenir du fisc des remboursements injustifiés⁸⁴⁷. C'est la raison pour laquelle un contribuable ne peut être reconnu coupable de manœuvres frauduleuses s'il n'est pas révélé d'actes, d'opérations ou d'artifices dont le but serait de frauder l'impôt et de mettre l'administration dans une situation dans laquelle elle ne saurait valablement exercer son pouvoir de contrôle⁸⁴⁸.

Les pénalités pour mauvaise foi et pour manœuvre frauduleuse étant des sanctions au sens de l'art. 6 de la CEDH, ce dernier s'applique à la procédure juridictionnelle devant le juge de l'impôt statuant sur une contestation relative aux pénalités fiscales⁸⁴⁹. Toutefois, le juge

⁸⁴¹ J.J. Bienvenu, Th. Lambert, *Droit fiscal*, op. cit. p. 214.

⁸⁴² CE, 10 déc. 1999, n°180691 : RJF 2000, n° 220 ; Dr. fisc. 2000, comm. 364.

⁸⁴³ CE, 20 nov. 2002, n°221440 : Dr. fisc. 2003, comm n° 174 ; RJF 2003, n° 222.

⁸⁴⁴ CE, 22 juill. 1994, n°76668 : RJF 1994, n° 1121.

⁸⁴⁵ CE, sect. 22 avr. 2005, n°257254, Sté Limelight Boys : RJF 2005, n° 724.

⁸⁴⁶ CE, 29 janv. 2003, n° 2320055 : Dr. fisc. 2003, comm. 372; RJF/ 2003, n°417.

⁸⁴⁷ J. J. Bienvenu, Th. Lambert. *Droit fiscal*, op. cit. p. 216.

⁸⁴⁸ CE, 23 févr. 2000, n° 187055, SARL Paris Hong-kong : RJF /2000, n°534.

⁸⁴⁹ O. Fouquet, « Les pénalités pour mauvaise foi » in *Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale*. op. cit. p. 910.

administratif ne se reconnaît pas le pouvoir de moduler⁸⁵⁰ les sanctions prévues par le législateur alors que le juge judiciaire a une position contraire⁸⁵¹.

Les contestations relatives aux pénalités doivent cependant faire l'objet de moyens propres invoqués par le contribuable devant les juges du fond. En effet, en application des dispositions de l'art. L.199 C du LPF, le contribuable peut contester pour la première fois en appel la procédure d'application des pénalités⁸⁵². Toutefois, il ne peut saisir le juge de cassation pour la première fois d'une contestation propre aux pénalités⁸⁵³.

C- Les contestations relatives à la répétition de l'indu

Les contestations relatives à la répétition de l'indu sont également de la compétence du juge de l'impôt. Elles peuvent être liées à la procédure d'imposition⁸⁵⁴ ou être rattachées, par extension, aux contestations liées au bien fondé de l'imposition. Si *a priori*, elles semblent concerner le paiement de l'impôt, elles soulèvent fondamentalement la question de la légalité de l'impôt payé. En principe, celui-ci n'est pas légalement dû ; par conséquent, il est infondé et doit être restitué.

L'article 1235 du code civil dispose que : « Tout paiement suppose une dette : ce qui a été payé sans être dû, est sujet à répétition. La répétition n'est pas admise à l'égard des obligations naturelles qui ont été volontairement acquittées ». Cette règle très connue des civilistes a fait irruption dans le contentieux fiscal dans les conditions de droit commun.

Pendant longtemps, les contestations relatives à la répétition de l'indu ont subi un traitement différent selon l'ordre de juridiction saisi. Tandis que le juge judiciaire appliquait des règles du code civil, le juge administratif adaptait ces dernières.

Devant le juge judiciaire en l'occurrence, la répétition de l'indu échappait aux délais fixés par le Livre des procédures fiscales et bénéficiait des délais de droit commun moins restrictifs, à savoir la prescription trentenaire⁸⁵⁵. En effet, elle était regardée comme dépourvue de caractère fiscal. Par conséquent, elle échappait aux règles spéciales du contentieux fiscal sous réserve, de celle tenant à l'exigence de la réclamation préalable.

⁸⁵⁰ CE, 5 avr. 1996, n° 176611 : RJF 5/96, n°607, chron. Austry, p. 311, concl. Arrighi de Casanova.

⁸⁵¹ Cass., com., 29 avr. 1997, n° 1068PB, Ferreira, op. cit. Voir aussi, J. Lamarque, « Modération des sanctions » : RG proc. 1999, p. 237 ; J.-L. Pierre, « La modération judiciaire des sanctions » : Dr. fisc. 2000, p. 31.

⁸⁵² CAA Lyon, 21 déc. 1993, rec. n° 92256 : Dr. fisc. 1994, comm. 1130, concl. Mme Haelvoët.

⁸⁵³ CE, 21 juin 1996, n°137 885 : RJF 8-9/96, n°1080.

⁸⁵⁴ Tel peut notamment être le cas lorsque le contribuable conteste une ou plusieurs impositions en se basant sur un plafonnement légalement mis en place. Les contestations relatives au « bouclier fiscal » rentrent en effet dans cette catégorie et relèveront du juge de l'impôt (juge administratif en principe).

⁸⁵⁵ Cass., Com., 9 févr. 1993, n°91-10527, Agus : Bull., IV, n°54.

L'action en répétition de l'indu a désormais un visage uniforme, une dimension fiscale entière puisqu'elle est soumise aux dispositions applicables au contentieux de l'imposition. De ce fait, elle relève du juge de l'impôt dans le cadre de la répartition des compétences telles que fixée par l'art. L.199 du LPF⁸⁵⁶.

II- Les contestations des règles substantielles liées au recouvrement forcé des impositions

La compétence du juge de l'impôt s'étend aux questions de fond relatives au recouvrement forcé de l'impôt. C'est ce qui ressort des termes de l'article L. 281 du LPF. Ainsi, le juge de l'impôt gère non seulement le contentieux de l'obligation de payer, mais en plus, il est compétent pour analyser toutes les questions de fond relatives aux actes de poursuite (A). La détermination de la limite entre le contentieux de l'obligation de payer et celui de la régularité formelle des actes de poursuites étant difficile à établir, le rattachement de la lettre de rappel aux deux contentieux a pendant longtemps été la règle. Le Tribunal des conflits a cependant tranché pour une exclusion définitive de ce contentieux du domaine de compétence du juge de l'impôt (B).

A- La gestion des contestations relatives à l'obligation de payer

L'expression « obligation de payer » est utilisée de manière générale pour désigner l'ensemble du contentieux du recouvrement relevant de la compétence du juge de l'impôt. Elle remplace ainsi celle d'« opposition à contrainte » qui a pendant longtemps servi à le désigner⁸⁵⁷. En effet, c'est depuis 1900 que la jurisprudence a scindé en deux le contentieux du recouvrement en limitant le champ de compétence du juge judiciaire et du juge de l'impôt. La Cour de cassation a souligné que si en matière d'impôts directs, il appartient aux tribunaux d'apprécier si les actes de poursuite ou d'exécution judiciaire sont réguliers en la forme et susceptibles de produire leurs effets légaux, ils sont incompétents pour statuer sur les contestations qui ont pour objet les causes de la poursuite c'est-à-dire l'existence ou la quotité de la dette du contribuable envers le trésor ; que la connaissance de ces derniers litiges est expressément réservée par la loi à la juridiction administrative »⁸⁵⁸.

⁸⁵⁶ Cass. ,com.,19 oct. 1999, n° 9720470, Société des Et. Piot Pneu: Bull., IV, n°170. (Avec un entérinement de cette évolution par la CJCE, 28 nov. 2000, Aff. C- 88/99e, Roquette Frères SA : Rec. CJCE, p. 10465, concl. D. Ruiz-Jarabo Colomer ; Dr. fisc. 2001, n°3, II, comm. 12547).

⁸⁵⁷ V. Hiam, « De l'opposition à contrainte au contentieux de l'obligation de payer- Un anachronisme peut-il rester sans incidence sur la solution du litige ? »: Dr. fisc. 1995, n°52, p. 1880.

⁸⁵⁸ Cass. Civ. 10 déc. 1900 Cazier, S. 1907, I, 307, op. cit.

En pratique, l' « obligation de payer » recouvre une autre réalité dont le champ d'application est plus restrictif. L'expression *stricto sensu* est une composante de l'ensemble des litiges relatifs au contentieux des poursuites relevant de la compétence du juge de l'impôt. (1). Ce dernier est ainsi compétent pour connaître de l'ensemble des litiges concernant le montant de la dette et l'exigibilité de l'impôt (2).

1- Les contestations relatives à l'existence de l'obligation de payer

a- L'étendue des contestations relevant de l'obligation de payer

Le contrôle de l'existence de l'obligation de payer fait partie des attributions conférées au juge de l'impôt par l'art. L. 281 du LPF. Il a donc pour mission de vérifier que le paiement demandé au redevable de l'impôt repose sur un fondement légal.

En effet, l'intérêt du paiement est de faire disparaître la dette fiscale et donc l'obligation de payer l'impôt. Cependant, l'absence de mise en recouvrement de l'impôt conduit à constater l'absence de l'obligation de payer⁸⁵⁹.

Cela a des conséquences pratiques importantes car dans ces conditions, le recours à des poursuites afin de contraindre le redevable est privé de base légale⁸⁶⁰.

L'obligation de payer a un champ d'application varié et peut être contesté à tout niveau. C'est par exemple le cas de la contestation d'un avis de mise en recouvrement, aux motifs que ne figurent pas sur ce dernier, les mentions exigées par l'art. L. 256 du LPF⁸⁶¹, et notamment une indication précise de la TVA issue de l'art. 256 du CGI et la TVA due au titre de l'art. 257 du même code⁸⁶².

De même, est remise en cause l'obligation de payer, lorsqu'une personne conteste la régularité d'un procès verbal de saisie-vente parce que celui-ci ne mentionne pas l'étendue et la nature des sommes à recouvrer. En l'espèce, le décompte de la somme réclamée n'avait pas été effectué ; on ignorait si les pénalités et les intérêts de retard étaient ou non inclus dans celle-ci⁸⁶³.

⁸⁵⁹ CAA.Paris, 25 juin 1991, rec. n°2680, 3^e ch., SCI Saint-Jean : RJF 10/91, n°1305, p.752.

⁸⁶⁰ Idem.

⁸⁶¹ CE, 12 janv. 2004, n°224076, SS Cise et SA Erimo, n°423 : RJF 4/04, n°423.

⁸⁶² CE, 30 oct. 1989, n°78822, Sofrac : RJF 1/90, n°23, concl. Mme M-D Hagelsteen : Dr. fisc. 12/90 comm. 608 ; CE, 22 déc. 1989, n°45814-46114, Plén., Ferrando : RJF 2/90, n°209, concl. Contraire Ph.Martin : Dr. Fisc. 1990, n°43 comm. 2027.

⁸⁶³ CE, 2 juill. 2003, n°220205, 9^e et 10^e s.s., Villa : RJF 10/03, n°1170.

Conteste également l'obligation de payer une CSG, un débiteur qui allègue le fait de n'avoir pas reçu les avis d'imposition concernant la CSG qui lui est réclamée⁸⁶⁴. Il en est de même pour une personne qui conteste l'existence même d'une imposition litigieuse⁸⁶⁵.

Très souvent, c'est un moyen soulevé devant le juge lorsque des tiers sont recherchés en paiement. Tel a notamment été le cas dans un arrêt dans lequel, une personne contestait le fait d'être désignée comme seul redevable de l'impôt alors qu'en tout état de cause, il n'était pas le seul héritier⁸⁶⁶.

En outre, dans un arrêt du Tribunal des conflits du 19 octobre 1998, les enfants d'un défunt contestaient eux-aussi, l'obligation de payer sur leur patrimoine personnel la TVA réclamée à la succession. Les faits de l'espèce révèlent qu'ils avaient accepté la succession sous réserve d'inventaire⁸⁶⁷.

Il faut cependant souligner que le Conseil d'Etat⁸⁶⁸ a jugé qu'une héritière est solidairement tenue au paiement des impôts dus par son défunt père à concurrence de ses droits dans la succession de ce dernier. Elle est donc au nombre des ayants cause contre lesquels les rôles concernés sont exécutoires en vertu des dispositions de l'art. 1682 du CGI. De ce fait, elle peut tout à fait contester l'obligation de payer la créance fiscale relative à l'impôt sur le revenu du foyer fiscal.

Relève également du contentieux de l'obligation de payer, la compensation⁸⁶⁹. On pourrait logiquement penser que la compensation constitue un moyen de paiement de l'impôt et non une mesure de poursuite. Cependant, les opérations de compensation effectuées par les comptables relèvent des opérations de recouvrement de l'impôt.

A ce titre, il faut distinguer la « *compensation d'assiette* » dont les modalités sont définies aux articles L. 203 à L. 205 du LPF qui constitue un moyen de paiement de l'impôt⁸⁷⁰ et la

⁸⁶⁴ CAA Paris, 13 mars 2001, n°00-187 2^e ch., Dollet : RJF 10/01, n°1324, p. 895.

⁸⁶⁵ CE, 29 oct. 1980, rec. n°15.871 : RJF 1981, p. 48 : Dr. fisc. 1981, comm. 366.

⁸⁶⁶ CE, Plén., 6 juill. 1979, rec. n°99012 : Dr. fisc. 1980, comm. 1323, concl. Rivière : RJF 1979.

⁸⁶⁷ TC, 19 octobre 1998, n° 3116, Cts Debaillie : RJF 2/99, n° 249 ; pour un exemple d'application depuis cet arrêt, voir entre autres, CE, 27 avril 2001, n° 189856, Patillon : RJF 7/01, n°1019.

⁸⁶⁸ CE, 25 juin 2003, n°240817, 3^e et 8^e s.s., Correia : RJF 10/03, n°1171.

⁸⁶⁹ CE, 19 avril 1989, n°44590, SARL Roudez : RJF 6/89, n°762 (En l'espèce, le receveur des impôts a compensé un crédit de TVA déductible dont disposait le contribuable avec une dette de TVA ayant donné lieu à l'émission d'un avis de mise en recouvrement. Le Conseil d'Etat a jugé que l'opposition à compensation formée par le contribuable à l'acte du receveur constituait une opposition à contrainte dès le moment où le contribuable soutient que la dette n'est pas exigible à la date de l'acte de compensation à cause de l'émission prématurée de l'avis de mise en recouvrement; CAA Nantes, 5oct. 1999, rec. n°96-476 : RJF 01/00, n°123.

⁸⁷⁰ L'art. L. 203 du LPF : « lorsque le contribuable demande la décharge ou la réduction d'une imposition quelconque, l'administration peut à tout moment de la procédure et malgré l'expiration des délais de prescription, effectuer ou demander la compensation dans la limite de l'imposition contestée, entre les dégrèvements reconnus justifiés et les insuffisances ou omissions de toute nature constatées dans l'assiette ou le

« *compensation de recouvrement* » qui est régie par les dispositions de l’art. 1289 du code civil. Cette dernière est une mesure de poursuite parce qu’elle est pratiquée unilatéralement par les comptables publics et qu’elle peut être contestée dans les mêmes conditions qu’une mesure de poursuite⁸⁷¹.

b- L’impact limité de la contestation de l’obligation de payer sur la décharge de l’obligation de payer

La contestation de l’obligation de payer n’a cependant pas d’impact réel sur la décharge de l’obligation de payer. En effet, tant que la décharge n’est pas prononcée, les poursuites à l’encontre du redevable restent toujours possibles dans la limite du délai de recours légal⁸⁷².

Il a été jugé que l’exécution d’un jugement prononçant la décharge de l’obligation de payer les sommes visées par un commandement n’implique pas le remboursement, si la dette fiscale a été acquittée grâce à des actes de poursuite ultérieurs⁸⁷³.

Dans le même ordre d’idées, il a été jugé que le jugement qui a déchargé le contribuable de son obligation de payer la dette fiscale figurant dans un avis à tiers détenteur, dans une limite déterminée, ne fait pas obstacle au droit dont dispose l’administration de reprendre des poursuites pour recouvrer la fraction des impositions non encore réglées⁸⁷⁴.

2- Les contestations relatives au montant de la dette et à l’exigibilité de l’impôt

a- Les litiges relatifs au montant de la dette

La compétence du juge de l’impôt est également clairement affirmée en ce qui concerne les contestations relatives à la quotité⁸⁷⁵. Dans ce type de litige, le contribuable conteste en général le montant de la dette compte tenu des paiements effectués.

Tel est notamment le cas lorsqu’il estime avoir déjà acquitté sa dette et par conséquent conteste l’acte de poursuite qui a été émis par le comptable compétent. Ce fut le cas dans un arrêt du 27 juillet 1984 dans lequel un contribuable, contestant un avis à tiers détenteur émis, invoqua l’extinction de sa dette au travers d’un paiement antérieur⁸⁷⁶.

calcul de l’imposition au cours de l’instruction de la demande ». Elle peut donc être exercée par l’administration et le contribuable à condition que l’on soit face à une identité de contribuable et de période d’imposition.

⁸⁷¹ Dossiers Pratiques Francis Lefebvre, Contentieux fiscal, n° 4295, p. 541 et s.

⁸⁷² CAA Paris, 12 juin 2001, n°00-1302, 5^e ch. Verchery : RJF 1/02, n°115.

⁸⁷³ Ibidem.

⁸⁷⁴ CAA Paris, 8 mars 2001, rec. n°99-2134, Ezvan : RJF 2001, n°1116.

⁸⁷⁵ CE, 18 mai 1984, rec. n°39050 : RJF 1984, p. 457.

⁸⁷⁶ CE, 27 juillet 1984, n°40721 : RJF 10/84, n° 1289

La quotité de la dette est également visée par une contestation visant à remettre en cause une responsabilité solidaire relative au paiement d'un impôt établi au nom du mari, pour la période écoulée avant la date de célébration du mariage⁸⁷⁷.

De même conteste la quotité de la dette, une personne qui remet en cause une créance du fait qu'elle inclurait des pénalités⁸⁷⁸.

b- Les litiges relatifs à l'exigibilité

L'exigibilité de la créance fiscale est une condition nécessaire à la mise en recouvrement de celle-ci. En effet, il faut que la dette soit parvenue à son terme pour qu'elle puisse valablement être réclamée au contribuable et faire notamment l'objet d'un rappel voire, d'une mise en demeure et d'une éventuelle mesure d'exécution.

Ainsi, quand un impôt n'est pas exigible il n'est pas dû, de même quand il n'est plus exigible, il n'est plus dû. C'est la raison pour laquelle, l'exigibilité de l'impôt est la condition sans laquelle les poursuites ne peuvent être engagées⁸⁷⁹. C'est également pour cela que la prescription de l'action en recouvrement fait disparaître définitivement l'exigibilité de l'impôt.

De manière générale, en ce qui concerne par exemple les impôts directs, l'art. 1663 du CGI fixe la date à partir de laquelle ils deviennent exigibles. Pour que cet article puisse valablement s'appliquer, encore faudrait-il que le contribuable ait été informé par l'administration fiscale de la date de la mise en recouvrement du rôle contenant l'imposition : avant cette date, l'impôt n'est pas exigible. Si l'administration n'adresse pas l'avis d'imposition (art. L. 253 LPF), le notifie en retard ou à une adresse erronée, l'impôt ne devient exigible qu'au moment où le contribuable a eu connaissance de la mise en recouvrement du rôle⁸⁸⁰.

C'est ce qui explique que la Cour administrative d'appel de Paris ait jugé qu'un contribuable qui reçoit un commandement de payer une CSG ne puisse valablement contester la régularité des poursuites dès lors qu'il avait reçu un avis de mise en recouvrement rendant l'impôt exigible⁸⁸¹. Au contraire, la contestation d'un avis à tiers détenteur fondé sur le fait qu'à la

⁸⁷⁷ CE, 24 juill. 1981, rec. n°15.128, 14974 : RJF 1981, p. 503. ; Dr. fisc. 1981, comm. 2123.

⁸⁷⁸ CE, 30 oct. 1989, rec. n°70753 : RJF 1990, p. 60.

⁸⁷⁹ CE, 21 déc. 1994, n°126113, ministre c/Sté Patol Equipements : RJF 2/95, n°265 ; CE 28 nov. 1997, n°154912 : RJF 1/98, n°122 ; Cass., Com., 15 nov. 1994, n°2067P. Rey : RJF 2/95, n°266.

⁸⁸⁰ TA Toulouse, 28 janv. 2003, n°00-614, Minguet : RJF 8-9/03, n°1045 ; CE, 9 janv. 1995, n°135520 : RJF 2/95, n°264 (par rapport à un avis d'imposition reçu après réception d'un commandement de payer : Le CE a déchargé le contribuable de son obligation de payer)

⁸⁸¹ CAAParis, 13 mars 2001, n°00-1687, B, Dollet, op.cit.

date de son émission, les impositions visées dans cet acte n'étaient pas exigibles, faute d'avoir été mises en recouvrement est tout à fait recevable⁸⁸².

De plus, lorsqu'un contribuable conteste la décision d'engager des poursuites, notamment un ATD sur le fondement de l'absence d'exigibilité de la créance fiscale, le juge de l'impôt est compétent⁸⁸³.

En tout état de cause, relèvent donc de la compétence du juge de l'impôt, toutes les contestations liées aux actes de recouvrement dès lors qu'il n'est pas question de la forme de ceux-ci, mais du fond, notamment les contestations relatives à l'exigibilité de l'impôt. Tel est le cas pour un associé d'une société civile immobilière qui conteste une dette d'impôt. Ayant reçu une mise en demeure de payer l'impôt de la société, il demande l'annulation de celle-ci pour non-respect de l'article 1858 du Code civil, qui impose de justifier des poursuites vaines et préalables à l'encontre de cette dernière⁸⁸⁴.

Par ailleurs, il est nécessaire de préciser que l'absence d'exigibilité de la créance fiscale peut également résulter de la mise en œuvre d'une procédure collective, dès lors que cette dernière (la créance) est née antérieurement au jugement d'ouverture, qu'elle n'a pas été déclarée et qu'elle n'a pas bénéficié d'un relevé de forclusion⁸⁸⁵. Une telle créance même si elle est privilégiée, est éteinte en vertu des dispositions de l'article L. 621-46 du code de commerce. Mais exceptionnellement, la jurisprudence a considéré que les questions relatives à ce type de litige, relèvent de la compétence du juge des procédures collectives bien qu'il soit question d'un impôt dont la compétence est attribuée au juge administratif⁸⁸⁶.

De plus, il faut savoir que la jurisprudence fait une distinction entre « l'exigibilité de l'impôt par le redevable » et la question relative « à l'existence de l'obligation à la charge du tiers détenteur du fait de la détention par celui-ci des deniers du contribuable ».

Pour le Conseil d'Etat, toutes ces questions relèvent de la compétence du juge de l'impôt et notamment du juge administratif lorsqu'il est question des impôts relevant de sa compétence. Cette conception est rappelée par la Cour d'appel de Paris, dans un arrêt du 20 juin 1989⁸⁸⁷.

⁸⁸² CE, 21 déc. 1994, rec. n°126113, op. cit.

⁸⁸³ TC, 23 nov. 1998, n°3106, SARL Ofir c/TPG du Val-de-Marne : RJF 1999, n°350.

⁸⁸⁴ Cass., com., 25 janv. 2005, n°150FD et n°151 FD, Vion : RJF 5/05, n°504.

⁸⁸⁵ CE 30 sept. 1996, n°148707 : RJF 1996, n°1350 ; Dr. fic. 1997, comm. 247concl. Bachelier.

⁸⁸⁶ TC, 26 mai 2003, n°3354, M. et Mme Chorro, Dr. fisc. 2003, n°51, p. 1664. Voir infra.

⁸⁸⁷ CAA Paris, 20 juin 1989, n°133, Plén., Israël : RJF, 8-9/89, n°1039.

En outre, le contentieux d'un acte de poursuite basée sur une action en recouvrement dont le délai ne court plus relève de la compétence du juge de l'impôt⁸⁸⁸ et notamment du juge administratif en matière d'impôts directs⁸⁸⁹.

Il existe cependant des cas de suspension de l'exigibilité de la créance. Tel est notamment le cas en ce qui concerne le sursis de paiement. Aussi, le Conseil d'Etat a jugé que le dépôt régulier d'une demande de sursis au paiement de l'impôt selon les dispositions de l'article L. 277-1 du LPF, suspend l'exigibilité jusqu'à la notification par le comptable du refus des garanties présentées par le contribuable⁸⁹⁰.

La délimitation du domaine de compétence du juge de l'impôt dans le contentieux des poursuites a toutefois été à l'origine d'une importante divergence entre les juridictions administrative et judiciaire.

B- L'exclusion des litiges relatifs à la lettre de rappel comme faisant partie du contentieux de l'obligation de payer

Si pendant longtemps le rattachement de ce contentieux a été incertain, que le juge de l'impôt et le juge judiciaire se déclaraient compétents (1), le contentieux de la lettre de rappel a finalement été définitivement exclu du contentieux de l'obligation de payer (2).

1- La persistance du rattachement de cette contestation au contentieux de l'obligation de payer

Les divergences de jurisprudence⁸⁹¹ ayant conduit à une double compétence juridictionnelle en ce qui concerne les litiges relatifs à la lettre de rappel méritent d'être soulignées. Celles-ci permettent de mettre un accent particulier sur l'extrême complexité de la frontière existant entre le contentieux de l'obligation de payer et celui des poursuites proprement dites.

En effet, la délimitation juridictionnelle opérée par l'article L. 281 du LPF n'a pas permis de rattacher les contestations relatives à la lettre de rappel de manière ferme et définitive au contentieux de l'obligation de payer et de l'exigibilité de la dette. Le Conseil d'Etat lui-même après avoir opté pour un rattachement au contentieux de la régularité en la forme de l'acte⁸⁹², a opéré un revirement jurisprudentiel et est revenu implicitement à sa conception ancienne⁸⁹³.

⁸⁸⁸ CE, 27 juillet 1984, n° 40721 : RJF 10/84, n° 1289 ; CE, 10 juillet 1989, n°91890, Sté Shakoumisha : RJF 10/89, n°1890.

⁸⁸⁹ CE, 30 sept. 1996, rec. n°148.707, op. cit.

⁸⁹⁰ CE, 29 janv. 2003, n°233108, Bergerault : RJF 4/03, n°495.

⁸⁹¹ Sur la définition de la notion : Voir infra.

⁸⁹² CE, 10 févr. 1989, Gabert, rec. n°86-839, Dr. fisc. 1989, n°50, comm. 2388.

⁸⁹³ CE, 2 juill. 1990, n°69367, Bégué, Dr.fisc. 1990, n°42, comm. 1931 ; RJF 10/90.

Pourtant, ce ne sont pas les arguments qui manquaient notamment celui-ci selon lequel la lettre de rappel en vertu des dispositions de l'article L. 281 du LPF se situe chronologiquement avant les poursuites. C'est la raison pour laquelle, pendant une trentaine d'années⁸⁹⁴ le juge administratif s'est reconnu compétent pour connaître des contestations liées à l'envoi ou pas d'une lettre de rappel.

Ce rattachement était discutable tout simplement parce qu'il s'agit d'un acte détachable de la procédure d'imposition c'est-à-dire de l'obligation de payer et de l'exigibilité de la créance fiscale. Cette dernière n'est pas effectivement tributaire de l'existence de la lettre de rappel. Comme l'a si bien démontré Thierry GASQUET⁸⁹⁵ dans son étude consacrée à la question, les créances fiscales sont exigibles à la date figurant sur l'avis d'imposition et non pas au moment de l'émission de la lettre de rappel.

Le but de cette dernière étant de vérifier que le contribuable refuse de s'acquitter de l'impôt. Victor HAIM⁸⁹⁶ précise à cet effet que, le comptable avant d'exercer ses poursuites doit s'assurer que « le contribuable peut être regardé comme sachant qu'il est redevable de l'impôt (...) et qu'il néglige, voire qu'il refuse de s'en acquitter spontanément ». Ainsi, ce n'est qu'après s'être assuré que le contribuable refuse de payer et après avoir réalisé son obligation d'information⁸⁹⁷ que le comptable peut être fondé à entreprendre ses poursuites.

Cet ensemble d'éléments expliquerait donc le fait qu'en cas de poursuites exercées prématurément, l'existence ou l'absence de lettre de rappel ne puisse point conduire à la remise en cause de l'exigibilité de la créance fiscale ou de l'obligation de payer.

On se serait limité à ces objections justifiées si le juge judiciaire lui aussi ne s'était pas reconnu compétent en la matière.

Cette compétence concurrente des deux ordres de juridiction a conduit à la nécessité de clarifier ce point de droit car la doctrine⁸⁹⁸ tout comme la jurisprudence⁸⁹⁹ commençait à se lasser de cette ambiguïté.

⁸⁹⁴ C'est en effet depuis un arrêt du Conseil d'Etat du 13 novembre 1974, rec. n° 90511, Sté X Dr. Fisc. 1975 n° 5 que la haute juridiction s'est déclarée compétente pour connaître des litiges relatifs à l'envoi ou pas d'une lettre de rappel. Cette jurisprudence a persisté jusqu'à l'arrêt du 9 février 2005, n° 263640 et 264378, ministre c/Salze épouse Sérafini : RJF 05/05, com. 503 dans lequel, on note un revirement de jurisprudence.

⁸⁹⁵ Th. Gasquet, « La lettre de rappel et le contentieux du recouvrement », Dr. Fisc. 1999, n° 39, p. 1197.

⁸⁹⁶ V. Häim, « De l'opposition à contrainte au contentieux de l'obligation de payer : un anachronisme peut-il rester sans incidence sur la solution d'un litige ? », op. cit.

⁸⁹⁷ Instruction C.P, 21 mars 1973, n°73-46, A1, Dr. fisc. 1973, n°38, I.D. 4273.

⁸⁹⁸ Voir en ce sens Th. Gasquet, « La lettre de rappel et le contentieux du recouvrement », op. cit ; J. Brandeau, « La lettre de rappel de l'article L. 255 du LPF et le problème de compétence juridictionnelle », LPA 8 déc. 1999, n° 244, p. 4.

⁸⁹⁹ Divergence notamment entre la jurisprudence de la CAA de Paris et de Nancy (CAA Paris, 3^e ch. 27 mars 1990, Epoux Bouvier, n°89-882 RJF : 6/90 ; 21 avril 1992, Guillet, n°91-396, RJF 7/82, n°1082 ; et CAA Nancy,

2- Une exclusion définitive de la lettre de rappel du contentieux de l'obligation de payer

Après trente années de turbulences et d'incertitudes, le Tribunal des conflits s'est enfin prononcé sur la question. Bien évidemment si la haute cour des conflits ne l'a pas fait avant, c'est tout simplement parce qu'elle n'a pas été saisie jusque là.

La surprise vient du fait que la question ait été portée presque en même temps par chaque juridiction suprême devant ce tribunal. En l'espace d'un mois et demi le tribunal a été saisi par la Cour de cassation⁹⁰⁰ et par le Conseil d'Etat⁹⁰¹. Est-ce à dire que cette situation dont ils s'étaient tous accommodés devenait pesante pour les uns et les autres ?

Toujours est il que le Tribunal des conflits a tranché dans deux arrêts du 13 décembre 2004⁹⁰² en rattachant le contentieux de la lettre de rappel non pas à celui de l'exigibilité de la dette mais à celui de la régularité en la forme des actes de poursuite.

Les anciennes objections à ce rattachement demeurent ! Cette solution est contestable dans la mesure où la lettre de rappel reste étrangère à la régularité en la forme des actes de poursuite. Elle n'a en rien pour but de démontrer qu'un élément de forme a été omis. Au contraire, elle permet de mettre un accent sur le fait que les poursuites ont été exercées prématurément : c'est donc un acte pris en dehors de toute poursuite.

Mais le Tribunal des conflits souligne qu'« une contestation relative à l'absence d'une lettre de rappel qui, selon ces dispositions législatives, doit précéder le premier acte de poursuite devant donner lieu à des frais se rattache à la régularité en la forme de cet acte et non à l'exigibilité de l'impôt. ». Autrement dit, il est difficile en l'état actuel du droit, de dissocier la lettre de rappel du premier acte de poursuite puisque cet acte apparaît comme une condition de régularité en la forme d'un acte, et non comme une condition d'exigibilité de l'impôt. Ainsi la décision du Tribunal des conflits est une décision logique et sage car prise dans un souci de simplicité.

Les contestations relatives à la responsabilité de l'administration fiscale sont également de la compétence du juge de l'impôt sous réserve de quelques spécificités.

Plén. 6 juin 1996, SA SNCZ : RJF 1996, n°1275) qui optèrent pour la compétence des juridictions administratives et en sens contraire la Cour d'Appel de Lyon, (CAA Lyon, 15 février 1995, Sarl Bar du Cours : Dr. fisc. 1995, n°37, comm. 1737, concl. Bonnaud : RJF 2/96, n°238.)

⁹⁰⁰ Cass., Com., 7 janvier 2004, n° 43 FS-D, Chessa : RJF 4/04, n° 426.

⁹⁰¹ CE, 25 févr. 2004, n° 252398, min. c/Legasse : RJF 5/04, n° 517.

⁹⁰² TC, 13 déc. 2004, n° 3411 sauveur et Alexandrine Chessa c/trésorier principal de Vitrolles et n°3421, ministre contre Legasse : RJF 04/05.

III- La répartition des contestations relatives à la responsabilité de l'administration fiscale : un partage conforme à la répartition du contentieux en matière fiscale

Dans le contentieux administratif général⁹⁰³, la juridiction administrative est (sauf disposition contraire) la seule compétente pour connaître des actions en responsabilité dirigées contre l'administration⁹⁰⁴.

En matière fiscale, cette attribution est remise en cause bien qu'il s'agisse d'un contentieux de la puissance publique par excellence et que les fautes⁹⁰⁵ alléguées soient commises par les services publics administratifs.

L'évolution jurisprudentielle montre que la répartition des litiges en matière fiscale est génératrice d'une répartition identique des contestations relatives à l'action en responsabilité dirigée contre l'administration fiscale.

Or, si le traitement juridictionnel du contentieux de la responsabilité de l'administration fiscale suit le régime juridique de la répartition du contentieux de l'imposition, force est de souligner que la responsabilité des services des douanes suit un régime conforme à l'action en responsabilité de droit commun dirigée contre l'administration.

Il n'en demeure pas moins qu'en matière fiscale, la répartition des litiges relatifs à la responsabilité de l'administration fiscale a été pendant longtemps conforme à la répartition du contentieux de l'imposition proprement dit (A). Par la suite, sous l'effet conjugué de la jurisprudence et de la doctrine, des subtilités ont été introduites. Elles rendent certes cette répartition plus complexe mais cette dernière reste d'une logique implacable (B).

A- Jusqu'en 1960 : une répartition conforme à la répartition du contentieux de l'imposition

La répartition des compétences dans le contentieux de l'imposition est établie par l'art. L. 199 du LPF en vertu duquel les contestations relatives aux impôts directs et taxe sur le chiffre d'affaire sont de la compétence des juridictions administratives et celles relatives aux droits

⁹⁰³ Voir notamment, R. Chapus, « Dualité de juridiction et unité de l'ordre juridique », op. cit, p. 739.

⁹⁰⁴ TC, 8 févr. 1873, Blanco: D. 1873. 3 .17. concl., S. 1873. 3. 153.

⁹⁰⁵ En ce qui concerne la faute, une évolution substantielle visant à aller vers un régime plus libéral a été constatée depuis une quinzaine d'années. Voir CE, sect. 27 juill. 1990, n°44676, Bourgeois : RJF 8-9/90, n°631 et 548, concl. Chahid-Nourai.

d'enregistrement et taxe de publicité foncière et droits indirects sont de la compétence du juge judiciaire.

Cette répartition légale des compétences dont les origines sont lointaines et sans réel fondement juridique⁹⁰⁶, avait toutefois été retranscrite dans le contentieux de la responsabilité de l'administration fiscale.

Aussi, « le partage du contentieux de la responsabilité, lié aux poursuites, reproduisait le partage du contentieux de l'imposition »⁹⁰⁷. En effet, la compétence du juge judiciaire se limitait aux impôts relevant de son domaine de compétence : en matière de poursuite par exemple, le juge judiciaire pour des impôts relevant du domaine du juge administratif, se contentait d'apprécier la validité des actes de poursuite. Toutes les conséquences dommageables découlant desdits impôts relevaient de la compétence de ce dernier. Tel était notamment le cas pour les actions en responsabilité liées aux actes de poursuite ou à des poursuites irrégulières⁹⁰⁸.

L'arrêt du Tribunal des conflits du 22 février 1960⁹⁰⁹ sera à l'origine d'une importante mutation en la matière : la répartition des litiges relatifs à des cas de mise en jeu de la responsabilité de l'administration fiscale va évoluer pour s'apparenter, voire s'identifier à la répartition du contentieux fiscal entre les différentes juridictions.

B- La répartition du contentieux depuis l'arrêt du Tribunal des Conflits du 22 février 1960

Le partage des litiges relatifs à la responsabilité de l'administration fiscale depuis l'arrêt du tribunal des conflits du 22 février 1960 est conforme à la répartition des litiges fiscaux (1). Malgré cela, on assiste à l'affirmation de la compétence des juridictions administratives dans certains cas, notamment lorsque l'action en responsabilité est relative à l'activité des services des douanes liées à des missions autres que fiscales (2).

1- Un partage conforme à la répartition des litiges fiscaux

Le Tribunal des conflits, par son arrêt Bernard du 22 février 1960⁹¹⁰ a introduit des subtilités dans la répartition des litiges relatifs à la responsabilité de l'administration fiscale. Cet arrêt a été complété par un arrêt du Conseil d'Etat du 21 décembre 1962⁹¹¹ de sorte qu'aujourd'hui

⁹⁰⁶ Voir supra.

⁹⁰⁷ Gour, Molinier, Tournié, *Les grandes décisions de la jurisprudence fiscale*. Thémis, op. cit. p. 207.

⁹⁰⁸ M. Liébert-Champagne, « La responsabilité des services fiscaux » : RJF 2/88, chron. p. 83.

⁹⁰⁹ TC, 22 févr. 1960, Bernard: Lebon p. 861, JCP 1961 II, note Benoît.

⁹¹⁰ TC, 22 févr. 1960, Bernard, op.cit.

⁹¹¹ CE, 21 déc. 1962, Dame Husson-Chiffre : Lebon, p. 701.

cette répartition est certes complexe mais conforme à la logique juridique. Pourtant, la doctrine pense que ces règles de compétence, pour logiques et fondées qu'elles soient, sont délicates à manier pour le contribuable même averti⁹¹².

La répartition des litiges est finalement tributaire de l'opération fiscale et précisément de la phase dans laquelle on se trouve au moment de la réalisation de la faute conduisant au dommage⁹¹³. C'est du moins ce que précisait encore le commissaire du gouvernement FOUQUET dont les conclusions ont été suivies dans un arrêt du 6 janvier 1986⁹¹⁴.

Sont ainsi distinguées, les opérations d'assiette et les opérations de recouvrement ; et d'une manière générale les actions en responsabilité découlant des opérations purement fiscales des actions issues de l'activité générale de l'administration fiscale qui ne peuvent se voir appliquer que des règles contentieuses de droit commun relatives à la responsabilité de l'administration.

Aussi, toute action en responsabilité visant à mettre en cause l'activité de l'administration au cours des opérations d'imposition sont de la compétence des juridictions administratives.

Toutefois, depuis une jurisprudence très ancienne, lorsque les impositions en cause relèvent de la compétence des juridictions de l'ordre judiciaire, ces dernières sont seules compétentes pour connaître des actions en responsabilité s'y rapportant⁹¹⁵. C'est ainsi qu'une telle action a été reconnue en matière notamment de droit d'enregistrement⁹¹⁶ et de droit de douanes⁹¹⁷.

Cette compétence est également affirmée pour les opérations non détachables des opérations d'assiette ou de recouvrement relatives à ces impositions⁹¹⁸. En d'autres termes, dès lors qu'on est en présence d'une opération détachable des opérations d'assiette ou de

⁹¹² M. Liébert-Champagne, « La responsabilité des services fiscaux », op. cit. p. 83 et s ; M.-A. Latournerie, « La responsabilité de la puissance publique », in *Les grands arrêts de la jurisprudence administrative*, p. 1003.

⁹¹³ L'engagement de la responsabilité de l'administration fiscale est tributaire de la réunion de plusieurs éléments en l'occurrence un préjudice direct et une faute. La jurisprudence est toutefois très rigoureuse en ce qui concerne l'admission du préjudice direct. C'est ainsi que le droit à indemnisation a été refusé à une société qui prétendait avoir subi un préjudice du fait, du refus par l'administration de retirer un arrêté d'application d'exonération de la taxe intérieure sur les produits pétroliers (TIPP) (CE, 31 mai 2000, Sté Pantochin : RJF 9-10/00, n°1141.). Certes la jurisprudence a évolué et désormais, il a été reconnu que subissait un préjudice direct un chef d'entreprise qui perdait ses rémunérations du fait de la cessation d'activité de son entreprise suite à des agissements fautifs de l'administration fiscale. Cette jurisprudence inédite devrait peut-être trouver à s'appliquer aux salariés en général, mais on n'en est pas encore là. La jurisprudence reste restrictive et exclut une telle application (CE, 10 déc. 1999, n°192453, Cohen et ferry : RJF 2/00, n°258.)

⁹¹⁴ Voir Note anonyme sous CE, 6 janv. 1986, n°47111 : RJF 2/86, n°231.

⁹¹⁵ TC, 29 mai 1875, Ramel et TC, 31 juill. 1875, Renaux, concl. David : DP 1876-3-45.

⁹¹⁶ Cass., Com., 25 avr. 1989, n°627 : RJF 7/89, n°904 ; TC, 14 mai 1984, bonnet, p. 53 : RDP 1985, p. 513 ; TC, 26 oct. 1987, n° 2485 Bergis ; CE, 6 janv. 1966, n° 47.11 : RJF 2/ 86, n°231 ; CE, 24 févr. 1986, n°40031 : RJF 4/86, n°430 ; TC, 6 juill. 1981, Lebon p. 652.

⁹¹⁷ TC, 24 avril 1978, Sarl Jean de Saint- Laurent : Lebon p. 648 ; D 1979, p. 105, note C. Berr ; TC, 15 janv. 1990, SA Gamma-Catjee : Lebon, p. 386, D. 1991, SC, p. 138, obs. Llorens et P. Soler-Couteaux, JCP 1990, IV, p. 103.

⁹¹⁸ TC, 27 juin 1966, Union Française des Douanes et de Transit: Lebon, p. 900 ; CE, 21 déc. 1962, Dame Husson-Chiffre, op. cit.

recouvrement, ou que ces opérations ne peuvent en aucune façon y être rattachées, la compétence est celle des juridictions administratives.

En ce qui concerne les opérations de recouvrement, la répartition est plus subtile et conduit à distinguer les litiges relatifs à la responsabilité de l'administration trouvant leur origine dans la décision d'engager les poursuites, dans le choix de celles-ci ou encore celle trouvant leur origine dans le maintien de ces dernières.

Lorsque le litige est relatif à la décision d'engager les poursuites ou au choix de ces dernières, et que cette dernière cause un préjudice au contribuable, le litige ressortit de la compétence des tribunaux de l'ordre administratif, dans la mesure où, la légalité des impositions en cause ne peut qu'être discutée devant lui⁹¹⁹. Ceci parce que cette décision est considérée comme étant extérieure aux poursuites, à la procédure d'exécution.

C'est ce qu'a notamment jugé le Conseil d'Etat dans un arrêt de 1982, dans lequel, l'administration fiscale a assigné une société en liquidation judiciaire devant le Tribunal de commerce sur la base d'une imposition erronée⁹²⁰.

Cette appréciation est paradoxale car le juge compétent pour apprécier la légalité des poursuites et par ricochet le choix des poursuites exercé par les comptables publics est le juge judiciaire.

En effet, dans le contentieux du recouvrement, cette compétence lui a été attribuée de manière implicite par le juge administratif bien que pendant longtemps la compétence discrétionnaire des agents comptables, ait été affirmée⁹²¹.

Ceci laisse penser que la jurisprudence pourrait évoluer sur ce point précis, car on ne voit pas comment il pourrait en être autrement, sauf à considérer que les principes du contentieux administratif prévalent ici sur ceux mis implicitement en place.

Toujours est-il qu'en ce qui concerne les litiges trouvant leur origine dans la décision d'engager les poursuites relatives aux impositions relevant de la compétence du juge judiciaire, la décision de maintenir ces dernières⁹²², ou les litiges relatifs aux fautes commises par l'administration au cours de la procédure d'exécution⁹²³, la compétence est celle des

⁹¹⁹ Voir observation du commissaire du gouvernement Fouquet op. cit ; en outre, TC, 22 févr. 1960, Bernard, op. cit ; CE, 25 juill. 1975, Tchen : Lebon, p. 950, CE, 27 juill. 1979, Ets Berstein : RJF 11/ 79, n°670, p. 394.

⁹²⁰ CE, 26 mars 1982, n°22557, SA des établissements Bienvenu : Lebon, p. 134.

⁹²¹ Voir infra, et notamment les arrêts du CE, 19 juin 1970 n°63861 ; Dupont, p. 376 ; CE, 19 décembre 1979 n°381 : RJF 2 /80 n°153.

⁹²² Cass., Com., 25 nov. 1969, receveur-percepteur du Thillot, c/ Boulard: Bull. Cass., n°350 ; CE, 8 janv. 1990, Renucci, Dr. fisc. 1990, comm. 1643, p. 1177.

⁹²³ Cass., Com., 20 mars 1990, n°439D, Houssin : RJF 5/90, n°633, p. 386.

juridictions judiciaires, que les impôts en cause relèvent de la compétence du juge administratif ou pas car il s'agit des opérations non détachables de la procédure d'exécution.

Cette répartition est conforme à l'évolution juridique de l'époque car l'arrêt Bernard, avait pour but en définitive « de tirer les conséquences au niveau de l'action en responsabilité du partage de compétence, dégagé par voie jurisprudentielle, puis repris par les textes ...existant en ce qui concerne le contentieux relatif au recouvrement de l'impôt. »⁹²⁴.

En outre, la compétence des juridictions judiciaires a également été reconnue en ce qui concerne les actions en responsabilité dirigées contre l'Etat, suite à un dommage découlant d'une procédure suivie devant les juridictions judiciaires⁹²⁵ (en l'occurrence les juridictions pénales). Cette procédure découle en effet de dispositions à vocation plus générales qui attribuent une telle compétence à ces juridictions⁹²⁶. Cela permet de faire remarquer que la coïncidence est de taille puisque les cas de figure relevés dans ces hypothèses en matière fiscale correspondent exactement aux domaines de compétences de ces juridictions dans la dite matière.

Sur le plan purement fiscal, ce cas d'espèce est rencontré essentiellement dans les litiges pour fraude fiscale portés devant la juridiction pénale. Aussi, les tribunaux de l'ordre judiciaire sont compétents pour statuer sur les conséquences dommageables de la décision par laquelle l'administration saisit l'autorité judiciaire d'une plainte tendant à l'engagement de poursuites pénales contre un contribuable. Une telle décision n'est pas, en effet, détachable de la procédure pénale et la juridiction saisie doit donc répondre aux conclusions du contribuable et rechercher si les services fiscaux n'ont pas commis une faute lourde en déposant une plainte à son encontre, cette recherche étant nécessaire à l'appréciation de la responsabilité imputée à l'autorité judiciaire⁹²⁷.

De même les juridictions de l'ordre judiciaire sont compétentes pour statuer sur la responsabilité de l'administration fiscale au regard d'une faute résultant d'une erreur dans la rédaction d'un procès verbal dressé par les agents du service des contributions indirectes, pour des infractions à la réglementation du commerce des vins et alcools, qui avait abouti à une condamnation par un Tribunal correctionnel⁹²⁸.

⁹²⁴ M.-A. Latournerie, « La responsabilité de la puissance publique » in *Les grands arrêts de la jurisprudence administrative*, op. cit. p. 1011.

⁹²⁵ CE, 11 juill. 1984, n°45922 et n°46284 : RJF 10/84, n°1257.

⁹²⁶ TC, 27 nov. 1952, Préfet de Guyanne : Lebon, p. 642.

⁹²⁷ Civ., 1ère., 1er déc. 1987: Bull. Civ. I, p. 230, n°321; D. 1987. IR. 261; RJF 1988, p. 567.

⁹²⁸ TC, 5 juin 1972, Société méridionale Falandry et Chambaret, Lebon, p. 948 ; TC, 2 juill. 1979 Agelastro, Lebon, p. 575 ; CE, 5 mars 1975 Lance, Lebon, p. 926 ; CE, 26 mai 1982, n°24603 : RJF 7/82, n°713.

Dans le même ordre d'idées, le juge judiciaire a été reconnu compétent pour connaître des actions en responsabilité relatives aux fautes commises par le juge d'instruction ou l'officier de police judiciaire agissant dans le cadre des procédures pénales⁹²⁹.

Enfin, l'action en responsabilité des services des douanes est de la compétence des juridictions de l'ordre judiciaire. Le juge judiciaire reste compétent lorsque le redevable demande à l'Etat, réparation d'un préjudice imputable aux actes accomplis par les agents de l'administration des douanes et des droits indirects, lors de la détermination de l'assiette de l'impôt. Il reste aussi compétent lorsque la responsabilité de l'administration est recherchée du fait de l'application d'un texte incompatible avec le droit communautaire ou une convention internationale⁹³⁰.

Il faut toutefois préciser que dans certains cas l'action en responsabilité dirigée contre l'administration fiscale relève de manière exclusive de la compétence du juge administratif. Cela conduit à réhabiliter le régime général de la responsabilité administrative.

2- Une réaffirmation de la compétence des juridictions administratives dans certains cas

Les actions en responsabilité dirigées contre l'administration fiscale sont de la compétence des juridictions administratives si le dommage est causé en dehors de toute contestation des opérations relatives à l'assiette ou au recouvrement de l'impôt. On note donc ici un retour au droit commun de la responsabilité administrative.

C'est ainsi que cette compétence est affirmée dans les actions en responsabilité de l'administration fiscale relatives à des activités du service des douanes qui sont liées à des missions autres que fiscales. On peut en l'occurrence citer les contestations relatives à la mainlevée des marchandises appréhendées lors d'un contrôle de qualité, alors que le produit n'était pas soumis à des droits de douane⁹³¹.

Cette compétence est aussi rappelée lorsque l'action vise à reconnaître la responsabilité de l'Etat pour défaut de transcription d'une directive communautaire en matière de contributions indirectes⁹³². Elle est admise en application du régime général de la responsabilité administrative et précisément parce que la responsabilité de l'administration est recherchée pour méconnaissance de son obligation d'assurer le respect d'une convention internationale.

⁹²⁹ CE, 27 janv. 1989, n°6844, sect. : RJF 5/90, n°611, p. 377.

⁹³⁰ TC, 31 mars 2008, n°3632, Sté Boiron : Sté Yves Saint-Laurent Lassigny SAS c/Direction générale des douanes et droits indirects : RJF 6/08, n°716.

⁹³¹ TC, 24 avril 1978, Sarl Jean de Saint-Laurent : D. 1979, p.105.

⁹³² TC, 31 mars 2008, n°3632, Sté Boiron : Sté Yves Saint-Laurent Lassigny SAS c/Direction générale des douanes et droits indirects, op. cit.

Cette action relève en effet du régime de la responsabilité de l'Etat du fait de son activité législative.

Si la répartition de certains litiges entre les deux ordres de juridiction conduit à reconnaître une compétence exclusive du juge de l'impôt, administratif ou judiciaire, ce dernier n'est pas le seul à intervenir. En effet, le dualisme juridictionnel tend parfois à dépasser le cadre purement fiscal (contentieux de l'imposition) pour adopter les traits principaux du dualisme institutionnel. Dans ce cas, les règles mises en évidence sont celles relatives à la séparation des autorités adoptées en 1789.

Section II : La répartition des litiges a essence non exclusivement fiscale : la réaffirmation du dualisme institutionnel

La répartition de certains litiges en matière fiscale tient compte des considérations qui sont loin d'être exclusivement fiscales. En matière de recouvrement forcé de l'impôt, la compétence qui a été reconnue au juge judiciaire quelle que soit la nature des impositions en cause, découle de l'application en matière fiscale du principe constitutionnel selon lequel le juge judiciaire est gardien de la propriété privée et des libertés individuelles⁹³³. Une dérogation en matière fiscale ne se justifiait pas surtout que la créance fiscale est une créance particulière, nantie de privilège.

En effet, l'administration n'a pas besoin d'avoir recours au juge car l'acte d'imposition est exécutoire de plein droit. De plus, les comptables disposent des moyens exorbitants de droit commun notamment la possibilité d'avoir recours à un avis à tiers détenteur qui leur permet de saisir directement le montant de l'impôt chez un tiers détenteur⁹³⁴. Ces différents aspects qui soulignent l'emprise que peut avoir l'administration fiscale justifient, à eux seuls, que la compétence du juge judiciaire soit exclusive en la matière, permettant ainsi de respecter le principe de la séparation des autorités administrative et judiciaire (II). Par ailleurs, une compétence exclusive a été reconnue au juge administratif en ce qui concerne certains actes émis par l'administration. En application du principe révolutionnaire selon lequel il est formellement interdit aux juridictions judiciaires de statuer sur les litiges intéressant l'activité

⁹³³ Bernard Hatoux, « Le contentieux fiscal judiciaire », RFFP 1987, p. 72 : « Aujourd'hui, ne peut-on pas considérer avec prudence et relativité, que ce partage résulte essentiellement du respect des principes dont l'autorité judiciaire est la gardienne de la volonté de faire trancher les litiges par le juge le plus familier des règles fondamentales qui en commandent la solution ? »

⁹³⁴ Voir infra.

de l'administration⁹³⁵, et malgré la compétence qui a été reconnue au juge judiciaire de l'impôt pour l'appréciation de la validité des actes administratifs sur lesquels repose l'imposition contestée, force est de constater qu'en matière fiscale, il est un domaine résiduel dont la compétence échoit nécessairement et de manière exclusive au juge administratif et justifie la présence du recours pour excès de pouvoir en matière fiscale (I).

I- Les Contestations relevant de la compétence exclusive des juridictions administratives :

l'admission du recours pour excès de pouvoir (REP) en matière fiscale

Le caractère résiduel des contestations relatives à l'excès de pouvoir en matière fiscale n'a aucun impact sur la compétence exclusive du juge administratif en la matière (A) Cependant, il détermine l'étendue du champ d'application de ces contestations (B).

A- Le caractère résiduel des contestations relatives à l'excès de pouvoir en matière fiscale

Le juge administratif est seul compétent pour statuer sur le recours en annulation d'un acte du fait de son illégalité. De ce fait, le recours pour excès de pouvoir (REP) est un contentieux administratif par excellence. Son application en matière fiscale, bien qu'elle soit limitée à certains actes, n'enlève en rien cette spécificité. « La juridiction administrative va devoir vérifier le respect par les autorités administratives du principe de légalité qui est lui-même consubstantiel à la hiérarchie des normes qui caractérise tout système juridique »⁹³⁶.

Le recours pour excès de pouvoir côtoie cependant étroitement le recours de plein contentieux dans lequel les contribuables peuvent demander au juge de déclarer une décision illégale.

Cependant il faut dire qu'il existe une réelle différence entre le recours pour excès de pouvoir et cette exception d'illégalité à savoir que dans le premier cas la décision illégale est annulée même si elle reste dans l'ordonnancement juridique⁹³⁷, ce qui n'est pas le cas dans le second.

Nous n'irons pas jusqu'à dire que le recours pour excès de pouvoir devrait remplacer le recours de pleine juridiction car le premier est le plus adapté aux recours fiscaux⁹³⁸. Pourtant,

⁹³⁵ Voir supra (introduction).

⁹³⁶ *Contentieux fiscal, Dossiers pratiques Francis Lefebvre*, op. cit. p. 728.

⁹³⁷ CE, 27 mai 2002, n° 227338, Transolver Service ; RJF 10/02, n°1189. Le Conseil d'Etat dans un arrêt du 9 février 2000, a déclaré illégale les dispositions de l'art. 173 du décret du 27 déc. 1985 (car pris dans le domaine réservé au législateur). Cette disposition n'a pas pour autant été retirée de l'ordonnancement juridique. Aussi, le gouvernement pouvait légalement l'insérer dans le code du commerce en application de la loi d'habilitation du 16 déc. 1999.

il est vrai que, écarter un acte déclaré illégal à un cas d'espèce n'est pas la meilleure des solutions car les juges courent toujours le risque d'appliquer celui-ci à l'occasion d'un autre litige⁹³⁹.

Ceci dit, le contentieux fiscal n'a pas pour vocation essentielle d'analyser la légalité d'un acte, mais plutôt celle de l'impôt bien que l'acte dans la majeure partie des cas, soit irrémédiablement lié à l'imposition contestée.

Le juge administratif statue donc sur l'ensemble des demandes formulées par les parties dans le but de démontrer que l'imposition est ou non fondée. Afin de ne pas vider le recours de pleine juridiction de sa substance, la juridiction administrative a construit une théorie générale basée sur la règle de l'exception de recours parallèle⁹⁴⁰. Selon celle-ci, un litige fiscal pouvant donner lieu à un recours de pleine juridiction ne peut pas parallèlement faire l'objet d'une action juridictionnelle de quelle que nature qu'elle soit. C'est ainsi que cette théorie est appliquée en matière de responsabilité fiscale⁹⁴¹ et trouve une éclosion particulièrement dans le recours en annulation.

Ainsi, si la remise en cause de l'acte administratif ne peut se faire par la voie du recours fiscal effectif, le recours pour excès de pouvoir apparaît donc comme le seul moyen de garantir les droits du contribuable.

L'application de cette règle conduit donc à circonscrire le recours pour excès de pouvoir à un certain type d'acte, sachant que les règles générales conduisant à prononcer l'illégalité de l'acte administratif reste inchangées et que le délai de recours est de deux mois en cas de décision implicite de rejet et non pas de six comme dans le contentieux de l'imposition, et qu'une réclamation préalable est nécessaire.

B- L'étendue du contentieux de l'annulation dans l'instance fiscale

⁹³⁸ C. de La Martinière, *Réflexions sur le caractère objectif du contentieux administratif de l'impôt*, Thèse, Paris II, 1996. C'est notamment l'un des arguments principaux développés par l'auteur dans sa thèse.

⁹³⁹ Cass., com., 14 nov. 2000, n°1883 F-D, Pellegrini : RJF 5/01, n°699. Le juge judiciaire a notamment appliqué une ordonnance qui avait été prise par l'autorité réglementaire dans un domaine réservé à la loi. Cette ordonnance était donc illégale mais a été appliquée par le juge judiciaire bien que cette illégalité ait été soulignée par le juge administratif. Dans cet arrêt qui illustre ce type d'errements, le juge judiciaire rappelle cependant l'étendue du recours pour excès de pouvoir en précisant le fait qu'un tel acte ne peut plus être appliqué si le juge du REP l'a déclaré illégal.

⁹⁴⁰ J. Martinez-Mehlinger, *Le recours pour excès de pouvoir en matière fiscale*, L'harmattan, éd. 2002. p. 24 et s., qui retrace habilement l'origine, les contours et la place du REP en matière fiscale.

⁹⁴¹ CE, ass., 30 oct. 1996, RJF 12/96, n° 1469, concl. Goulard : exemple d'un rejet d'une action en responsabilité ayant le même objet qu'un recours de pleine juridiction.

Le champ d'application du contentieux de l'annulation en matière fiscale est limité par l'exception du recours parallèle et la notion de « détachabilité » des actes des opérations fiscales.

En tout état de cause, toute action en annulation contre une décision de caractère réglementaire relève nécessairement de la compétence du juge administratif⁹⁴². Cette compétence s'étend également aux actions en annulation des décisions concourant à la détermination de l'imposition (1), aux contestations des décisions gracieuses de l'administration (2) et aux actes détachables de la procédure d'imposition (3).

1- Le contentieux contre certaines décisions concourant à la détermination de l'imposition

Les décisions relatives aux refus d'agréments fiscaux sont celles qui sont concernées en priorité. Les agréments qui permettent au contribuable de bénéficier d'un régime fiscal de faveur ne peuvent être contestés que devant le juge administratif quelle que soit la nature de l'imposition en cause⁹⁴³, sauf en matière de contestation d'une décision de sursis de paiement où la compétence est celle du juge des référés.

Une distinction est cependant faite entre les agréments de droit dont l'accord est automatique⁹⁴⁴ et les agréments discrétionnaires pour lesquels le choix d'octroi est laissé à l'administration.

En tout état de cause, le contrôle exercé par le juge de l'excès de pouvoir est différent en fonction du type d'agrément car le contrôle est un contrôle normal sur les agréments de plein droit et restreint sur les agréments discrétionnaires⁹⁴⁵.

Il faut cependant préciser que si l'agrément discrétionnaire ne peut qu'être contesté devant le juge administratif de l'excès de pouvoir, il en va différemment de l'agrément de plein droit qui peut être contesté par la voie du recours pour excès de pouvoir mais aussi par la voie de l'exception d'illégalité au cours d'une instance fiscale⁹⁴⁶.

De manière tout à fait secondaire, on retrouve certains actes administratifs dont le but est d'instituer des taxes. Cette curiosité a été mise en exergue par un arrêt du Conseil d'Etat qui a clairement posé la règle selon laquelle la délibération par laquelle le conseil municipal décide,

⁹⁴² CE, 17 déc. 1982, n°23293, Préfet de la Charente Maritime : Lebon p. 427.

⁹⁴³ TC, 17 oct. 1988, SA. Cie Méridionale de Navigation, Rec. p. 494, Dr. fisc. 1989, comm. 1128. ; RJF 1/ 89, n° 107.

⁹⁴⁴ CE, 26 juin 1985, SARL « Le Gay home », Dr. fisc. 1985, comm. 1808 ; RJF 1988, p. 650 à propos du bénéfice d'une exonération prévue à l'article 208 quater du CGI.

⁹⁴⁵ D. Richer, *Les droits du contribuable dans le contentieux fiscal*, op. cit. p. 55.

⁹⁴⁶ J. Martinez-Mehlinger, *Le recours pour excès de pouvoir en matière fiscale*, op. cit., p. 626.

en application de l'art. L. 2333-26 du CGCT d'instituer la taxe de séjour dans la commune est un acte administratif susceptible d'être déféré au juge de l'excès de pouvoir⁹⁴⁷.

Cette décision est curieuse car un tel acte devrait normalement être contesté par la voie de l'exception d'illégalité car l'appréciation de la validité des actes administratifs sur lesquels repose une imposition sont de la compétence du juge judiciaire. Cette décision conduit à un morcellement du contentieux fiscal, tout en étant un coup de poignard porté à l'exception d'illégalité. En effet, le Conseil d'Etat n'a pas voulu y voir un acte détachable de la procédure d'imposition comme le préconisait son commissaire du gouvernement.

Le recours en annulation des actes administratifs est cependant très présent à l'occasion de la remise en cause des décisions gracieuses prises par l'administration fiscale en vertu des dispositions de l'art. L. 247 du LPF.

2- Le contentieux contre les décisions gracieuses de l'administration fiscale

Les recours en annulation contre les décisions gracieuses ne peuvent qu'être portés devant le juge administratif et ceci depuis un arrêt du Conseil d'Etat du 12 juin 1936⁹⁴⁸. Mais encore faudrait-il que les actes attaqués soient des actes administratifs unilatéraux, ce qui conduit à exclure ici la transaction⁹⁴⁹.

Les actes concernés sont donc des actes pris par l'administration dans le cadre des demandes de modération ou de remise gracieuse. Aussi rentrent dans le champ d'application du recours pour excès de pouvoir, les actes limitativement énumérés dans l'art. L. 247 du LPF dont font partie les décisions prises dans le cadre d'une décharge de responsabilité⁹⁵⁰. Y sont aussi incluses les demandes présentées au service du recouvrement tendant à la remise de majoration pour paiement tardif et la remise des frais de poursuites prévue aux articles 1912-3 du CGI et art. 357-G de l'annexe III du CGI. Le recours pour excès de pouvoir est ouvert sans qu'un texte ne l'ait prévu spécialement⁹⁵¹.

Exceptionnellement, le rattachement de la procédure de dégrèvement d'office au recours en annulation des décisions gracieuses a été admis pour des raisons de spécificité liées à cette procédure elle-même⁹⁵². Cependant, il est nécessaire de préciser qu'il existe une différence

⁹⁴⁷ CE, 21 déc. 2006, n° 284751, Hospices civils de Lyon : RJF 3/07, n° 368.

⁹⁴⁸ CE, 12 juin 1936, de Crozals : S. 1936.3. 84.

⁹⁴⁹ J. Martinez-Mehlinger, *Le recours pour excès de pouvoir en matière fiscale*, op. cit. p. 363 et s.

⁹⁵⁰ CE, 23 juill. 1993, rec. n° 133136 : Dr. fisc. 1993, n° 45, comm. 2160. pour une demande en décharge de responsabilité d'une femme mariée vivant séparée de son époux.

⁹⁵¹ CE, 5 mars 1997, Falque, Dr. fisc. 1997, comm. 669, concl. G Goulard : RJF 4/ 97, n° 404.

⁹⁵² J. Martinez-Mehlinger, *Le recours pour excès de pouvoir en matière fiscale*, op. cit. p. 366 et s.

entre les demandes gracieuses et les recours gracieux⁹⁵³ car les premières ont pour but de faire reconnaître l'existence d'un droit indépendamment du pouvoir discrétionnaire de l'administration alors que les seconds, s'analysent comme une faveur accordée par l'administration fiscale au contribuable et dans lequel le pouvoir discrétionnaire reste totalement affirmé⁹⁵⁴.

Le contrôle exercé par le juge administratif dans le cadre de ces demandes est un contrôle restreint, en ce sens que le juge vérifie qu'il n'y a pas de détournement de pouvoir, que la décision n'est pas entachée d'erreur de droit, d'erreur de fait ou encore d'erreur manifeste d'appréciation⁹⁵⁵.

3- Le contentieux contre les actes détachables de la procédure d'imposition

Ce recours a été admis tout simplement parce que le juge de l'impôt ne pouvait connaître de certains litiges relatifs à des actes individuels qui restent cependant liés à la procédure d'imposition⁹⁵⁶.

Si le contribuable ne dispose d'aucune autre voie de recours, le recours en annulation reste l'ultime chance qu'il a de contester la légalité des actes de l'administration faisant grief c'est-à-dire des actes « qui directement ou indirectement entraînent une augmentation ou un maintien de prélèvements fiscaux »⁹⁵⁷ à son encontre.

Aussi, est considérée comme une décision faisant grief et détachable de la procédure d'imposition la décision par laquelle, l'administration fixe le lieu d'imposition car cette décision est dissociable de la procédure d'imposition elle-même⁹⁵⁸.

Une solution semblable a été retenue par le Conseil d'Etat en matière de TVA à l'encontre d'une association qui, par une décision administrative s'est vue refuser la qualité d'assujetti à la TVA. Elle ne pouvait donc contester une telle décision devant le juge de l'impôt en l'absence d'imposition et le seul recours dont elle pouvait se prévaloir était le recours pour excès de pouvoir⁹⁵⁹.

⁹⁵³ D. Richer, *Les droits du contribuable dans le contentieux fiscal*, op. cit. p. 58.

⁹⁵⁴ Voir en ce sens, J. Martinez-Mehlinger, *Le recours pour excès de pouvoir en matière fiscale*, op. cit. p. 373 et 374, p. 390 et suiv.

⁹⁵⁵ D. Richer, *Les droits du contribuable dans le contentieux fiscal*, op. cit. p. 59.

⁹⁵⁶ J. Martinez-Mehlinger, *Le recours pour excès de pouvoir en matière fiscale*, op. cit. p. 399.

⁹⁵⁷ *Contentieux fiscal, Dossiers pratiques Francis Lefebvre*, op. cit. p. 741.

⁹⁵⁸ CE, 18 nov. 1977, n° 2761 : RJF 1/78, n° 7 ; CE, 26 juill. 1982, rec. n° 36751, S. A. La Maison des Isolants de France : RJF 10/82, n° 1005 ; Dr. fisc. 1982, n° 49, comm. 2342.

⁹⁵⁹ CE, 25 juill. 1994, Association inter-entreprise de médecine du travail de Mazamet, Dr. fisc. 1995, comm. 1604 ; RJF 1/95, n° 15.

Le recours pour excès de pouvoir est également admis pour le refus de communication de certains documents administratifs dans le cadre de la loi du 17 juillet 1978⁹⁶⁰ (n° 78-753 JO 18 juill. 1978, Dr. fisc. 1978, comm. 1243.) bien que le juge de l'impôt puisse dans le cadre des compétences qui lui sont reconnues, sanctionner un tel manquement⁹⁶¹. Le recours pour excès de pouvoir, dans ce cas, est notamment ouvert en ce qui concerne le refus de communication des documents opposé par une personne de droit privé en charge d'un service public ou encore, par rapport à un document relatif à la procédure de perquisition autorisée par l'autorité judiciaire⁹⁶².

Le recours pour excès de pouvoir peut également être exercé contre le refus de l'administration de saisir la commission des infractions fiscales ou le refus pour l'administration de mettre en route l'action publique⁹⁶³.

Autant l'ordre administratif, dans le contentieux fiscal, dispose d'un domaine réservé, autant le juge judiciaire peut dans cette même matière se prévaloir de ce type de privilège.

II- Les contestations relevant de la compétence exclusive des juridictions judiciaires : le rappel en matière fiscale de leur statut constitutionnel de juge des libertés individuelles et de la propriété privée

Les contestations relevant de la compétence exclusive des juridictions judiciaires se justifient par les impératifs fixés par la Constitution et précisément par l'art. 66. Aussi, à travers le contentieux fiscal, il s'agit d'abord de garantir le respect des libertés individuelles et *in fine* le respect des droits mis en place pour assurer l'effectivité de celles-ci.

C'est la raison pour laquelle il a été jugé que l'administration publique qui, par une décision retire ou refuse le renouvellement d'un passeport au motif que son titulaire est débiteur d'impôts à l'égard du Trésor, porte atteinte à la liberté d'aller et venir reconnue par la CEDH et le pacte de New-York. Dans de telles conditions la nature des impôts en cause (en l'espèce

⁹⁶⁰ J. Martinez-Mehlinger, *Le recours pour excès de pouvoir en matière fiscale*, op.cit. p. 450 et s.

⁹⁶¹ CE, 16 fevr. 1987, n°52542 et 52543, Dr. fisc. 1987, comm. 1417, concl. Martin Laprade ; CE, 14 mai 1986, n° 59590, Dr. fisc. 1986, comm. 1674, concl. P.-F. Racine.

⁹⁶² J. Martinez-Mehlinger, *Le recours pour excès de pouvoir en matière fiscale*, op. cit. p. 445.

⁹⁶³ CE, 5 nov. 1981, Dr. fisc. 1981, comm. n° 365.

l'IR) n'a aucun impact sur l'attribution du contentieux. Celui-ci est dévolu incontestablement aux juridictions de l'ordre judiciaire⁹⁶⁴.

Il s'agit ensuite de garantir le respect de la propriété privée qui est elle aussi représente une valeur fondamentale. Le patrimoine du contribuable reste amputé par les prélèvements fiscaux, au-delà de la légitimité qui peut leur être conférée⁹⁶⁵.

Ainsi, loin de répondre aux seules exigences du contentieux fiscal, le contentieux de la régularité formelle des actes de poursuite devra être en adéquation avec celles du contentieux des voies d'exécution en général. Ce qui n'exclura pas pour autant une application circonstanciée des règles du Livre des procédures fiscales (A). La compétence du juge judiciaire en matière fiscale s'étend également pour les mêmes raisons à la revendication d'objets saisis (B) et aux contestations relatives à la fraude fiscale (C). Il arrive également que cette compétence découle tout simplement de la volonté d'attribuer un bloc de compétence pour garantir la cohérence de l'ordonnancement juridique. Tel est notamment le cas pour certaines questions fiscales soulevées à l'occasion de la mise en œuvre des procédures collectives (D).

A- Le privilège des juridictions judiciaires sur le contentieux de la régularité formelle des actes de poursuite

L'attribution du contentieux de la régularité formelle des actes de poursuite aux juridictions de l'ordre judiciaire est sans aucun doute, au-delà de l'art. L. 281 du LPF⁹⁶⁶, une conséquence des raisons historiques avancées pour justifier la séparation des autorités et la dualité juridictionnelle d'une manière générale⁹⁶⁷. Il s'agit en outre de la mise en pratique de l'encadrement de valeurs constitutionnelles que constituent le respect du droit de propriété privée et des libertés individuelles. Ces deux règles pourraient effectivement être remises en cause par les actes de poursuites que diligenteraient les comptables de l'administration fiscale.

⁹⁶⁴ Cass., Civ., 1ere, 28 nov. 1984: RJF 11/85, n°1453.

⁹⁶⁵ Annie Vallée, *Pourquoi, l'impôt ? Voyage vers un paysage fiscal*, Publi-Union Edition, 1997, p. 22. (Elle explique notamment que la légitimité de l'imposition se justifie par la légitimité de l'usage qui en est fait. Elle met notamment en avant le rôle économique et social de l'impôt.)

⁹⁶⁶ Le contentieux des poursuites est le prolongement du contentieux de l'imposition. En ce qui concerne les poursuites proprement dites, elles sont l'autre versant du contentieux du recouvrement. Autre versant identifié par la jurisprudence avant que les règles dégagées ne soient enterrinées par la loi. (Voir en ce sens, C. Gour, J. Molinier, G. Tournié, *Les grandes décisions de la jurisprudence, droit fiscal*, op. cit. p. 183) ; « Tirant leur origine de phases différentes du processus fiscal, le contentieux de l'imposition et le contentieux du recouvrement correspondent à deux catégories de contestations, pleinement autonomes l'une par rapport à l'autre. La jurisprudence a dissipé l'ambiguïté qui pouvait résulter de certaines dispositions législatives en faisant prévaloir une nette distinction des contentieux : ne sont admises, dans le cadre du contentieux du recouvrement, que les réclamations portant sur l'obligation au paiement de l'impôt, en dehors de toute discussion de la dette fiscale quand au fond. Il est donc exclu qu'à l'occasion d'une procédure de recouvrement forcé, l'assiette ou la liquidation de l'impôt puissent être remises en question » ; C. Gour, J. Molinier, G. Tournié, *procédure fiscale*, Puf, op. cit. p. 365.

⁹⁶⁷ V. Haïm, « Les labyrinthes du contentieux du recouvrement », D. 1995, chron., op. cit.

Aussi, le juge judiciaire est dans l'obligation de contrôler la procédure suivie pour établir de tels actes (2). Dans le souci de respecter la conviction et l'appréhension globale par le redevable des tenants et des aboutissants d'une telle procédure lorsque celle-ci est mise en œuvre, il apprécie également le respect par l'administration fiscale des conditions de forme nécessaires à la validité des actes (3). De plus, en vertu des dispositions du Livre des procédures fiscales, le juge judiciaire est également, seul compétent pour traiter de toutes les contestations concernant l'obligation d'acquitter une dette fiscale élevée par un tiers, en vertu de dispositions autres que celles édictées par le Code général des impôts (4). Toutefois, il est nécessaire de rappeler que ce contentieux n'est pas facile à cerner en pratique (1).

1- Le caractère général et parfois ambigu de certaines contestations

La compétence judiciaire est une compétence large et générale. C'est la raison pour laquelle le juge judiciaire veille au respect des règles générales qui s'appliquent à tous les actes de poursuite. Ce fut notamment le cas lorsque la 1^{ère} chambre civile de la Cour de cassation a rappelé, dans son arrêt du 8 février 2001⁹⁶⁸, que l'article 4 de la loi du 6 fructidor an II fait obligation aux agents publics d'établir les actes publics au nom des citoyens tels que ceux-ci figurent dans l'acte de naissance à peine de nullité dudit acte.

La compétence de l'ordre judiciaire n'est cependant pas toujours évidente à établir.

Si l'article 46 de la loi du 23 décembre 1946 dont les dispositions ont été reprises à l'article L. 281 du LPF, dispose que les poursuites en matière de contributions directes sont portées devant les tribunaux judiciaires lorsqu'elles visent la validité en la forme de l'acte de poursuite, il faut préciser qu'en pratique, la ligne de démarcation n'est pas toujours simple à déterminer. On en veut pour exemple une affaire dans laquelle il a été difficile de déterminer le juge compétent et où les lumières du juge des conflits étaient nécessaires⁹⁶⁹.

Il se posait la question de savoir à quel contentieux se rattachait la contestation tirée du fait qu'un contribuable faisait valoir qu'un avis à tiers détenteur émis à son encontre ne faisait pas partie des mesures conservatoires visées à l'article L. 277 du LPF.

La destination contentieuse d'une telle contestation a été difficile à déterminer car selon les dispositions de l'article L. 281 du LPF, cette contestation n'était ni rattachable à la validité en la forme de l'acte, encore moins à la contestation de l'obligation de payer, l'exigibilité ou la quotité. Le tribunal des conflits, pour confier le litige aux juridictions de l'ordre judiciaire, constate qu'il s'agissait d'une mesure prise par les comptables en vue d'assurer le paiement

⁹⁶⁸ Cass., 1^{ère} civ., 6 févr. 2001, n° 168 FS-PBR, Laussauzet : RJF 8-9/01.

⁹⁶⁹ TC, 17 juin 1991, Matijaca : RJF 1991, p. 831 ; Dr. Fisc. 1992, comm. 749.

des impôts. Ceci a permis de rattacher désormais, les modalités de poursuites au contentieux de la régularité en la forme de l'acte.

Ainsi de prime abord, la détermination de la compétence du juge judiciaire n'est pas toujours aisée, mais elle permet, quand aucune hésitation ne peut être avancée, de garantir le respect des méandres historiques sur lesquelles elle est bâtie.

2- Les contestations relatives à la procédure suivie pour établir les actes de recouvrement

La compétence de l'ordre judiciaire en matière de recouvrement forcé de la créance fiscale est une compétence strictement définie par l'article L. 281 du LPF qui dispose que les contestations relatives à la régularité en la forme des actes doivent être portées devant le juge de l'exécution⁹⁷⁰. A ce titre, l'attribution de ce contentieux apparaît comme une exception au sein du contentieux fiscal car il n'est pas fait appel ici au juge de l'impôt⁹⁷¹.

Cependant, l'examen des fondements et des principes juridictionnels de notre système corrobore le fait qu'il s'agit tout simplement du respect des règles générales en matière de voies d'exécution⁹⁷².

Pour valider les poursuites exercées par les comptables publics, le JEX doit s'assurer que ces derniers ont agi en respectant les prescriptions légales à savoir l'émission d'un titre exécutoire, l'envoi d'une lettre de rappel, 20 jours après l'envoi d'un commandement et 8 jours avant la mesure d'exécution forcée.

a- Le contrôle de l'émission d'un titre exécutoire par le juge ou le contrôle de l'obligation faite aux comptables publics d'émettre un titre exécutoire

Le privilège du préalable qui permet aux personnes chargées de l'adoption des mesures d'exécution forcée et des mesures conservatoires nécessaires au recouvrement des créances de l'Etat, des collectivités territoriales, ainsi que des établissements publics dotés de comptables publics est un avantage considérable conféré au recouvrement des créances publiques.

Loin d'être soumis aux règles de droit commun à savoir le recours juridictionnel pour obtenir en vertu des dispositions de l'article 502 de CPC, un titre revêtu de la formule exécutoire afin

⁹⁷⁰ Cass., com., 12 mars 1996, Pautou, op. cit.

⁹⁷¹ M. et J.-B. Donnier, *Voies d'exécution et procédures de distribution*, Litec, 2003 7^e édition, p. 32 : Le juge de l'exécution (JEX) incarne à lui seul la nouveauté car il est *le personnage central de la réforme*. L'objectif de cette dernière n'était rien d'autre que la centralisation du contentieux de l'exécution entre les mains du JEX. Ce dernier est le président du Tribunal de grande instance. Il statue seul bien qu'il puisse de manière tout à fait discrétionnaire renvoyer la question devant une formation collégiale du Tribunal de grande instance. Voir supra !

⁹⁷² En effet, la loi du 9 juillet 1991 qui a réformé les procédures civiles d'exécution a été génératrice d'institutions nouvelles dont le but fut de simplifier et d'unifier les règles de compétences.

de procéder au recouvrement forcé des créances publiques, les titres émis par les comptables du trésor en vertu des articles L. 252-A du LPF et l'art. 92 de la loi de finances rectificative pour 1992 (loi n° 92-1476, 31 déc. 1992.) sont réputés exécutoires de plein droit.

En d'autres termes, les rôles, les avis de mise en recouvrement et autres actes de la procédure d'imposition doivent avoir été préalablement émis et notifiés⁹⁷³ pour que les poursuites soient valables. Il s'agit d'une condition nécessaire et suffisante de l'exécution forcée.

Le formalisme étant simple, l'on comprend dès lors pourquoi, le JEX met un accent particulier sur la notification car au delà des contraintes pécuniaires générées par ces mesures pour le redevable, le juge estime qu'il est commun et normal que ce dernier soit informé.

Aussi, ces titres doivent être notifiés par l'administration et préciser les contraintes et recours possibles ouverts aux contribuables sous peine de nullité de la procédure⁹⁷⁴. De même, si la loi ne prescrit aucun délai entre l'envoi du titre exécutoire et la lettre de rappel, il appartient à l'administration de justifier de l'envoi de cet acte sous peine de nullité de sa procédure⁹⁷⁵.

b- Les litiges relatifs à l'appréciation de l'envoi d'une lettre de rappel et d'une mise en demeure : le respect d'une formalité préalable à la validité des poursuites

- Les litiges relatifs à la lettre de rappel
 - Le respect de la formalité vis-à-vis du débiteur principal mais aussi des débiteurs solidaires

Le contrôle juridictionnel de l'existence ou de l'envoi d'une lettre de rappel concerne tant le recouvrement des impôts directs que celui des impositions indirectes. La compétence du juge judiciaire (JEX) est donc clairement affirmée.

Aussi, la difficulté à classer la lettre rappel au sein du contentieux du recouvrement n'a aucunement affecté son importance au sein dudit contentieux. L'article L. 255 du LPF précise en effet qu'une lettre de rappel doit obligatoirement être envoyée au contribuable avant la notification du premier acte de poursuite, dès lors que ce dernier ne s'est pas acquitté de sa dette fiscale à la date limite de paiement. La lettre de rappel n'est pas un acte de poursuite *a fortiori*, il ne constitue donc pas le premier acte de poursuite⁹⁷⁶. Mais le législateur fait de son usage, un préalable obligatoire pour tout comptable qui souhaite exercer des poursuites. La

⁹⁷³ CE, 28 juill.1999, rec. n° 195064, RJF 1999, n° 1470.

⁹⁷⁴ Cass., 2^e civ., 1^{er} juill. 1999, Gaz. Pal. 5-7 déc. 1999, p. 264.

⁹⁷⁵ Cass., 2^e civ., 1^{er} juill.1999. op.cit.

⁹⁷⁶ CE, 17 mars 1982, rec.n 38316 : RJF 1982, n° 265 ; CAA Lyon ; 17 oct. 1995, rec n° 94192 : Dr.fisc 1996 com n° 383.

seule exception légalement admise ne concerne que l'ATD car selon les termes mêmes du législateur, cet acte ne constitue pas un acte donnant lieu à frais⁹⁷⁷.

Le comptable ne peut donc pas légalement se fonder sur le risque de non recouvrement de la créance fiscale, lié à la solvabilité ou au comportement fiscal du contribuable pour se soustraire à cette obligation⁹⁷⁸.

Il a certes été légalement (article L. 260 du LPF) admis qu'il peut y avoir dispense de l'envoi d'une lettre de rappel lorsque le contribuable a fait l'objet d'une majoration de droit, ou quand on lui a appliqué des intérêts de retards pour non déclaration ou pour déclaration tardive⁹⁷⁹.

C'est le seul cas où l'absence de lettre de rappel se justifierait par le risque de non recouvrement de la créance fiscale. Une telle justification dans un tout autre cas serait donc exclue.

Ainsi, le Conseil d'Etat⁹⁸⁰ a jugé qu'en l'absence d'application de majoration de droits ou d'intérêts de retard pour non déclaration ou déclaration tardive, ou insuffisance des revenus ou bénéfices imposables, l'envoi d'une lettre de rappel est obligatoire préalablement à la signification d'un commandement.

Il faut en outre préciser que le champ d'application de la lettre rappel ne se limite pas au débiteur principal de l'impôt. Les débiteurs solidaires qui sont concernés par les effets d'une procédure de recouvrement doivent se voir appliquer les mêmes règles que les débiteurs principaux. C'est ainsi que la Cour d'appel de Nantes⁹⁸¹ a jugé que lorsqu'un tiers, au titre de l'article 1682 du CGI est appelé à régler une imposition établie au nom d'une autre personne, on ne peut pas lui adresser un commandement de payer sans lui avoir préalablement adressé une lettre de rappel.

Cette règle est également valable pour des poursuites exercées sur le fondement de l'article 1763 A du CGI à l'encontre d'un dirigeant responsable solidaire avec la société, du paiement des pénalités pour distributions occultes⁹⁸².

De même, en cas de recouvrement de l'impôt sur le revenu en vertu des dispositions de l'article 1685 du CGI, l'époux solidaire doit se voir adresser une lettre de rappel.

⁹⁷⁷ Cass., Com., 12 mars 2002 F-D, trésorier principal de Calluire et cuire c/Garrel, RJF 7/02, n° 863 et 864 ; Cass., com., 3 mars 2004, n° 451 F-D, Saber : RJF 7/ 04, n°794

⁹⁷⁸ CE, 03 fevr. 2000 n° 81488, ministre c/ SNCZ : RJF 04/00, n°568.

⁹⁷⁹ Cass., com., 6 mai 1991, n°89-20 150, M. Pestoury : Dr. fisc. 1991, n°42, p. 1531.

⁹⁸⁰ CE, 27 nov. 2000, n°197915, ministre c/ SARL ETS Viz : RJF 2/01, n°250 et n°252.

⁹⁸¹ CAA Nantes, 20 févr. 2002, n° 97212 ministre c/ Truphème : RJF 07/02, n°863.

⁹⁸² CE, 5 janv.1994, n° 82744: RJF 3/94, n 269.

Il faut tout de même préciser que l'envoi d'une lettre de rappel n'est obligatoire qu'en ce qui concerne le premier acte de poursuite. En d'autres termes, l'envoi d'un second commandement de payer à un redevable n'est pas subordonné au respect de cette formalité⁹⁸³.

– L'étendue du contrôle juridictionnel sur la lettre de rappel

La lettre de rappel n'est pas un acte de poursuite, par conséquent, elle ne peut donner lieu à une opposition à poursuite ou à un recours pour excès de pouvoir⁹⁸⁴. Cependant, le rattachement de son contentieux à la compétence du JEX, conduit cependant à se poser la question de savoir quelle sera l'étendue du contrôle de ce juge sur cet acte.

Se contentera-t-il de vérifier l'existence de cet acte préalablement aux poursuites ou ira-t-il plus loin pour vérifier le contenu formel de celui-ci ?

Malheureusement, le Tribunal des conflits en confiant ce contentieux aux juridictions de l'ordre judiciaire et plus précisément au JEX⁹⁸⁵ s'est bien abstenu de délimiter l'étendue du rôle de ce dernier en la matière.

La question reste posée et seule la jurisprudence à venir permettra de répondre avec clarté à nos interrogations.

Cependant en l'état actuel du droit et principalement de la jurisprudence, tout porte à croire que le JEX examinera l'aspect formel de cet acte, bien que le législateur dans son article L. 255 du LPF n'impose aucun formalisme.

En effet, il a été jugé que ne constituait pas une lettre de rappel au sens de l'article L. 255 du LPF, un simple courrier ne comportant ni le détail des créances, ni leur montant encore moins une sommation de payer⁹⁸⁶.

Autrement dit, la lettre de rappel doit contenir un minimum de renseignements considérés comme substantiels pour pouvoir valablement être opposée au contribuable.

Les juges sont même allés plus loin car ils ont considéré que, si une lettre de rappel est envoyée au contribuable et qu'elle mentionne l'ensemble des éléments qui lui permettent d'être opposables au redevable de l'impôt, les effets de cet acte sont suspendus dès lors qu'une discordance est constatée entre le montant de la créance fiscale mentionné dans la lettre de rappel et celui indiqué dans le commandement de payer⁹⁸⁷.

⁹⁸³ CAA Marseille, 9 nov. 1998, n° 96-1801, M. Mathieu : Dr. Fisc. 1999, n° 19, comm. 401.

⁹⁸⁴ TA Toulouse, 16 juill. 2002, n° 99-3661, SA Cousin Pradere : RJF 1/03, n°109, p. 79.

⁹⁸⁵ TC, 13 déc. 2004, n° 3411, Chessa, et n° 3421, Legasse, op. cit.

⁹⁸⁶ TA Toulouse, 3 oct. 2002, n° 99 161, 1ere ch. Attali : RJF 2/03, n° 231.

⁹⁸⁷ TA Nantes, 15 oct. 2002, n° 01 1806, Lesage : RJF 4/03, n° 504.

Certes cet arrêt a été rendu par un tribunal de l'ordre administratif à propos d'une taxe professionnelle due par un contribuable. Mais rien ne laisse penser qu'un tel litige porté devant le JEX conduirait à une solution différente.

En tout état de cause, il appartient au juge d'apprécier l'envoi d'une lettre de rappel préalablement aux poursuites. Pour se faire, il peut se contenter d'apprécier les termes de l'instruction. Cette dernière constitue en effet une preuve objective⁹⁸⁸. Mais il a été jugé que la seule affirmation selon laquelle la lettre de rappel n'a pas été retournée aux services fiscaux ne suffit pas à justifier de la réalité de l'envoi de celle-ci, dès lors qu'aucun élément dans le dossier n'y fait référence⁹⁸⁹.

En principe, une réclamation assortie d'un sursis de paiement qui entraîne obligatoirement la suspension de l'exigibilité de l'impôt et rend caduc l'ATD, oblige le comptable à prendre de nouveaux actes de poursuite en cas de procédure ultérieure.

La question qui s'est cependant posée a été celle de savoir si cette caducité affectait aussi la lettre de rappel (qui n'est pas en soi un acte de poursuite) prise en vue de mettre en recouvrement ces impositions. Autrement dit pour exercer de nouvelles poursuites, le comptable doit-il émettre une nouvelle lettre de rappel⁹⁹⁰?

Objectivement oui, car le contribuable dispose de 20 jours pour réaliser son paiement à la suite de l'émission d'une telle lettre sauf à considérer que ce délai serait interrompu par la réclamation du contribuable.

Mais dans ce cas, quelle serait la valeur de cette interruption et jusqu'à quand courrait-elle et quels seraient les actes permettant ou ne permettant pas à celui-ci de courir à nouveau ? De plus, comment computer ce délai si la lettre a été émise plusieurs mois auparavant ?

Admettre qu'une telle lettre ne serait pas caduque compliquerait donc inutilement la procédure de recouvrement et créerait une source de contentieux supplémentaire. De plus, cela ne permettrait pas de garantir au mieux les intérêts du redevable car en tout état de cause, « lui rafraîchir la mémoire » ne ferait de mal à personne surtout pas à l'administration fiscale.

Ainsi bien que ce ne soit pas clairement dit par le législateur, le JEX sera de toute manière amené à examiner formellement la lettre de rappel au même titre que les actes de poursuite et développera certainement autour de ce document, une jurisprudence imposant le respect d'un certain formalisme donc la sanction serait la décharge des impositions.

⁹⁸⁸ CAA Marseille, 6 févr. 2003, n° 98 2091, Unia : RJF 6/04, n° 648.

⁹⁸⁹ CE, 27 nov. 2000, n° 197977, Min. c/ SARL Ets Viz. op. cit.

⁹⁹⁰ Cass., Com., 7 janv. 2004, n° 43 FS-D, Chessa, op. cit.

- Les litiges relatifs à l'envoi d'une mise en demeure

La mise en demeure tout comme la lettre de rappel tient une place de choix dans la procédure de recouvrement. Cette formalité qui est régie par les articles L. 257 et R. 257-1 du LPF doit être respectée par tous les comptables de la direction générale des impôts à peine de nullité des poursuites ultérieurement engagées.

La compétence du JEX une fois de plus se limite à la régularité formelle de cet acte⁹⁹¹.

Toute mise en demeure doit être envoyée par lettre recommandée avec accusé de réception⁹⁹² à tout redevable mais aussi à toute personne solidairement⁹⁹³ tenue au paiement de l'impôt. La mention du titre exécutoire sur lequel le comptable se fonde, est obligatoire. La mise en demeure a cependant une valeur beaucoup plus importante que la lettre de rappel car contrairement à cette dernière, elle ne nécessite pas l'envoi d'un autre acte avant les poursuites. En effet, à l'issue du délai de 20 jours laissé au redevable pour s'acquitter de l'impôt, toute inertie de sa part conduit automatiquement à la mise en œuvre des poursuites.

c- Les litiges relatifs à la mise en œuvre des poursuites

Le JEX au-delà de la procédure globale qui nécessite l'existence d'un commandement de payer, apprécie également le choix des poursuites fait par les comptables publics.

- La nécessité d'un commandement

La nécessité de l'émission d'un commandement de payer 20 jours après l'envoi d'une lettre de rappel n'est plus à démontrer⁹⁹⁴.

Il faut cependant, dans une telle hypothèse, que le comptable puisse justifier du risque de non recouvrement de la créance fiscale dû notamment à l'insolvabilité du contribuable ou à son comportement.

Il fait suite à la lettre de rappel car il s'agit de l'« ultime coup de semonce qui doit précéder »⁹⁹⁵ toute mesure d'exécution bien qu'en ce qui concerne certaines d'entre elles à savoir l'ATD⁹⁹⁶, la saisie attribution, la saisie de droits d'associés ou de valeurs mobilières, le

⁹⁹¹ Cass., Com., 22 février 2005, n° 2985 F-D, Sté Merck Holding Inc: RJF 6/05, n°627.

⁹⁹² Cass. Com., 9 févr. 1999, n°394, Sté Force : RJF 5/99, n°639.

⁹⁹³ CAA Marseille, 29 mars 1999, n°96-12359, Lagrange : Dr. Fisc. 1999, n°50-51, p. 1538 et 2000, n°7, p. 357 ; CE, 5 janv. 1994, n°82744, M. Bensoussan, op. cit. ; CAA Marseille, 27 déc. 2001, 97-1882, Min. c/Fessy : RJF 10/02, n°1104.

⁹⁹⁴ Il est cependant des cas où un commandement pourrait être envoyé en l'absence d'une lettre de rappel. Le Conseil d'Etat a jugé qu'un commandement peut être envoyé sans respect de la formalité de la lettre de rappel dès lors qu'une personne a été condamnée par une décision définitive du juge pénal comme solidaire du paiement d'un impôt fraudé avec le redevable légal. (CE, 10 avril 2002, n° 225017, 8^e et 3^e s-s ministre c/Knoël : RJF 7/02, n° 862).

⁹⁹⁵ S. Guinchard et T. Moussa, *Droit et pratique des voies d'exécution*, éd. Dalloz, 2004, p. 475.

⁹⁹⁶ Cass., Com., 12 mars 2002, n°558 F-D, trésorier principal de Calluire-et Cuire c/Garel : RJF 7/02, n°864.

commandement de payer ne soit pas une formalité préalable et obligatoire pour la validité des poursuites⁹⁹⁷.

Il n'en demeure pas moins que l'absence de cette formalité qui est un préalable obligatoire instauré par la loi du 9 juillet 1991 relative aux procédures d'exécution, rend la créance non exigible et conduit à la nullité de la mesure notamment d'une saisie si elle n'est pas respectée⁹⁹⁸. Nul besoin de rappeler que la compétence du JEX ne s'étend pas au-delà des aspects relatifs à la régularité formelle de cet acte⁹⁹⁹.

Le comptable public qui voudrait procéder au recouvrement de la créance fiscale, a le choix entre la mise en œuvre des procédures de droit commun dont les dispositions sont intégralement reprises dans le CPC et qui nécessitent l'intervention d'un huissier de justice; et celles qui sont spécifiques à la matière fiscale qui, à notre avis sont en général d'un formalisme plus simple.

- Le rôle du JEX dans l'appréciation du choix des poursuites fait par les comptables publics

L'opportunité des poursuites reste un domaine relevant de compétence discrétionnaire de l'administration en charge du recouvrement en vertu de l'article 22 de la loi du 9 juillet 1991 portant réforme des mesures d'exécution.

Ainsi, le rôle du juge se limite à vérifier si la mise en œuvre des poursuites était régulière et si le comptable avait bien autorité pour prendre les actes de poursuite. Cependant, on a noté une introduction lente mais sûre du juge dans ce domaine considéré comme discrétionnaire. Le juge, sans le vouloir, s'est retrouvé au centre des litiges dans lesquels on lui demandait de vérifier si la mesure prise par le comptable public n'aurait pas pu être substituée à une autre mesure d'exécution aux conséquences moins sévères.

C'est ainsi que la compétence du JEX a été reconnue de manière implicite en ce qui concerne le choix des actes de poursuite *stricto sensu* consécutivement à la mise à l'écart de celle des tribunaux administratifs.

S'il reste donc vrai que l'opportunité des poursuites reste du domaine exclusif de l'administration, le JEX a cependant été déclaré compétent lorsque se pose une contestation relative à la possibilité pour un comptable de prendre tel ou tel autre acte de poursuite et ceci, compte tenu de la qualité de la personne poursuivie. On en veut pour exemple le fait qu'un

⁹⁹⁷ Dans la pratique, les comptables envoient toujours un commandement de payer car ils ne savent pas toujours quelle voie d'exécution ils seront amenés à mettre en œuvre.

⁹⁹⁸ Cass., 2e civ., 8 oct. 1997 : D.1998, p.476, note F. Ruellan et R.Lauba.

⁹⁹⁹ Cass., 1ere civ., 30 juin 1998 : D. 1998, IR p. 189.

contribuable dans un arrêt du 19 juin 1970¹⁰⁰⁰ a notamment contesté faire partie des personnes visées à l'article 1844 bis de CGI devenu art. L. 270 du LPF. Selon lui, il ne changerait pas fréquemment de domicile. Il a ainsi estimé que les mesures prises à son encontre, par le comptable en l'occurrence des mesures de sûretés sur ses biens, ainsi qu'une contrainte par corps ordonnée en vertu des dispositions de l'article 1845 bis du CGI devenu article L. 271 du LPF se trouvaient injustifiées.

Saisi de cette question, le Conseil d'Etat s'est déclaré incompétent car selon lui, le contribuable attaquait des actes qui par nature relevaient de la compétence des tribunaux judiciaires.

Une telle position a également été adoptée à l'encontre d'un contribuable qui a estimé que le comptable ne peut pas se servir de la procédure relative à la contrainte par corps pour procéder au recouvrement de la majoration de 10% et des frais de poursuites¹⁰⁰¹.

Dans le même sens, un contribuable a argué le fait que la contrainte par corps devrait être limitée au recouvrement des seules sommes retenues par le juge pénal pour caractériser le délit¹⁰⁰².

Dans un arrêt du Tribunal des Conflits du 27 février 1995, il a été jugé que la contestation d'un avis à tiers détenteur émis postérieurement au jugement prononçant la liquidation judiciaire et qui par conséquent méconnaît le principe de suspension des poursuites (article 47 de la loi du 25 janvier 1985) devrait être portée devant le juge judiciaire¹⁰⁰³.

Dans tous ces litiges, il apparaît donc clairement que les juges ont été saisis pour apprécier l'opportunité de la mesure mise en œuvre par le comptable, alors qu'il s'agit par principe d'un domaine dans lequel il a une compétence discrétionnaire.

Toutefois, une telle approche se comprend parfaitement dans la mesure où le caractère disproportionné des mesures prises serait de nature à causer des conséquences graves et irréversibles sur le patrimoine du débiteur et parfois même sur la personne de ce dernier. En d'autres termes, il y aurait atteinte à sa propriété privée et sa liberté individuelle.

En outre, le JEX apprécie également les modalités d'exécution des poursuites. Entre autres, on peut citer la question relative à la contestation d'une saisie-exécution sous prétexte que cette dernière aurait été effectuée d'après un inventaire du mobilier dressé par l'administration

¹⁰⁰⁰ CE, 19 juin 1970, n°63861 ; Dupont, p. 376.

¹⁰⁰¹ CE, 19 décembre 1979, n°381, op. cit.

¹⁰⁰² CE, 9 avril 1999, n° 143-102-177208, Hadjez : RJF 6/99, n° 764.

¹⁰⁰³ TC, 27 février 1995, n° 2935, Prodan c/Paierie de Territoire de Nouvelle Calédonie : RJF 5/ 95, n° 672.

avant le début des opérations¹⁰⁰⁴ ou encore le fait qu'il ait été jugé que la contestation d'un tiers détenteur dans laquelle ce dernier fait savoir qu'il n'est pas débiteur du contribuable est une question qui concerne le bien-fondé de la poursuite qui a été mise en œuvre par l'administration en vue d'assurer le recouvrement de la créance. Ainsi le Conseil d'Etat dans son arrêt du 19 octobre 1992 a jugé que c'est une question dont la compétence ressortit à la juridiction judiciaire¹⁰⁰⁵.

Enfin, il faut préciser dans le même ordre d'idées que, la Cour de cassation a jugé que les amendes qui constituent la sanction d'une contravention de police ne peuvent pour leur recouvrement bénéficier de la procédure de l'ATD car il ne s'agit pas d'impôts¹⁰⁰⁶.

3- Les litiges relatifs à la validité formelle des actes de poursuites

Le rôle du juge est un rôle identifié et clairement défini par l'article L. 281 du LPF. Il se contente de vérifier le respect des conditions de forme : « Il appartient aux tribunaux d'apprécier si les actes de poursuite ou d'exécution judiciaires sont réguliers en la forme et susceptibles de produire leurs effets légaux »¹⁰⁰⁷.

Tous les actes de poursuites pris par le comptable public font donc l'objet d'un examen formel minutieux. Bien que l'on ait constaté une utilisation très courante de l'ATD par les comptables publics pour une raison qui tient à la légèreté de son formalisme quant à sa mise en œuvre, il faut tout de même signaler la possibilité qu'ils ont d'utiliser les voies d'exécution de droit commun sachant que le régime de la saisie-attribution a été aligné sur celui de l'ATD.

a- L'appréciation de la validité des actes de recouvrement de droit commun par le JEX

- Une utilisation très limitée de ces voies d'exécution par les comptables publics

Les actes de recouvrement de droit commun sont nombreux. La lecture des arrêts rendus en la matière depuis les trente dernières années permet de faire un constat: bien que ceux-ci existent et que les comptables publics puissent les actionner à leur guise, ils les utilisent très peu. En conséquence, le JEX ne les apprécie que très peu.

¹⁰⁰⁴ CE, 12 novembre 1990, n° 74203 et 74205, Pompanon : RJF 1 /91, n°111.

¹⁰⁰⁵ CE, 19 octobre 1992, n° 79718, SCI Mer et Silence : RJF 12/92, n° 1717.

¹⁰⁰⁶ Cass., Com., 26 janv. 1999, n° 294 D, Trésorier du Val de marne – amendes : RJF 5 /99, n° 640.

¹⁰⁰⁷ Cass. Civ. 10 décembre 1990, Cazier, op.cit.

Il est vrai que le recouvrement en matière fiscale impose de recourir aux mesures d'exécution pécuniaires c'est-à-dire à des mesures exécutoires. Toutefois, les mesures conservatoires peuvent servir de base à des mesures d'exécution forcée à caractère pécuniaire.

Mesures conservatoires ou mesures exécutoires, ce qui est certain c'est qu'on a rencontré de manière très éparsée quelques arrêts sur les voies d'exécution de droit commun.

En matière de saisie-immobilière, de saisie des rémunérations, de saisie-vente, les arrêts rencontrés sont très peu nombreux mais en plus, quand bien même ceux-ci existent, leur pertinence est limitée.

Est-ce parce que le croisement des dispositions de droit fiscal avec les dispositions de droit commun en matière d'exécution forcée conduit à un imbroglio ou à un alourdissement de la procédure d'exécution ?

La réponse à cette question ne peut qu'être positive. Pour l'illustrer, il suffit de prendre pour exemple l'arrêt de la Cour de cassation du 3 décembre 2002¹⁰⁰⁸ qui met en exergue l'impact des mesures fiscales sur les mesures d'exécution forcée.

Ainsi, la Cour suprême de l'ordre judiciaire a jugé que le juge ne peut pas ordonner la mainlevée de la saisie conservatoire d'une somme d'argent lorsqu'une procédure de redressement fiscal est en cours, car cette dernière tend à la délivrance d'un titre exécutoire. En effet, l'article 70 de la loi n°91-650 du 9 juillet 1991 et l'article R. 215 du décret n° 92755 du 31 juillet 1992 dispose qu'à peine de caducité, le créancier doit dans les conditions et délais fixés par décret en Conseil d'Etat, engager ou poursuivre une procédure permettant d'obtenir un titre exécutoire s'il n'en possède pas un, dans le mois qui suit la procédure conservatoire. La deuxième chambre civile de la Cour de cassation a notamment jugé que tel était le cas lorsqu'une procédure de vérification de comptabilité a été mise en œuvre à l'encontre d'un contribuable dans le mois suivant la mesure conservatoire¹⁰⁰⁹.

- L'incontournable compétence des juridictions judiciaires sur les voies d'exécution de droit commun malgré leur utilisation limitée

La compétence du JEX sur les voies d'exécution de droit commun, est une compétence de principe. Exceptionnellement, le Tribunal d'instance intervient pour régler des contestations relatives à la mise en œuvre des saisies des rémunérations.

Au regard de la place qui est accordée à l'utilisation des voies d'exécution de droit commun dans le contentieux fiscal, on se contentera d'une énumération sommaire étant entendu que les

¹⁰⁰⁸ Cass., com., 3 déc. 2002, n°2039 F-D, receveur principal des impôts de Meaux-Ouest : RJF 3/03, n°377.

¹⁰⁰⁹ Cass., 2^e civ., 4 oct. 2001, n° 1488 F-SPB : RJF 2/02, n° 231.

juridictions judiciaires compétentes se contentent de vérifier l'adéquation formelle des actes et procédures mises en œuvre avec les prescriptions légales. D'où l'intérêt d'une présentation de ces actes et procédures même si cela peut paraître rebarbatif à certains égards¹⁰¹⁰.

– La saisie-vente

La saisie-vente est un mode de recouvrement de droit commun caractérisé par sa complexité. C'est une mesure longue et aléatoire. Il faut en effet procéder à la saisie des biens, ce qui suppose la mise en œuvre de nombreux actes tarifés notamment le commandement de payer ou encore les procès verbaux de saisie ; puis procéder à la vente des biens saisis, ce qui ne garantit pas toujours la rentabilité financière escomptée permettant de désintéresser les créanciers.

C'est la raison pour laquelle certains auteurs¹⁰¹¹ pensent que c'est une procédure généralement utilisée pour faire pression sur le débiteur car les créanciers n'ont pas très souvent l'intention de procéder à la vente des biens saisis. Ce qui selon eux, expliquerait pourquoi cette mesure a été restreinte par le législateur à des créances inférieure ou égale à 535 euros¹⁰¹². Ainsi, le comptable qui veut procéder à la saisie des biens du redevable au domicile de ce dernier ou dans celui d'un tiers, doit obligatoirement obtenir une ordonnance du JEX à peine de nullité de la procédure¹⁰¹³.

En matière fiscale, tout comme dans le droit commun, cette mesure doit obligatoirement être précédée d'une lettre de rappel, d'une mise en demeure et d'un commandement de payer¹⁰¹⁴ pris sur la base d'un titre exécutoire en vertu de l'article L. 252-A du LPF¹⁰¹⁵.

D'une manière générale, pour procéder à une saisie-vente, le créancier doit être dans l'impossibilité d'effectuer une saisie bancaire ou salariale. Ainsi, on ne peut pas directement procéder à la saisie en cas de silence du débiteur,¹⁰¹⁶ contrairement à ce qu'une partie de la

¹⁰¹⁰ De plus, la saisie-attribution est volontairement écartée, du fait de la similitude entre cette dernière et l'ATD.

¹⁰¹¹ S. Guinchard et T. Moussa, *Droit et pratique des voies d'exécution*, op. cit. p. 473. ; N. Monachon-Duchêne, « Les limites de la saisie-vente », JCP G 1997, I, 4044.

¹⁰¹² Cette somme ne peut excéder 535 euros en vertu des dispositions de l'article 50 de la loi n° 91-650 du 9 juillet 1991 et 82 du décret du 31 juillet 1992. Cette somme représente la créance en principal. Sont donc exclus ici les majorations et les pénalités de retard, les frais et les intérêts échus ; Voir en ce sens, Cass., Com., 19 sept. 2002, n°807 FS-PB, Gras : RJF 4/03, n°508.

¹⁰¹³ Art. 50 de la loi du 9 juillet 1991.

¹⁰¹⁴ Voir supra.

¹⁰¹⁵ Les opérations de saisie n'interviennent que 8 jours après la notification du commandement. La vente quant à elle peut être une vente amiable ou forcée en vertu des dispositions de la loi du 9 juillet 1991. (Art. 52 de la loi du 9 juillet 1991).

¹⁰¹⁶ Y. Desdevises, « L'influence du silence du débiteur sur la subsidiarité de certaines saisies-ventes », D. 1993, chron. p. 160.

doctrine a pu affirmer¹⁰¹⁷. En effet, le seul silence du débiteur ne suffit pas à caractériser l'impossibilité de procéder à une saisie des rémunérations ou une saisie bancaire¹⁰¹⁸.

– La saisie des rémunérations

La saisie des rémunérations¹⁰¹⁹ qui ne peut avoir un caractère conservatoire en vertu de l'art. 145-6 du code du travail, est une mesure d'exécution qui a également été prévue par la loi du 9 juillet 1991.

Cette procédure de droit commun est rarement utilisée par les comptables publics car ils peuvent procéder à la saisie des rémunérations au moyen de l'avis à tiers détenteur. Il faut préciser dans ce cas que, la compétence juridictionnelle pour apprécier la régularité de la procédure est celle du JEX¹⁰²⁰.

De plus, la Cour de cassation a réaffirmé dans une telle hypothèse, l'application des règles du LPF notamment celles de ses articles L. 253 et L. 256 et L. 255 qui imposent l'envoi d'un avis d'imposition ou de mise en recouvrement pour les deux premiers, et celui de la lettre de rappel pour le dernier, excluant ainsi tout recours à des règles du Code Civil. Selon elle, ces dernières seraient inapplicables parce que la notification n'est ni une condition d'exigibilité, ni une condition rendant exécutoire le titre¹⁰²¹.

Le juge compétent pour ordonner les saisies de rémunération est le juge d'instance. C'est une exception à la compétence du JEX en matière de voies d'exécution. Ce dernier est donc compétent pour connaître de toutes les actions relatives à la saisie des rémunérations. Plus précisément, il est exclusivement compétent pour autoriser, contrôler, annuler ou ordonner la main levée d'une saisie.

Aussi, avant de procéder à une saisie des rémunérations, le comptable public a l'obligation de saisir préalablement le juge d'instance, au moyen d'une requête accompagnée du titre exécutoire.

¹⁰¹⁷ J.J. Daigre, «A propos de l'exception de subsidiarité de la saisie-vente» Rev. Huissiers 1992, 1041 ; H. Croze, « Commentaire du décret du 31 juillet 1992 », JCP G 1992, I, 3635.

¹⁰¹⁸ Cass., Civ., Avis, 8 déc. 1995 : D. 1997, p. 130.

¹⁰¹⁹ La notion de rémunération est donnée par l'art 145-1 du Code du travail qui définit cette dernière comme étant, une somme due à titre de rémunération à toute personne travaillant, à quelque titre et ce, en quelque lieu que ce soit, pour un ou plusieurs employeurs, quels que soient le montant et la nature de leur rémunération, la forme et la nature de leur contrat.

Il faut tout de même préciser que toute la rémunération n'est pas saisissable à cause du caractère vital qui lui est reconnu. Aussi, une fraction correspondant au *revenu minimum d'insertion* doit être laissée à la disposition du redevable

¹⁰²⁰ D.adm. 12 C-2313 n°53, 31 janvier 1995.

¹⁰²¹ Cass., 2^e civ., 10 nov. 1998, n°1229 P, TPG de la région de Haute-Normandie/ Chevin : RJF 4/99, n°489.

Le juge d'instance avant toute chose, essaye de concilier les deux parties en vertu des dispositions de l'art. 145-5 du code du travail ; ce n'est qu'en cas d'échec que la saisie sera autorisée.

– La saisie immobilière

C'est l'une des mesures d'exécution les plus drastiques au vu des conséquences qu'elle entraîne pour le contribuable. La saisie en elle même ne présente d'intérêt sur le plan fiscal que si la vente forcée est réalisée car les numéraires recueillis permettraient à l'administration de couvrir la charge d'impôt du contribuable. Or elle était rarement employée¹⁰²² par les comptables publics parce qu'il s'agissait d'une procédure, lente, coûteuse et lourde dont le traitement était confié au TGI.

Cette lourdeur a certainement été l'une des raisons ayant conduit à la réforme de cette voie d'exécution. La procédure mise en place par l'ordonnance du 21 avril 2006¹⁰²³ est une procédure plus simple qui permet d'accélérer la mise en œuvre de cette voie d'exécution¹⁰²⁴.

Autant dans les dispositions anciennes la compétence était celle du TGI, autant le législateur en envisageant cette réforme a voulu rompre avec cette particularité en confiant les contestations nées de la procédure de saisie immobilière, ou celles se rapportant au fond du droit ou à la procédure de distribution, au JEX¹⁰²⁵.

D'une manière générale, la vente forcée de l'immeuble nécessite une décision judiciaire passée en force de chose jugée. Ceci conduit à exclure toute vente forcée en vertu d'une décision exécutoire par provision. Il s'agit là d'une mesure visant à protéger le débiteur¹⁰²⁶.

En définitive, cette réforme n'a eu pour but que d'intégrer la saisie immobilière dans un ensemble de mesures plus vaste et plus cohérent, en assurant ainsi l'harmonisation des règles relatives aux mesures d'exécution.

¹⁰²² On a cependant relevé quelques arrêts notamment celui de la Cour de Cassation : Cass., Com., 4 févr. 2004, n° 275 F-D, Daras-Martinez : RJF 6/04, n°654, p. 487.

¹⁰²³ Ordonnance n°2006-641, du 21 avril 2006 : JO n°95, 22 avr. 2006.

¹⁰²⁴ Cette dernière reste donc par excellence une voie d'exécution de droit commun dont peuvent se servir les comptables de l'administration fiscale dans les conditions fixées par l'ordonnance précitée et son décret d'application (Décret n°2006-236 du 27 juill. 2006 relatif aux procédures de saisies-immobilières et de distribution du prix d'immeuble).

¹⁰²⁵ Art. L. 311-12-1 du code de l'organisation judiciaire.

¹⁰²⁶ Mais le souci de simplification de cette procédure a également des avantages pour le créancier car l'ordonnance prévoit que si l'immeuble est occupé par un locataire, l'expulsion de ce dernier est facilitée car, selon les nouvelles dispositions, le bail consenti à ce dernier n'est pas opposable au créancier de telle sorte qu'en cas de saisie, le locataire devient un occupant sans titre.

Il faut en outre préciser que l'un des apports de cette loi consiste également à donner le choix quant au mode de vente de l'immeuble saisi. En effet, à la vente aux enchères, est associée la vente amiable sous autorisation judiciaire qui produit les effets d'une vente volontaire.

b- L'appréciation de la validité de l'ATD : la procédure de recouvrement la plus usitée par les comptables

L'ATD est une voie d'exécution spécifique à la matière fiscale et son usage abondant par les comptables publics témoigne de son efficacité et de son caractère pratique.

Or, malgré la simplification de sa procédure, élément qui la distingue de la saisie-attribution, il s'est posé la question de savoir si l'assimilation entre les deux procédures se limitait aux effets de celles-ci ou si elle pouvait être étendue à la compétence territoriale des juridictions.

Les avis divergent en la matière. La deuxième chambre civile de la Cour de Cassation¹⁰²⁷ a estimé que les règles de l'art. 65 du décret du 31 juillet 1992, relatives à la saisie attribution s'appliquent entièrement à l'ATD. En d'autres termes, en cas de contestation de l'ATD, le JEX compétent est celui où demeure le débiteur de l'impôt. Cette règle étant une règle spéciale, elle est préférée à la règle générale suivant laquelle le JEX territorialement compétent est au choix du demandeur, celui où demeure le débiteur ou celui du lieu d'exécution de la mesure.

La chambre commerciale¹⁰²⁸ quant à elle a décidé que l'article L. 263 du LPF renvoie à l'art. 43 de la loi du 9 juillet 1991 relatif à la saisie attribution ainsi que l'article 86 de cette même loi.

En vertu de ce dernier, seul est applicable à l'ATD, l'effet d'attribution immédiate institué par l'article 43 de ladite loi. Autrement dit, aucune disposition du décret ne prévoyant une dérogation à la règle générale de compétence, c'est cette dernière qui devrait s'appliquer.

Il n'en demeure pas moins qu'on note une similitude de principe entre ces deux procédures et des litiges fréquents sur les sommes pouvant faire l'objet d'un ATD.

- Une similitude de principe entre l'ATD et la saisie-attribution

L'ATD est la voie d'exécution par excellence de la matière fiscale. Elle a cependant son pendant au sein des voies d'exécution de droit commun à savoir la saisie-attribution dont il emporte tous les effets, sans pour autant s'encombrer du formalisme de cette dernière. Bien évidemment, le comptable public a le choix entre les deux mesures.

La tendance est à l'usage de l'ATD pour des raisons pratiques, car la mise en œuvre de la saisie-attribution nécessite notamment l'intervention obligatoire d'un huissier de justice. Ce qui rend par conséquent sa procédure plus contraignante alors que les effets sont semblables à

¹⁰²⁷ Cass., Civ., 28 avril. 1988, n°96-1033 Sté d'assurances AGF-vie, comm. 693 : Dr. fisc. 1998, n°995; Cass., 2^e civ., 1^{er} févr. 2001, n°122 FS-PB, sté Axa Conseil-vie.

¹⁰²⁸ Cass., Com., 1^{er} mars 2002, n°586 FS-P Sté Axa Conseil-vie.

ceux de l'ATD dont la mise en oeuvre est simple ; bien que la jurisprudence¹⁰²⁹ ait eu à relever des spécificités contenues dans les articles L. 262 et L. 263 du LPF.

En effet, l'ATD est soumis à un formalisme minimum car, loin de constituer un acte donnant lieu à frais, il n'a pas à être précédé d'une lettre de rappel¹⁰³⁰. Cependant, pour les impôts recouvrés par la DGFIP, l'envoi d'une mise en demeure reste la règle. La Cour de cassation a jugé que cette formalité n'étant pas légalement obligatoire, l'administration fiscale n'a pas à s'y conformer¹⁰³¹.

De même, elle n'est pas soumise au délai de 20 jours relatif à la lettre de rappel et d'un jour relatif à un commandement de payer¹⁰³². Seule, la condition relative à l'exigibilité de la créance fiscale devrait être remplie¹⁰³³. L'acte doit cependant être signé sous peine de nullité de la procédure¹⁰³⁴.

Le champ d'application de l'ATD est cependant à la fois vaste et restreint. Il est vaste tout simplement parce qu'il concerne les impôts, les pénalités et les frais accessoires, de sorte que la Cour de cassation vérifie scrupuleusement le respect de ce champ d'application par l'administration fiscale.

Elle a notamment précisé dans un arrêt du 26 janvier 1999 que les amendes qui constituent la sanction aux contraventions de police ne peuvent pas pour leur recouvrement bénéficier de la procédure de l'ATD car elles ne peuvent pas être considérées comme des impôts¹⁰³⁵.

Dans un arrêt plus récent, elle est allée plus loin dans la mise en place de ce principe jurisprudentiel. Ainsi elle a, dans un arrêt du 23 novembre 2004, mis fin de manière ferme et définitive, à l'extension qu'avait jusqu'ici faite l'administration fiscale dans l'usage de l'ATD, pour recouvrer des amendes pénales, sous prétexte que ces dernières étaient garanties par le privilège du trésor.

La chambre commerciale de la Cour de cassation a donc rappelé que l'article L. 262 du Livre des procédures fiscales qui définit le champ d'application de l'ATD n'a pas expressément visé

¹⁰²⁹ CAA Paris, 3 sept. 1998, n°97-25 119, SARL Economie 2001 c/ Mme le trésorier de Caen Bassin St Pierre : Dr. fisc. 1998, n° 44, p. 1355.

¹⁰³⁰ TA Paris, 10 déc. 1998, n°96-177, 1ère sect. 2^e ch. Cohen : RJF 7/99, n° 926; Cass., Com., 28 janv. 2003, n° 180F-D, Trésorier principal du 18^e arrondissement de Paris c/ Huynh : RJF 5/03, n°642.

¹⁰³¹ Cass., com., 3 nov. 2004, n°03-10009, <http://www.legifrance.gouv.fr>

¹⁰³² Cass., Com., 3 mars 2004, n° 02-16330, <http://www.legifrance.gouv.fr>

¹⁰³³ Cass., com., 15 nov. 1994, n°2067 P, op. cit.

¹⁰³⁴ Cass., Com., 13 janv. 1998, n°96-13157, M Debard : Dr. fisc. 1998, comm.. 655, p. 960.

¹⁰³⁵ Cass., Com. 26 janv. 1999, n° 294D, op. cit.

les amendes pénales, et que le recours à l'ATD pour le recouvrement de ce type de créance est abusif et illégal¹⁰³⁶.

De même, elle a jugé que bien que l'art. 2 de la loi du 5 août 1911 qui crée pour le recouvrement des taxes en faveur des associations syndicales et fait de celles-ci des taxes bénéficiant du privilège du trésor au même titre que la contribution foncière, ces dernières ne faisaient pas partie des taxes visées par le législateur comme bénéficiant de la procédure de l'ATD¹⁰³⁷.

Face à ce champ d'application précis, le comptable qui tient aux effets de l'ATD, n'a pas d'autres choix que de recourir à la saisie-attribution qui nécessite un acte d'huissier pour notifier la saisie.

Cet acte doit contenir des mentions obligatoires sous peine de nullité absolue¹⁰³⁸. Parmi ceux-ci, le nom et le domicile du débiteur, l'énonciation du titre exécutoire, le décompte distinct des sommes réclamées¹⁰³⁹, l'indication du fait que le tiers saisi est personnellement tenu envers le créancier saisissant, à l'heure à laquelle l'acte a été signifié.

Nonobstant cette restriction, l'ATD reste le moyen d'exécution le plus utilisé par les comptables publics car la seule condition à remplir est l'exigibilité de la créance fiscale¹⁰⁴⁰.

En outre, la Cour de cassation a jugé qu'aucun texte ne prévoit que l'ATD doit être envoyé 20 jours après une mise en demeure¹⁰⁴¹ ou un commandement¹⁰⁴². Autrement dit, même pour le respect de certains délais, l'ATD apparaît comme une voie d'exécution rapide et dénué de toute embûche car il produit un effet de surprise inattendue.

De plus, seul est nécessaire un document en trois parties dont l'une sert à informer le redevable de l'impôt¹⁰⁴³.

Cette information du contribuable est nécessaire car la Cour de cassation a jugé que le non respect de cette formalité entraîne la nullité de la procédure¹⁰⁴⁴. Il en est de même en l'absence de signature de l'acte par son auteur¹⁰⁴⁵. Les deux autres volets du document étant destinés au tiers saisi, et ayant pour but de lui notifier la procédure pour l'un et l'autre, lui

¹⁰³⁶ Cass., com., 23 nov. 2004, n° 02-18530, <http://www.legifrance.gouv.fr/>

¹⁰³⁷ Cass., Com., 22 oct. 2002, n° 1699 FS- P, Trésorier de Négrepelisse, RJF 3/03, n° 375.

¹⁰³⁸ TGI Périgeux, Jex, 17 mars 1994, D. 1994, somm. P. 341, obs. Jullien.

¹⁰³⁹ Cass., 2e civ., 19 Sept. 2002: Bull. Civ. II, n°183; D. 2002, IR p. 2718.

¹⁰⁴⁰ Cass., Com., 15 Nov. 1994, n°2067 P, op. cit.

¹⁰⁴¹ Cass., com., 11 févr. 2003, n° 272 F-D, Trésorier d'Albi périphérie c/sté SGTM : RJF 5/03, n° 643.

¹⁰⁴² Cass.,com., 12 mars 2002, n°558 F-D, op. cit.

¹⁰⁴³ S. Rezek : *La pratique du contentieux de l'avis à tiers détenteur*, éd. Litec 2001, p. 29.

¹⁰⁴⁴ Cass.,com., 13 nov. 1973, n°71-11628, receveur-percepteur de la Basse-terre c/ Bernard : Bull. civ. IV, n°326.

¹⁰⁴⁵ Cass., Com., 13 janv. 1998, n°135P, Debard, op. cit.

servant d'accusé de réception à renvoyer à l'administration. Le tiers saisi doit obligatoirement être mentionné à peine de nullité¹⁰⁴⁶.

Les effets de l'ATD et de la saisie-attribution sont pratiquement les mêmes.

Les deux procédures conduisent à un transfert immédiat (sauf en cas de sursis de paiement¹⁰⁴⁷) de la créance du redevable de la dette fiscale, du tiers-saisi vers le Trésor public¹⁰⁴⁸.

Concrètement, cela se traduit par un blocage d'une créance d'argent que détient le redevable sur un tiers entre les mains de ce dernier ou entre celles d'un séquestre. La notification par le comptable de l'ATD tout comme la notification de l'acte de saisie par exploit d'huissier entraîne l'attribution immédiate des sommes « en pleine propriété » car la créance saisie « sort du patrimoine du débiteur »¹⁰⁴⁹.

C'est un aspect qui a été souligné et réaffirmé par la loi du 9 juillet 1991 qui a introduit l'art. L. 263 du LPF et que la Cour de cassation ne s'est pas lassée de souligner¹⁰⁵⁰. Elle a notamment réaffirmé de manière solennelle dans un arrêt du 30 novembre 1999 que la créance, dès la notification de l'ATD, passe instantanément dans le patrimoine du comptable public¹⁰⁵¹, nonobstant l'impossibilité d'en exiger le paiement avant l'expiration du délai de contestation de l'avis ou l'issue de la contestation engagée dans le délai légal. Ainsi, la demande d'un sursis de paiement comme en l'espèce ne remet pas en cause ce transfert¹⁰⁵².

C'est ainsi que la chambre commerciale de la Cour de cassation a jugé que tout créancier titulaire d'une créance née après le jugement d'ouverture a le droit d'exercer des poursuites individuelles. Cependant, cela n'a aucun impact sur l'effet d'attribution immédiate de l'ATD. Il en est de même pour les super-privileges des salariés issus des articles L. 143-10. et suivants du code du travail¹⁰⁵³.

¹⁰⁴⁶ Cass., Com., 18 juin 1996, n° 94-17246 : Bull. civ.IV n°181. <http://www.legifrance.gouv.fr>

¹⁰⁴⁷ CAA Paris, 11déc. 2001, n°01-2068 plén. Ministre c/Sté Micro Leader Business: RJF 3/02. Si le trésor est déjà rentré en possession des sommes, alors il doit les restituer mais le sursis à exécution ne rend pas caduc l'ATD.

¹⁰⁴⁸ S. Rezek, *La pratique du contentieux de l'avis à tiers détenteur*, op.cit., p. 36

¹⁰⁴⁹ Miguet, J.-Cl. Procédure civile, fasc.2250, n°82.

¹⁰⁵⁰ Cass., com., 17 nov. 1998, n°1804 D : RJF 2/99, n°248 ; Cass., Com., 16 juin 1998, n°1303P: RJF 8-9/98, n°1023.

¹⁰⁵¹ Cass.,com., 16 juin 1998, n° 1303 P, op. cit.

¹⁰⁵² Cass.,com., 30 nov. 1999, n°1924 PB, Trésorier principal de Strasbourg c/Bengio : RJF 4/00, n°565.

¹⁰⁵³ Cass.,com., 13 nov. 2002, n°1854 FS-P, Trésorier principal de Metz- République c/Penet- Weiller : RJF 3/03, n°370.

Dans le même sens, la deuxième chambre civile a, quant à elle jugé que la délivrance d'un ATD notamment ceux prévus dans les articles L. 277 al.3, L.262 et L.263 du LPF, ne peut avoir un effet purement conservatoire¹⁰⁵⁴.

L'effet attributif a également été relevé par la Haute juridiction judiciaire en ce qui concerne la délégation imparfaite. Dans un arrêt du 29 avril 2002¹⁰⁵⁵, la chambre commerciale a souligné qu'en cas de délégation parfaite c'est-à-dire de délégation par changement de débiteur, le délégué et le délégataire ont un lien direct et la créance n'existe plus entre le délégant et le délégué, encore moins le délégataire. Dans ce cas, la dette fiscale du délégant ne peut être recouvrée par ATD. Par contre, si la délégation est imparfaite, le Trésor public peut émettre un ATD et bénéficier de l'effet attributif de cet acte sur des loyers dus par le preneur, débiteur de loyers envers le bailleur délégant, car la délégation imparfaite n'a pas opéré novation par substitution du débiteur; la créance du bailleur n'étant pas sortie de son patrimoine.

Cependant, il est primordial que la personne saisie détienne les sommes appartenant au redevable. C'est ainsi que la Cour de cassation a jugé dans un arrêt du 8 janvier 2002 que le juge-commissaire qui autorise le liquidateur à céder des éléments d'actif sur la base de l'art. 622-18 du code de commerce, prend une décision qui ne vaut pas acte de cession. La cession est subordonnée à l'établissement des actes nécessaires à la réalisation de la cession. Ce n'est qu'à ce moment qu'on note un transfert de propriété. Aussi, toute saisie-attribution réalisée avant l'établissement de cet acte, ne peut être validée, car la société saisie ne détenait pas des sommes appartenant à la personne saisie.

Pour être saisie, encore faudrait-il que les créances saisies remplissent certaines conditions.

- L'ATD et les sommes pouvant faire l'objet d'une attribution immédiate

Les litiges en matière d'ATD sont abondants sur le caractère exigible ou non de la créance détenue par le tiers saisi, mais aussi en ce qui concerne la qualité de ce dernier.

- Les litiges relatifs au caractère des créances détenues par le tiers saisi

La Cour de cassation a eu à de nombreuses reprises, l'occasion de revenir sur le caractère des créances qui peuvent être transférées au Trésor public. En vertu des dispositions de l'article L. 263 du LPF, les créances conditionnelles¹⁰⁵⁶ ou à terme peuvent être saisissables.

¹⁰⁵⁴ Cass.,com., 25 avril 2001, n°783 F-D, Cantin : RJF 8-9/01, n°1138.

¹⁰⁵⁵ Cass., Com., 29 avril 2002, n° 890 FS-P, Sté Sovac: RJF 11/02, n° 1316.

¹⁰⁵⁶ Tel est le cas en ce qui concerne une créance à exécution successive. Les créances de loyer en font partie lorsqu'elles ont fait l'objet d'un ATD avant le jugement d'ouverture d'une liquidation judiciaire. Cette dernière produit tous ses effets après l'ouverture de la procédure collective sur les sommes échues. L'art. L. 163 du LPF

Cette précision légale a donc conduit la Cour de cassation à exercer un contrôle minutieux sur les créances saisies par la voie de l'ATD.

Elle a notamment rappelé une règle générale applicable à toutes les saisies et notamment à l'ATD et à laquelle les comptables publics ne peuvent point déroger à savoir que : « lorsque les sommes insaisissables versées sur un compte proviennent de créances à échéance périodique, l'insaisissabilité porte sur la totalité du solde créditeur du compte »¹⁰⁵⁷.

L'article L. 263 du LPF vise essentiellement les créances certaines, conditionnelles ou à termes¹⁰⁵⁸. En d'autres termes, les créances éventuelles sont totalement exclues. L'insaisissabilité par la voie de l'ATD de ces dernières a, elle aussi été affirmée par la Cour de cassation à plusieurs reprises et dans des cas tout à fait différents.

Ceci a notamment été le cas pour une créance née du transport d'un assuré social par une entreprise privée liée à la caisse primaire d'assurance maladie par une convention de tiers payant¹⁰⁵⁹.

En outre, la Cour a décidé que ne constitue pas une créance pouvant faire l'objet d'un ATD, une somme d'argent représentant la réparation d'un dommage dès lors que la décision retenant la responsabilité du débiteur n'avait pas été fixée car, on est en présence d'une créance éventuelle¹⁰⁶⁰.

De même, elle a jugé que l'ATD s'applique aux sommes appartenant ou devant revenir au contribuable. Il en découle que tant qu'un acte de cession n'a pas été signé, les sommes découlant d'une promesse unilatérale de vente constituent une créance éventuelle¹⁰⁶¹.

De manière beaucoup plus générale, la Cour de cassation a jugé que les sommes bloquées dans un contrat d'assurance-vie ne pouvaient être saisies ni par la voie de l'ATD ni par aucune

précise que l'ATD a pour effet d'affecter, dès réception, les sommes dont le versement est demandé au paiement des impositions privilégiées quelle que soit la date à laquelle les créances que le redevable possède sur le tiers détenteur, deviennent effectivement exigibles.(Cass., Avis, 16 déc. 1994, Syndicat des copropriétaires Lyon université : RJDA 5/95, n°618, Bull.civ. Avis n°24, p.19 ; Cass.,ch. Mixtes, 22 nov. 2002 : RJDA 3/03, n°312, Bull.civ.n°7 ; Cass., Com., 8 juill. 2003, n° 1146 FS-PB, Savenier : RJF 12/03, n°1450.)

¹⁰⁵⁷ Cass., 2^e civ. 27 juin 2002, n° 724 FS-PB, Gerente : RJF 12/02, n°1417.

¹⁰⁵⁸ S. Rezek, *La pratique du contentieux de l'avis à tiers détenteur*, op.cit. p. 121 et s. Sur les détails des créances pouvant faire l'objet d'avis à tiers détenteur.

¹⁰⁵⁹ Seule la facturation fait naître la créance sur la caisse et il faut que l'assuré ait subrogé l'ambulancier dans ses droits à remboursement par la caisse. Ainsi, un ATD adressé ne peut entraîner une attribution des sommes qui équivalent aux prestations de transport en ambulance effectué après la délivrance de l'ATD car ces sommes sont éventuelles (Cass., Com., 17 déc. 2002, n° 2145 FS-P, Receveur principal des impôts de St Malo Sud et Caisse primaire d'assurance maladie et vilaine c/ Laurent : RJF 4/03, n°506).

¹⁰⁶⁰ Cass., com., 1^{er} mars 1994, n°611 P : RJF 7/94, n°843.

¹⁰⁶¹ En l'espèce, une promesse unilatérale de cession d'un contrat de crédit-bail immobilier avait été passée entre le redevable de l'impôt et un tiers. Cette promesse ne s'est malheureusement pas réalisée en vente parfaite car il n'y a pas eu accord synallagmatique sur la chose et le prix. L'absence de réalisation de la vente était un élément clé de cette transaction car elle rendait la créance insaisissable ; d'où la position justifiée de la Cour de cassation. (Cass., Com., 13 mars 2001, n°566 FS-P, Belluard : RJF 8-9/01, n°1136).

autre voie car le souscripteur ne peut se voir attribuer lui-même lesdites sommes¹⁰⁶². Cette jurisprudence qui se justifie par le caractère éventuel de la créance, suscite cependant quelques interrogations d'ordre pratique. Comment concilier les intérêts de l'administration fiscale et ceux du bénéficiaire de l'assurance-vie ?

La créance d'impôts étant une créance privilégiée et obligatoire, on se retrouve dans une situation où elle est primée par une créance tout à fait contractuelle et dont la mise en œuvre dépend entièrement de la volonté du débiteur de l'impôt.

Aussi, la décision de mettre en place un contrat d'assurance-vie est une décision volontaire et unilatérale du débiteur de l'impôt car très souvent les différents bénéficiaires de ces contrats n'en connaissent pas l'existence. De plus cela conduit à se retrouver dans des situations dans lesquelles le débiteur tout en ne payant pas ses impôts alors qu'il dispose des moyens de le faire, laisse un patrimoine à ses héritiers. En définitive, cette jurisprudence qui est légalement pleine de bon sens, peut se retourner contre l'administration fiscale si les débiteurs peu scrupuleux décident de s'en servir.

Mais là n'est pas le dernier cas dans lequel la Cour de cassation a réaffirmé l'insaisissabilité de certaines sommes. Dans un tout autre registre à savoir celui des procédures collectives, la haute Cour judiciaire a eu l'occasion de poser des règles assez rigoureuses mais subtiles en ce qui concerne les sommes versées à la caisse de dépôt et de consignation.

La chambre commerciale de la Cour de cassation a commencé par distinguer les sommes versées à la caisse de dépôt et consignation par un liquidateur judiciaire et celles versées par des tiers quelconques.

Aussi, a-elle décidé que les sommes versées par des tiers autres que les liquidateurs judiciaires notamment le commissaire à l'exécution du plan¹⁰⁶³, pouvaient être saisies lorsqu'elles sont encore entre les mains de ces derniers, et entre cette période et le transfert à la caisse des dépôts et consignation. Dès le moment où elles sont à la caisse de dépôts et de consignation, elles deviennent insaisissables en vertu des dispositions de l'art. 173 du décret du 27 décembre 1985¹⁰⁶⁴. La subtilité est telle qu'on y voit une réelle volonté de la Cour de cassation de donner aux voies d'exécution et principalement à l'ATD des moyens d'aboutir

¹⁰⁶² En effet, la compagnie d'assurance n'est pas débitrice du souscripteur. Ce dernier ne peut que procéder à un rachat du contrat ou au changement du bénéficiaire de la prestation. (Cass., Com., 15 juin 1999, n° 1242 D, Trésorier principal de Cachan s/Bougabrine: RJF 10/99, n° 1289 ; Cass., Com., 1ere civ. 2 juill. 2002, n° 1074 F-PB, Sté Cardif société-vie : RJF 12/02, n°1416, p. 992).

¹⁰⁶³ Cass.,com., 8 déc. 1998, n°1980 P. Vinceneux :RJF 4/99, n°488.

¹⁰⁶⁴ Cass., Com., 25 janv. 2000, n°224 D, Dutour: RJF 5/00, n° 705.

afin de garantir le privilège du Trésor car une fois de plus, l'effet d'attribution immédiate a une valeur sans commune mesure à ce niveau¹⁰⁶⁵.

En tout état de cause, lorsque les sommes sont détenues par le liquidateur, celles-ci qui, dans tous les cas sont consignées à la caisse de dépôt et de consignation ne peuvent pas être saisies en vertu des dispositions de l'article 173 du décret de 27 décembre 1985¹⁰⁶⁶.

— Les litiges relatifs au tiers saisi

Les litiges relatifs à la qualité du tiers et à son refus d'obtempérer face à un avis à tiers détenteur font partie des cas d'espèce qui ont particulièrement retenu et qui retiennent encore aujourd'hui, l'attention du juge judiciaire au-delà de sa compétence générale sur la régularité formelle de l'ATD.

La mention du tiers saisi dans l'avis à tiers détenteur est une nécessité car il s'agit d'une formalité substantielle dont le non respect entraîne la nullité de l'ATD¹⁰⁶⁷. On entend par tiers détenteur toute personne dépositaire, détentrice ou débitrice des sommes appartenant ou devant revenir au redevable de l'impôt. Il ne fait aucun doute qu'un liquidateur qui est à la fois représentant légal du débiteur mais aussi dépositaire des fonds recueillis dans le cadre des fonctions qui lui sont assignées¹⁰⁶⁸, de même une banque, un bailleur... sont des tiers détenteurs. Ils ont un devoir de concours envers l'administration¹⁰⁶⁹.

Cependant, une personne solidairement responsable du paiement de l'impôt du fait d'une convention ou du fait de la loi, ne peut être considérée comme un tiers-détenteur car il s'agit en fait, d'un débiteur direct de l'impôt¹⁰⁷⁰. Par conséquent, il peut faire l'objet de poursuite au

¹⁰⁶⁵ Par exemple, si un virement est émis par un tiers vers la Caisse des dépôts à la date d'aujourd'hui, plus précisément à 11h 25, il n'arrivera que deux jours plus tard. Mais si entre temps un ATD est émis, le Trésor public devient propriétaire des sommes dès la notification de l'avis au tiers

¹⁰⁶⁶ A ce propos, un problème majeur a été soulevé à savoir que ce décret a été pris dans un domaine réservé à la loi. Cette illégalité qui a été confirmée par le Conseil d'Etat, a conduit à une situation inédite car en pratique cela conduisait à rendre les sommes déposées à la Caisse des dépôts et de consignation saisissables. La Cour de cassation dans un arrêt du 14 novembre 2000, a tiré les conséquences de cette décision. Aussi, précisa-elle que le juge civil ne peut faire application des textes jugés illégaux par le juge administratif (Cass.,com., 14 nov. 2000, n°1883 F-D, Pellegrini : RJF 5/01, n°699). De ce fait, elle confirma la saisissabilité des sommes consignées à la caisse de dépôt. Le sujet aurait été clos si le gouvernement par le truchement de l'ordonnance 2000-912 du 18 septembre 2000 n'avait pas introduit dans le code de commerce les dispositions de l'article L. 173 du 27 décembre 1985 sous l'article L. 627-1. En effet, la déclaration d'illégalité faite par le Conseil d'Etat n'a pas eu pour effet de retirer l'article 173 de l'ordonnancement juridique, mais tout simplement de le rendre inapplicable [CE, 27 mai 2002, n°227338, SA Transolver Service op. Cit. Arrêt dans lequel, le Conseil d'Etat, saisi de la question de l'insertion de l'article 173 du décret du 27 décembre 1985, a jugé que cette insertion par voie d'ordonnance (n°2000-912 du 18 sept. 2000) n'est pas illégale], a conduit à donner à ce texte une valeur législative dont l'impact immédiat est le retour au régime de l'insaisissabilité et donc à la jurisprudence antérieure.(Cass.,com., 8 déc. 1998, op.cit.)

¹⁰⁶⁷ Cass.,com., 18 juin 1996, n°94-17246, op. cit.

¹⁰⁶⁸ Cass., Com.,17 nov. 1998, n°1804 D, op. cit.

¹⁰⁶⁹ S. Rezek, *La pratique du contentieux de l'avis à tiers détenteur*, op.cit, p. 114.

¹⁰⁷⁰ Cass., Com., 9 oct. 2001, n° 1705 FS-P, Crédit industriel de Normandie : RJF 1/02, n°109.

même titre que le débiteur principal et le comptable peut notamment procéder à des saisies à son encontre. Il peut en l'occurrence faire l'objet d'un ATD mais en tant que débiteur.

Il faut cependant préciser qu'une telle personne, lorsqu'elle demande que lui soient communiqués les documents et justificatifs relatifs à la réalité de la créance du débiteur principal, le comptable doit obtempérer, sinon, cette dernière peut demander à être libéré de son obligation en vertu de l'article 1257 du code civil parce qu'on considèrera que le Trésor public aura refusé de recevoir son paiement¹⁰⁷¹.

Très souvent dans la pratique, les tiers saisis se défendent d'être débiteurs du redevable d'impôt alors que dans la réalité, ils le sont. C'est ainsi que dans un arrêt de la Cour d'appel de Rouen, un ATD a été notifié à un tiers qui a prétendu ne pas être débiteur du redevable de l'impôt mais qui par la suite, a réglé ce dernier. La Cour qui a été saisie, a jugé qu'il s'agissait d'un refus de paiement¹⁰⁷². Dans un tel cas, le comptable doit saisir le JEX en vue de la délivrance d'un titre exécutoire afin de pratiquer à l'encontre du tiers, une mesure d'exécution forcée¹⁰⁷³.

Le tiers saisi dispose cependant de la possibilité de s'assurer de la réalité de la créance avant de procéder à tout paiement. C'est un droit que lui offre la loi et que ne peut pas remettre en cause le comptable public.

L'action du juge judiciaire en ce qui concerne la régularité formelle des actes n'est donc pas éphémère. C'est un contentieux vaste qui permet de ne pas simplifier l'action de ce dernier dans le contentieux fiscal même si cela accentue la complexité de celui-ci.

c- Les litiges relatifs à la contrainte judiciaire

Les litiges relatifs à la contrainte judiciaire précédemment appelée contrainte par corps sont de la compétence du juge d'application des peines depuis une loi de 2004¹⁰⁷⁴. C'est une mesure qui s'exerce sur la personne même du débiteur. Ce dernier est en effet arrêté et mis en prison pour une durée qui ne devrait pas excéder 2 à 3 mois¹⁰⁷⁵. A l'issue de cette période, si le redevable ne s'est pas acquitté de sa dette, il n'en est pas libéré et reste toujours redevable.

¹⁰⁷¹ Ibidem.

¹⁰⁷² CA Rouen, ch. Des appels prioritaires, 3 avril 2001, n° 99-5089, Receveur principal des impôts de Suresnes c/Bauland : RJF 1/02, n°110.

¹⁰⁷³ Cass., Avis., 7 mars 1997, n°96-15/97, 20006 P, receveur principal des impôts de St-Jean-de-Maurienne c/Voillemier : RJF 6/97, n°1224FS-PB : RJF 5/00, n° 700.

¹⁰⁷⁴ Loi n°2004-204, 9 mars 2004, portant adaptation de la justice aux évolutions de la criminalité, entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2005 ; Dr. fisc. 2004, p. 933.

¹⁰⁷⁵ La durée de la sanction varie en fonction des sommes dues par le redevable suivant les dispositions de l'article 750 du Code de procédure pénale.

Cette mesure qui était prévue par plusieurs dispositions du LPF¹⁰⁷⁶, a été restreinte aux « condamnations à des amendes fiscales »¹⁰⁷⁷. Ainsi, il faut désormais une condamnation prononcée par le juge pénal sur un délit sanctionné par une peine de prison. Le champ d'application de la contrainte judiciaire en matière fiscale est donc désormais réduit et cette dernière trouverait donc à s'appliquer aux infractions à la législation des contributions indirectes car les pénalités fiscales sont prononcées en la matière par le juge répressif (art. L. 240 du LPF et 749 du code de procédure pénale)¹⁰⁷⁸.

De même, elle ne s'appliquerait en matière d'impôts directs, en vertu des dispositions des articles L. 272 et L. 232 du LPF et 749 du code de procédure pénale qu'à des cas de condamnations pénales en l'occurrence en matière de fraude fiscale¹⁰⁷⁹.

Ainsi, si la matière fiscale était le seul domaine dans lequel cette mesure de recouvrement forcée de l'impôt était encore applicable, aujourd'hui la restriction de son champ d'application est la preuve qu'il s'agit d'une mesure assez rude.

Cette réforme conduit donc à réserver la contrainte judiciaire aux délits dans lesquels le contribuable est susceptible de se voir infliger une peine de prison.

La contrainte judiciaire contrairement aux autres mesures d'exécution forcée, peut s'exercer 5 jours après le commandement de payer. La procédure nécessite la saisine du procureur de la République, qui lui-même saisit le juge d'application des peines. Seul ce dernier est en effet habilité à prononcer la contrainte.

Le seul moyen de faire cesser la contrainte par corps est soit de régler sa dette, soit de consigner les sommes correspondant au montant de la dette, soit de fournir une caution en vertu des dispositions de l'article 759 du code de procédure pénale.

4- Les litiges relatifs à la contestation par un tiers de son obligation de payer une dette d'impôt en vertu des dispositions autres que celles du CGI

En principe, la contestation de l'obligation de payer une dette d'impôt est de la compétence du juge de l'impôt¹⁰⁸⁰.

¹⁰⁷⁶ Art. L. 240 du LPF (infraction en matière de contributions indirectes) ; Art. L. 271 du LPF (Défaut de paiement des impositions à la suite d'une taxation d'office), L. 272 du LPF et L. 272 A du LPF (condamnation pour fraude fiscale)

¹⁰⁷⁷ Dr. Fisc. 23 juin 2005, n° 25, p. 1099.

¹⁰⁷⁸ Cass., com., 3 oct. 1994 : Bull. crim. n°310; Cass., Crim., 8 juin 1995: Bull. Crim., n°209.

¹⁰⁷⁹ Cass., crim., 29 févr. 1996: Bull. crim. n°100 ; Dr. pén. 1996, comm.. 135, obs. J-H. Robert ; CE 29 févr. 1996 : Bull. crim. n°100.

¹⁰⁸⁰ Voir supra.

Cependant, il peut arriver que l'impôt soit réclamé à une personne autre que le redevable direct. Ce dernier ayant la possibilité de contester son obligation de payer sur la base de disposition autre que celle figurant dans le code général des impôts¹⁰⁸¹. Ce cas de figure se présente en général lorsqu'une personne s'est portée caution pour le redevable et que l'administration fiscale décide de l'actionner en vertu du contrat de caution souscrit par cette dernière.

Ce tiers dispose de la possibilité de remettre en cause ce contrat et par conséquent son obligation de payer. Cette remise en cause, fondée sur un contrat de caution c'est-à-dire une disposition ne relevant pas du code général des impôts ne peut pas valablement être discutée devant le juge administratif de l'impôt bien qu'on soit en présence d'un impôt relevant de son domaine de compétence. En vertu des dispositions de l'article L. 282 du LPF, cette question est de la compétence du juge civil¹⁰⁸².

B- Les litiges relatifs à la revendication d'objets saisis

Lorsqu'un litige porte sur l'insaisissabilité des biens et met en cause le droit de propriété sans qu'il ne soit contesté l'exigibilité de l'impôt, les juridictions judiciaires sont compétentes pour le juger.

Deux types de litiges sont recensés en fonction de la personne qui conteste la saisie. En effet, le redevable, débiteur de l'impôt peut prétendre ne pas être le propriétaire des biens se trouvant en sa possession et faisant l'objet de la saisie (1). Il peut également arriver qu'un tiers revendique la propriété d'un bien saisi (2). Si ce deuxième cas est clairement visé par le LPF, il n'en est pas de même pour le premier. Ce qui laisserait penser que dans celui-ci, les règles de procédures fiscales sont inapplicables.

1- Les litiges relatifs à la contestation par le débiteur de sa qualité de propriétaire des biens saisis

Ce cas de figure n'est pas visé de manière expresse par le LPF. Ce qui laissa penser qu'à défaut de règles spéciales, s'appliquaient les règles générales en la matière selon lesquelles le redevable qui n'est pas propriétaire des biens saisis, pourrait demander la nullité à tout moment directement au JEX, car il ne s'agirait pas d'une opposition à poursuite¹⁰⁸³. Il est en effet admis par ailleurs que, l'action en distraction ne peut être exercée par le débiteur

¹⁰⁸¹TC, 19 oct. 1999, Cts Debaillie : Dr. fisc. 1999, comm. n° 236 concl. Arrighi de Casanova : RJF 1999, n° 249 (Sur la question de validité de l'acceptation sous bénéfice d'inventaire.)

¹⁰⁸²CE, plén., 10 avr. 1992, rec. n°93311 : RJF 1992, n°899 : Dr. fisc. 1993, comm. 167, concl. Hagelsteen.

¹⁰⁸³Doc. adm. DGI, 12 C-2212, 30 oct. 1999, n° 75, 204 et 205.

principal car il dispose d'une action en nullité¹⁰⁸⁴. En vertu des dispositions de l'art. 127 du décret du 31 juillet 1992, le débiteur principal peut et doit demander la nullité de la saisie des biens dont il n'est pas propriétaire. Cette analyse a été transposée à la saisie-attribution par l'administration fiscale pour la contestation de la saisissabilité des créances¹⁰⁸⁵.

Or, ce n'est pas celle qui a été retenue par la Cour de cassation dans son arrêt du 4 juin 2002 dans lequel elle a clairement posé le principe selon lequel l'action en contestation des biens saisis par le débiteur redevable qui prétend ne pas être propriétaire des biens saisis est soumis aux règles du LPF (L. 281 à L. 283, R. 281-1 à R. 283). Il doit donc obligatoirement déposer une réclamation préalable auprès des services compétents et exercer un recours juridictionnel dans les délais brefs inhérents au contentieux du recouvrement¹⁰⁸⁶.

2- Les litiges relatifs à la revendication d'objets saisis ouverte au tiers qui s'en prétend propriétaire

Aussi, toutes les actions en contestation des biens saisis sont de la compétence exclusive des tribunaux judiciaires en vertu des dispositions de l'article L. 283 du LPF¹⁰⁸⁷ qui renvoie non seulement à l'action en distraction mais aussi à l'action en revendication¹⁰⁸⁸.

La procédure est particulière et déroge de celle applicable au droit commun en matière de saisie. Aussi, ces actions qui relèvent de la compétence du JEX¹⁰⁸⁹ n'en sont pas moins soumises aux règles du LPF relatives au recouvrement et ce tant en ce qui concerne la réclamation préalable¹⁰⁹⁰ que les délais de recours brefs¹⁰⁹¹. Sont donc exclues en la matière les règles de l'article L. 127 du décret du 31 juillet 1992¹⁰⁹².

L'action en revendication d'objets saisis est une action prévue par l'art. L. 283 du LPF en vertu duquel, lorsqu'une saisie a été opérée en vue du recouvrement de l'impôt, et que la propriété de celle-ci est revendiquée par un tiers, ce dernier a le droit de s'opposer à la vente de ces biens en demandant la restitution de ceux-ci.

¹⁰⁸⁴ TGI Orléans, Jex , 20 oct. 1993 : Rev. Huissiers 1994, n°660.

¹⁰⁸⁵ Doc. adm. DGI, 12 C-2212, 30 oct. 1999, n°192, 198, 199 et 201.

¹⁰⁸⁶ Cass., Com., 4 juin 2002, n°1108 FS-P, n°1318et n°1107 FS-P ; Trésorier principal du 14^e arrondissement de Paris c/Scitiaux : RJF 11/02, n°1319 et 1320.

¹⁰⁸⁷ Cass., com., 4 juin 2002, op. cit.

¹⁰⁸⁸ S. Guinchard et Tony Moussa, *Droit et pratique des voies d'exécution*, op. cit. p.533.

¹⁰⁸⁹ CE, 1^{er} juin 1983, rec. n°22995 : RJF 1983, p. 485 ; Dr. Fisc. 1984, comm. 631.

¹⁰⁹⁰ Cass., Com., 11 juin 1981, Bull. civ. IV, p. 211, n° 266. (Demande au directeur des services fiscaux); Cass., 2^e ch., 15 juin 1973 : Bull. civ. II, p. 156, n°197. (Demande préalable au trésorier-payeur général)

¹⁰⁹¹ TC, 4 nov. 1996, Berthiaud c/TPG de haute savoie : RJF 5/97, n°473.

¹⁰⁹² Cass., Com., 4 juin 2002, n°1108 FS-P, n°1318et n°1107 FS-P ; Trésorier principal du 14^e arrondissement de Paris c/Scitiaux , op. cit.

Tel a notamment été le cas dans un arrêt de la Cour de cassation du 4 juin 2002 dans lequel la Haute juridiction a pris le soin de rappeler la compétence exclusive des juridictions judiciaires en la matière, l'application des règles de procédure fiscale, mais surtout de confirmer que la seule action ouverte au tiers est une action en distraction et non en annulation¹⁰⁹³.

Le tiers qui revendique ainsi la propriété des biens peut administrer la preuve de cette propriété par tout moyen ; le juge appréciera la pertinence de celle-ci¹⁰⁹⁴.

En outre, relève également de la compétence des tribunaux judiciaires, une contestation qui porte sur le fait que le tiers détenteur fasse valoir que sa dette vis à vis du redevable soit éteinte par compensation¹⁰⁹⁵ ou par novation car selon le Tribunal des conflits, le litige porte non pas sur l'obligation fiscale mais plutôt sur la mesure prise par l'administration en vue d'assurer le recouvrement de l'impôt¹⁰⁹⁶.

C- Les contestations relatives à la fraude fiscale

Le caractère divers et varié des litiges relevant de la compétence exclusive des juridictions judiciaires dans la sphère fiscale apparaît une fois de plus pour les litiges relatifs à la fraude fiscale. Le traitement de ceux-ci, par rapport aux litiges de droit commun relevant de la compétence des tribunaux correctionnels ne présente que quelques particularités (notamment l'intervention de la commission des infractions fiscales) dues au caractère même de la matière fiscale.

Ainsi, le juge pénal saisi d'une question de fraude fiscale statue en général dans un domaine dans lequel l'administration a déjà pris position. Ceci se traduit par le prononcé des peines purement administratives. Mais comme le souligne si bien la doctrine, « contrairement aux sanctions fiscales qui sont prononcées par l'administration sous le contrôle du juge de l'impôt, sanctions fiscales et répression pénale se cumulent pour une même infraction, pourvu que leurs éléments constitutifs soient bien présents »¹⁰⁹⁷. Cette analyse traduit donc l'indépendance et l'autonomie dont bénéficie le juge pénal car sa mission est totalement

¹⁰⁹³ Cass., Com., 4 juin 2002, op. cit.

¹⁰⁹⁴ Cass., Com., 15 déc. 1987 : Dr.Fisc. 1988, com. n° 976.

¹⁰⁹⁵ La compensation est aussi un mode de recouvrement de l'impôt. Elle intervient indépendamment de la volonté du contribuable et l'administration admet qu'elle puisse être contestée dans les mêmes conditions qu'une mesure de poursuite. Elle est régie par l'art. 1289 du code civil. En cas de litige sur la procédure mise en place, les juridictions de l'ordre judiciaire sont compétentes.

¹⁰⁹⁶ TC, 4 nov. 1996, Berthiaud c/TPG de haute savoie : RJF 5/97, n°473.

¹⁰⁹⁷ C. David, « La répression de la soustraction frauduleuse à l'impôt » (art. 1741), in Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale, commentaire, n°62, p.926. op.cit.

différente de celle assignée à l'administration fiscale¹⁰⁹⁸ bien qu'en définitive, il s'agisse de sanctionner un certain comportement.

Bien évidemment s'appliquent ici toutes les garanties légales qui entourent la mise en œuvre de la responsabilité pénale de l'individu. Il en est ainsi des principes généraux du droit pénal¹⁰⁹⁹ et des principes constitutionnels comme celui de la légalité des infractions et des peines.

C'est ainsi qu'éluder ou tenter d'éluder une partie des sommes soumises à l'impôt ou ne pas faire des déclarations en temps et en heure constituent donc au regard de l'art. 1741 du CGI, des éléments constitutifs du délit de fraude fiscale (1). Le caractère propre de cette infraction par rapport aux délits de droit commun, apparaît essentiellement en ce qui concerne l'arsenal préalable et nécessaire à la mise en œuvre des poursuites (2).

1- Les litiges relatifs aux éléments constitutifs du délit de fraude fiscale

Le délit de fraude fiscale est une infraction commise dans le but d'échapper à l'imposition ou d'en réduire le montant.

La qualification de l'infraction commise par le contribuable ou par le redevable de l'impôt en délit de fraude fiscale est une mission qui incombe à toutes les juridictions pénales. En matière de fraude fiscale, ce qui est réprimé, c'est à la fois une infraction par action et par omission (a).

Mais comme toute infraction, la constatation de l'intention de frauder revêt une importance capitale (b).

a- Les litiges relatifs à la détermination de l'élément matériel

- Les infractions par action qualifiées de délit de fraude fiscale

Ces infractions résultent du comportement actif d'un contribuable qui est réprimé par la loi. Il s'agit de la dissimulation des sommes sujettes à l'impôt, des cas dans lesquels le contribuable organise son insolvabilité, et tous les cas dans lesquels l'action du contribuable a pour effet de tromper l'administration fiscale car ceux-ci sont hautement frauduleux.

- La dissimulation des sommes sujettes à l'impôt

Ce cas de figure est clairement visé par l'art. 1741 du CGI et concerne essentiellement des opérations d'assiette. Cette dissimulation peut revêtir plusieurs formes. Il peut s'agir d'une

¹⁰⁹⁸ Cass., crim., 13 oct. 1986: Bull. Crim., n°281.

¹⁰⁹⁹ CC, 28 oct. 1990, DC 90-281: RJF 2/91, n°213.

dissimulation simple des sommes imposables sans qu'il ne soit besoin de démontrer l'existence de manœuvres frauduleuses¹¹⁰⁰. En effet, « un contribuable condamné pénalement pour soustraction frauduleuse à l'impôt peut ne pas encourir du point de vue fiscal les majorations importantes prévues en cas de manœuvres frauduleuses..., et inversement un contribuable relaxé pour fraude fiscale peut être condamné pour manœuvre frauduleuse du point de vue fiscal »¹¹⁰¹.

Les personnes physiques et morales sont donc visées par ce texte tant pour les revenus catégoriels que le revenu global de la déclaration de l'impôt sur revenu, qu'en ce qui concerne le bénéfice imposable d'une société.

C'est ainsi que la chambre criminelle de la Cour de cassation a retenu le délit de fraude fiscale en ce qui concerne une personne qui s'est volontairement soustraite au paiement de la taxe proportionnelle et de l'impôt sur le revenu, en dissimulant une partie de ses bénéfices professionnels¹¹⁰². Elle a également sanctionné sous ce chef d'accusation un héritier qui a bénéficié d'une donation déguisée dans le but d'échapper aux droits de succession¹¹⁰³.

De même, elle a jugé qu'était coupable de délit de fraude fiscale, un contribuable qui a minoré ses revenus fonciers¹¹⁰⁴.

Pour une entreprise, la constatation du délit résulte notamment des cas d'augmentation des charges déductibles du revenu global telle l'émission d'une facture fictive¹¹⁰⁵ ou des cas de minoration des bénéfices imposables qui peut résulter notamment de l'absence de comptabilisation d'une recette¹¹⁰⁶.

La cour a également retenu le délit de fraude fiscale à l'encontre d'un contribuable qui a déduit abusivement une TVA sans avoir en contrepartie payé la TVA dont il était redevable¹¹⁰⁷. De même, un contribuable qui en tant que gérant de droit et de fait d'une société, a minoré certaines déclarations de TVA, s'est abstenu d'en déposer d'autres et n'a pas souscrit les déclarations mensuelles de TVA alors qu'il aurait dû le faire, compte tenu du chiffre d'affaire réalisé par l'entreprise¹¹⁰⁸.

¹¹⁰⁰ Cass., crim., 2 juill. 1998, n°97-83.483, Tapie : Dr.fisc. 1998, comm. 950 ; D.1999, n°434, note Tixier et Lamulle.

¹¹⁰¹ C. David, «La repression de la soustraction frauduleuse à l'impôt (art. 1741) », in Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale, commentaire, n°62, commentaire, n°62, 937. op.cit.

¹¹⁰² Cass., crim., 3 juill. 1974, n°245 : D. 1975, n° 211, note Robert et Tixier.

¹¹⁰³ Cass., Crim., 5 déc. 1996, op. cit.

¹¹⁰⁴ Cass., crim., 21 nov. 1996, n°95-81044, Colas : Gaz. Pal. 16-18 mars 1997, p. 17.

¹¹⁰⁵ Cass., crim., 10 déc. 1979, n°79-90.976, Bizet : Dr.fisc. 1980, comm. 2088.

¹¹⁰⁶ Cass., crim., 17 nov. 1986, n° 85-93.444, Geyler: Bull. crim., 1986, n°342.

¹¹⁰⁷ Cass., Crim., 30 mai 2001, n°00-86897, Rateau : JCP 2001. IV. 2425 ; Bull. Joly Société 2002, p. 51, note Priol.

¹¹⁰⁸ Cass. Crim. 18 oct. 2000, n°99-87874 : Dr. Fisc. 2001, n°365.

L'étendue de la dissimulation reste toutefois inconnue de telle sorte qu'il est admis que dès lors que les sommes dissimulées excèdent le 10^e des sommes imposables en ce qui concerne l'impôt sur les revenus, le 20^e de ces sommes pour ce qui est des droits d'enregistrement et dans tous les cas, dès lors que ces sommes sont supérieures à 150 euros, le contribuable peut être poursuivi sur le plan judiciaire.

– L'organisation de son insolvabilité

L'organisation de l'insolvabilité¹¹⁰⁹ du redevable de l'impôt vise des opérations de recouvrement. Il s'agit essentiellement des cas dans lesquels le contribuable dissimule des éléments de son patrimoine en vue de priver d'effet toute opération de recouvrement que pourraient tenter les comptables de l'administration fiscale. C'est ainsi que la Cour de cassation a jugé qu'était constitutif de délit de fraude fiscale par organisation de son insolvabilité, un montage faisant appel à des sociétés fictives domiciliées à l'étranger et en France, et dont le but est de ne pas permettre à l'administration fiscale d'appréhender des sommes devant libérer le redevable de son obligation fiscale¹¹¹⁰.

– Les comportements dont le résultat a des effets similaires aux deux cas précédents

Ces comportements sont visés d'une manière générale par l'article 1741 du code général des impôts. Ce dernier est complété par les articles 1743 et suivant qui recensent un ensemble de comportements comptables sanctionnés car constitutifs de délits fiscaux.

La Cour de cassation a jugé que le fait de domicilier abusivement une entreprise à l'étranger a pour effet, de conduire cette dernière à ne pas déposer de déclaration fiscale en France. Une telle attitude ayant pour conséquence de conduire à un défaut de déclaration, la société en question peut valablement être poursuivie pour fraude fiscale¹¹¹¹. En effet, une telle action a pour but de créer un obstacle au recouvrement de la créance fiscale¹¹¹².

b- Les infractions par omission constitutives de fraude fiscale

¹¹⁰⁹ Cl. Ducouloux-Favard, « L'organisation frauduleuse de son insolvabilité en Droit pénal français », PA 23 nov. 1998, n°140, p. 4.

¹¹¹⁰ En l'espèce, il s'agissait du président d'une association culturelle, ancien inspecteur des impôts qui, à la suite d'une taxation d'office des dons non-déclarés, a dissout l'association et a transféré la totalité de ses biens à une autre association créée pour la circonstance et dont le patrimoine immobilier a été par la suite cédé à une fondation du Liechtenstein afin de déjouer l'action paulienne intentée par l'Administration fiscale. (Cass., crim., 5 juin 2002, n° 00-87.901 : Dr. fisc. 2002, comm. 2366).

¹¹¹¹ Cass., crim., 20 avr. 2005, n°04-80283: Dr. Fisc. 2005, n°36, comm. 584, p. 1363.

¹¹¹² La Chambre criminelle de la Cour de cassation a par exemple jugé que le fait de prétendre et de bénéficier d'un régime de faveur en l'occurrence des exonérations fiscales réservées à des sociétés nouvelles, alors que la société en question ne répond pas aux exigences légales posées est constitutif de fraude fiscale (Cass., crim., 28 oct. 1991, n°90-84.643PF, Baudrillart : RJF 2/1992, n°262 ; Dr. Fisc. 1992).

Les infractions par omission sont très peu recensées dans le droit pénal. Certes depuis une cinquantaine d'années, celles-ci sont apparues du fait de la volonté de sanctionner les devoirs moraux non respectés par les individus.

La matière fiscale livre donc ainsi un exemple dans lequel une infraction fiscale est sanctionnée du fait même de l'omission qui consiste à ne pas faire une action prescrite par la loi. Ainsi, le seul fait de ne pas déposer ou de déposer tardivement¹¹¹³ sa déclaration fiscale constitue une infraction fiscale¹¹¹⁴ car cette omission met l'administration fiscale dans une situation dans laquelle elle ne peut pas exercer son contrôle. Il est donc exclu ici des cas d'omission relatifs au contenu même de la déclaration, car ce cas de figure est traité plus haut et est clairement qualifié par le législateur de dissimulation.

Aussi, l'obligation pour tout contribuable de déposer une déclaration fiscale est telle que même lorsqu'un individu soutient que les revenus non déclarés n'entrent pas dans le champ d'application de la loi fiscale française, il est tenu d'apporter la preuve d'une telle affirmation¹¹¹⁵.

Le seul fait de ne pas déclarer est donc constitutif d'infraction, ce qui fait que le délit existe indépendamment des sommes omises¹¹¹⁶. La chambre criminelle de la Cour de cassation a jugé que le fait de ne pas réaliser la déclaration de TVA dans les délais prescrits par la loi est constitutif d'infraction¹¹¹⁷.

La Cour de cassation a également jugé que le fait d'omettre de déclarer des avantages en nature dans la déclaration globale de revenu est également constitutif de délit de fraude fiscale¹¹¹⁸.

Le délit d'omission est également visé par l'art. 1743-1 du CGI. Il concerne particulièrement l'omission de passation d'écriture comptable¹¹¹⁹ et se traduit concrètement par le fait de ne pas passer des écritures dans le livre journal et/ou le livre d'inventaire¹¹²⁰ alors que ces obligations sont prévues par l'article 8 et 9 du code de commerce.

La Cour de cassation a notamment constaté l'existence du délit de fraude fiscale à l'occasion d'un découvert en compte courant consenti à un associé car aucune écriture comptable

¹¹¹³ Cass., Crim., 6 déc. 1993 : RJF 7/95, n°901, p. 529 ; Cass., Crim., 10 janv. 1994 : RJF 7/95, n° 900, p. 529.

¹¹¹⁴ Cass., crim., 19 sept. 1994, n°93-85.641, Treiber : Dr. fisc. 1995, comm. 1848.

¹¹¹⁵ Cass., crim., 16 mai 2001, n°00-82.649, Gaydamak : RJF 2/02, n°216.

¹¹¹⁶ Cass., crim., 2 mars 1976, n°75-90.926, Vuillermet : Bull. civ. 1976.

¹¹¹⁷ Cass., Crim., 2 juin 1993, Billiet : RJF 11/93, n° 869; Cass., Crim., 5 août 1998, Béranger: RJF 5/99, n°645, p. 407.

¹¹¹⁸ Cass., Crim., 2 juill. 1998, op. cit.

¹¹¹⁹ Cass., Crim., 3 déc. 1979 : Bull. Crim. 1979, n° 343.

¹¹²⁰ Cass., Crim., 27 févr. 1978, n° 77-91750, Gabet : Bull. Crim., n° 74.

matérialisant cet état des choses n'a été enregistrée¹¹²¹. Il faut dire que ce délit existe même si le contribuable n'avait pas pour ambition de réaliser une fraude fiscale¹¹²².

Le fait d'être en liquidation judiciaire ne peut pas être valablement avancé pour justifier du non respect de cette obligation¹¹²³. Encore moins le fait que des revenus soient exonérés à cause de l'existence d'une convention internationale visant à éviter les doubles impositions¹¹²⁴.

La seule présence de l'élément matériel ne suffit pas à caractériser le délit de fraude fiscale ; encore faudrait-il que le juge pénal constate que l'auteur de ces agissements ait conscience de ses actions et ait la volonté de les accomplir¹¹²⁵.

c- Les litiges relatifs à la détermination de l'élément intentionnel
La nécessité de l'élément intentionnel dans la caractérisation du délit de fraude fiscale n'est pas une particularité du droit fiscal. L'art. L. 121-3 du Nouveau code pénal dispose qu'il n'y a point de crime ou de délit sans intention de le commettre c'est-à-dire, une violation en connaissance de cause d'une prescription légale. Et les juges vérifient bien que le contribuable a volontairement et consciemment violé la loi¹¹²⁶.

En vertu des dispositions de l'article L. 227 du LPF, il appartient au ministère public et à l'administration fiscale d'apporter la preuve du caractère intentionnel de la soustraction ou de la tentative de soustraction, à l'établissement ou au paiement de l'impôt.

Dans la plupart du temps, l'existence d'un élément intentionnel est déduite des circonstances de fait qui permettent de reconstituer l'état d'esprit de l'auteur de l'infraction au moment où il a agi.

Tel est notamment le cas lorsque le contribuable a accepté le redressement qui lui a été notifié par l'administration et qu'il n'a pas saisi en contestation le juge de l'impôt¹¹²⁷. Ou encore lorsque l'administration a plusieurs fois interpellé¹¹²⁸ le contribuable en l'invitant à se soumettre à ses obligations fiscales¹¹²⁹. C'est ainsi que cet élément intentionnel a été retenu en ce qui concerne un marchand de biens qui a omis de déclarer six appartements alors que cette

¹¹²¹ Cass., Crim., 2 mai 1998, n°85-96689 : Dr. fisc. 1988, comm. n°1837.

¹¹²² Cass., Crim., 7 nov. 1996, n°96-80411: Dr. fisc. 1997, n°482.

¹¹²³ Cass., Crim., 11 janv. 1996, n°9580979, Neveu : Bull. Crim. n°18.

¹¹²⁴ Cass., crim., 18 sept. 1997, n°96-85155, Tiroche : Bull. Crim. n°307.

¹¹²⁵ Cass., Crim., 17 oct. 1983, n°83-90.274, Livchitz : Bull. Crim. 1983, n°246.

¹¹²⁶ Cass., Crim., 13 oct. 1986, op. cit.

¹¹²⁷ Cass., Crim., 7 déc. 1981 : Bull. crim. , p.853, n°324.

¹¹²⁸ Cass., Crim., 7 mars 1996, n°95-82.309, Cloute : Dr. fisc. 1996 comm. , n°1005.

¹¹²⁹ Cass., Crim., 19 sept. 1994, n° 93-85.641, op. cit.

obligation lui a été rappelée pour chacun d'eux au moment de la passation des actes notariés¹¹³⁰.

Elle est donc rarement directement établie par l'administration fiscale. En tout état de cause, sur la base de l'ensemble des éléments produits, le juge judiciaire bâtit sa conviction et reste seul compétent pour constater la réunion des éléments constitutifs du délit en s'assurant de leur pertinence¹¹³¹.

2- Les litiges relatifs à la mise en œuvre des poursuites judiciaires

Les plaintes tendant à l'application de sanctions pénales dans les cas de fraudes fiscales doivent obligatoirement être déposées par l'administration fiscale après avis conforme de la Commission des infractions fiscales¹¹³². Il s'agit là d'une garantie mise en place pour éviter les poursuites abusives car « l'art. 1741 de CGI renforce de façon excessive un pouvoir discrétionnaire de l'administration fiscale...ce qui aboutit à des inégalités très fâcheuses...¹¹³³ ».

La saisine de cette commission n'est cependant obligatoire que pour les impôts visés par la loi et la régularité de l'avis est nécessaire car elle conditionne la régularité des poursuites.

a. Les litiges relatifs à la plainte déposée par l'administration fiscale

L'administration fiscale doit déposer une plainte contre le contribuable qu'elle veut poursuivre pour fraude fiscale. Cette obligation est posée par l'article de L. 229 du LPF. Aucune forme particulière n'est requise. Aussi, cette plainte ressemble très souvent à une lettre retraçant l'ensemble des éléments constitutifs du délit, adressée au procureur de la république¹¹³⁴ par les services d'assiette ou de recouvrement.

La formulation de cet article étant générale en ce qui concerne les services compétents pour déposer la plainte, la jurisprudence a précisé que si cette dernière est signée par le directeur départemental à la place du directeur des services fiscaux, elle ne nécessite pas d'habilitation de ce dernier pour être valable¹¹³⁵.

¹¹³⁰ Cass. Crim. 7 mars 1996, n°95-82309, Cloute, op. cit.

¹¹³¹ Cass. Crim., 25 sept. 1987, n°86-90.760, Claverie: RJF 1/93, n°145; Cass. Crim. 9 oct. 1997, Bonnafous : RJF 12/1998, n° 1501; Dr. fisc. 1998, comm.. n°154.

¹¹³² Voir supra.

¹¹³³ C. David, « La répression pénale de la soustraction frauduleuse à l'impôt », in *Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale*, op. cit. p. 941.

¹¹³⁴ Cass., Crim., 3 juin 2004, n°3481, Ouaki : RJF 8-9/05, n° 955.

¹¹³⁵ Cass., Crim., 28 janv. 1991, Lavigne, op. cit.

Par contre, il a été jugé qu’était nul pour non-conformité avec les dispositions de l’article 502 du code de procédure pénale, l’acte d’appel qui mentionne qu’il a été fait par le directeur des services fiscaux d’un département alors qu’il porte la signature d’un inspecteur principal chargé de la « liaison avec les tribunaux »¹¹³⁶.

En outre, en l’absence totale de plainte, les poursuites sont irrecevables¹¹³⁷.

Tel n’est cependant pas le cas, si la plainte a été enregistrée après les réquisitions du parquet, surtout si la réception de la plainte et des réquisitions datent du même jour¹¹³⁸. Cependant, la plainte tout comme l’avis favorable de la commission des infractions fiscales, n’est pas nécessaire si le délit de fraude fiscale est constaté à l’occasion des poursuites pour des infractions de droit commun¹¹³⁹ ou encore lorsque le ministère public poursuit le co-auteur ou complice de l’infraction sur la base de l’article 80-1 du Code de procédure pénale¹¹⁴⁰.

Cependant, il a été jugé que les juridictions pénales ne peuvent en aucun cas porter critique sur la liberté dont dispose le procureur d’engager ou de ne pas engager des poursuites car leur rôle se limite à l’appréciation de la légalité de la plainte au regard de la loi pénale¹¹⁴¹.

Ainsi, s’ils décident de relaxer un prévenu, l’administration fiscale ne peut interjeter appel ou faire un recours en cassation en l’absence de recours du ministère public¹¹⁴².

b. Les litiges relatifs à la prescription de l’action publique

L’article L. 230 du LPF dispose que les plaintes peuvent être déposées jusqu’à la fin de la troisième année qui suit celle au cours de laquelle l’infraction a été commise.

Ainsi, en ce qui concerne notamment les infractions relatives à la soustraction frauduleuse à l’établissement ou au paiement de l’impôt, le délai de prescription commence à courir à la date où l’infraction a été commise. En d’autres termes, il s’agirait de la date à laquelle la déclaration aurait dû être souscrite¹¹⁴³, de la date à laquelle la déclaration inexacte a été déposée auprès des services fiscaux¹¹⁴⁴.

¹¹³⁶ Cass., Crim., 26 sept. 1995, Dottore : RJF 1996, n°1359.

¹¹³⁷ Cass., Crim., 16 oct. 1989, n°87-83.178, Herman : Dr. fisc. 1991, comm. 343.

¹¹³⁸ Cass., Crim., 17 nov. 2004, n°6515 : RJF 10/2005, n°1116.

¹¹³⁹ Cass., Crim., 10 nov. 1987, n°86-91.750, Viallet, op. cit.

¹¹⁴⁰ Cass., Crim., 3 juin 1991, n°90-81. 214, Tari : Bull. Crim. 1991, n°234.

¹¹⁴¹ Cass., Crim., 13 juin 1996, n°1125, Cordier : RJF 11/1996, n°1354.

¹¹⁴² Cass., Crim., 20 févr. 1997, Landeau : RJF 1997, n°749.

¹¹⁴³ Cass., Crim., 19 mars 1979 : Bull. , p. 312, n°110 ; Dr. fisc. 1979, comm. 2099.

¹¹⁴⁴ Cass., Crim. 13 déc. 1982 : Bull. crim. , p. 763, n°284.

En ce qui concerne par exemple la TVA, le délai court jusqu'à la troisième année qui suit celle au cours de laquelle, la déclaration récapitulative aurait dû être faite et non celle ou les déclarations mensuelles auraient dû être déposées¹¹⁴⁵.

Pour ce qui est de l'organisation de l'insolvabilité, la prescription court à compter du jour où le redevable a posé le dernier acte conduisant à cet objectif¹¹⁴⁶.

Quant à l'infraction visée à l'art. 1743 du LPF à savoir l'omission d'écriture ou la passation d'écriture inexacte, l'action publique n'est prescrite qu'à la fin de la troisième année qui suit celle au cours de laquelle l'infraction a été commise c'est-à-dire à la date à laquelle les comptes annuels doivent être transcrits au livre d'inventaire après la clôture de l'exercice.

La prescription peut cependant être interrompue par tout acte de poursuite au sens de l'article 7 et 8 c. du code de procédure pénale. Constituent de tels actes, les instructions aux fins d'enquête que le procureur transmet aux officiers de police judiciaire¹¹⁴⁷, la convocation d'une personne par le procureur afin d'être entendue sur une plainte pour fraude fiscale¹¹⁴⁸. Par contre la Cour de cassation a jugé que la plainte de l'administration fiscale ne constituait pas en soi un acte de poursuite au sens de l'art. 7 du code de procédure pénale et par conséquent ne pouvait avoir pour effet d'interrompre la prescription¹¹⁴⁹.

En tout état de cause, tout acte interruptif de prescription fait courir un nouveau délai de trois ans.

D- Les contestations fiscales s'élevant à l'occasion d'une procédure collective

La mise en oeuvre des procédures collectives a un impact sur les créances que détiennent des tiers sur l'entreprise. L'importance de la procédure est telle que des règles spéciales ont été mises en œuvre afin de permettre aux entreprises en difficulté de trouver des voies et moyens pour rétablir une situation d'équilibre dans les meilleurs délais.

Ces règles sont cependant génératrices d'entorses au niveau de la répartition des litiges entre les deux ordres de juridiction.

En effet en matière fiscale, les règles d'attribution contentieuses sont déterminées par la loi. En vertu de celles-ci, les contestations relatives au recouvrement de l'impôt sont de la

¹¹⁴⁵ Cass., Crim., 2 juin 1993, n° 92-83.012, Billiet D: RJF 11/1993, n°1500.

¹¹⁴⁶ Cass.,Crim., 24 nov. 1986, n°85-94.140, Wroblewski : Bull. Crim. 1986, n°352.

¹¹⁴⁷ Cass.,Crim., 22 janvier 1990, n°88-85.361, Cohen : RJF 1990, p. 801.

¹¹⁴⁸ Cass.,Crim., 27 avr. 2000, M.C. : Dr. Fisc. 2000, comm. 775.

¹¹⁴⁹ Cass.,Crim., 17 mai 1989 : RJF 1990, p. 61 : Dr. fisc. 1990, comm. 760 ; Cass.,Crim., 7 avr. 1992, Santini : RJF 1993, n°149 : Bull. crim. , p. 383, n°146.

compétence du juge de l'impôt lorsqu'il est question des litiges portant sur l'obligation de payer, la quotité et l'exigibilité, et du juge judiciaire lorsque la régularité en la forme des actes de poursuite est remise en cause.

L'enchevêtrement des procédures fiscales et collectives conduisent à une situation telle qu'il était impératif de savoir quelle était l'étendue des compétences des différentes juridictions appelées à intervenir.

La question s'est posée notamment en ce qui concerne l'exigibilité de l'impôt. Parmi les éléments de fait et de droit pouvant suspendre celle-ci, figurent incontestablement les procédures collectives. Aussi, en vertu des dispositions de l'article L. 621-46 et 621-40 du code de commerce, toute créance née avant le jugement d'ouverture de la procédure collective et non déclarée dans les délais impartis, est éteinte même s'il s'agit de créances privilégiées telles que la créance fiscale. Aussi, la demande de suspension des poursuites reposant sur l'absence de production de la créance fiscale est d'ordre public.

Une telle règle est d'application facile mais il s'avère qu'elle aurait suscité un conflit de compétence entre les tribunaux administratifs et les tribunaux judiciaires en charge des litiges en matière de procédures collectives. Si la créance fiscale en cause est une créance dont la compétence légale ressortit aux tribunaux de l'ordre administratif, les litiges relatifs à l'exigibilité devraient automatiquement leur être soumis par la voie d'une question préjudicielle. Nul besoin de souligner que cela compliquerait considérablement la tâche des tribunaux compétents en matière de procédures collectives. De plus, le juge de l'impôt en l'occurrence le juge administratif n'est pas compétent pour connaître des questions relatives à la production d'une créance au passif du redressement judiciaire¹¹⁵⁰.

Ainsi, pour des raisons de commodité visant à éviter les interférences de procédure, le Tribunal des conflits dans un arrêt du 26 mai 2003 a opté pour une attribution globale de ce contentieux aux tribunaux de l'ordre judiciaire même si sont en cause les impôts directs (IR en l'espèce) relevant de la compétence du juge administratif¹¹⁵¹. Le Tribunal des conflits a souligné en l'occurrence, dans son arrêt, que les motifs avancés par le contribuable pour justifier la suspension des poursuites concernaient essentiellement le déroulement de la procédure collective, car la suspension de l'exigibilité de la créance fiscale apparaît comme une conséquence mécanique de l'extinction des poursuites.

¹¹⁵⁰ CE, 4 juill. 1980, n°12581, Sauveterre : Dr. Fisc. 1980, n°48-49, comm. 1486.

¹¹⁵¹ TC, 26 mai 2003, n°3354, M et Mme Chorro, op.cit.

Au-delà de cette question impliquant cumulativement les règles du code de commerce et celles du Livre des procédures fiscales, la jurisprudence précise que relève de la compétence du juge des procédures collectives, la question de savoir si la dette fiscale est une dette de la masse ou sur la masse. Peu importe la nature de la dette fiscale en cause, le juge judiciaire est compétent sous réserve pour lui de poser une question préjudicielle quant au fait générateur de l'impôt¹¹⁵².

Conclusion du titre :

Au terme du présent titre, il apparaît que la répartition des instances est extrêmement complexe. La clé de répartition n'est pas uniforme car elle est tantôt tributaire de fallacieuses raisons juridiques, tantôt de principes révolutionnaires dont on s'accorde à reconnaître aujourd'hui l'aspect essentiellement fonctionnel.

L'attribution du contentieux de l'impôt aux juridictions judiciaires par dérogation aux principes prônés au cours de la période révolutionnaire est un premier pas vers la complexité apparente et réelle qui a été soulignée. Celle-ci s'est intensifiée avec la démission du législateur qui, au moment où il institue de nouveaux impôts, ne détermine plus leur destination contentieuse. Aussi, le juge est dans l'obligation de corriger ces imperfections. Pour se faire, il ne tient pas forcément compte des principes révolutionnaires que l'on retrouve dans la loi. En mettant en place une logique dont le sens pratique est à saluer, il accentue toutefois le caractère complexe de cette répartition.

Pour autant, les choses ne sembleraient pas si compliquées si l'on se limitait au contentieux de l'impôt. Mais cela n'est pas possible car la distinction établie à savoir la répartition du contentieux en fonction des impôts et en fonction des litiges permet aussi de souligner que la répartition des instances fiscales repose sur une logique différente de celle applicable au contentieux de l'imposition. En effet, les principes fondamentaux qui régissent le système juridictionnel reprennent leur droit à ce niveau, même si l'on retrouve de temps en temps des contraintes liées au contentieux de l'impôt.

Ainsi, la répartition des litiges fiscaux suit plusieurs règles. Certains litiges sont de la compétence des juridictions judiciaires ou administratives parce qu'ils suivent les règles mises en place par les législateurs révolutionnaires pour le contentieux de l'impôt. Tel est notamment le cas du contentieux de la responsabilité de l'administration fiscale. D'autres

¹¹⁵² CE, 7 déc. 1988, n°86491, op. cit.

litiges sont tributaires des principes qui ont régi la dualité institutionnelle et dont le fil conducteur est la défense faite aux juridictions judiciaires de connaître des affaires de l'administration. C'est dans cette optique que s'inscrivent d'ailleurs certains litiges qui sont de la compétence exclusive des juridictions judiciaires.

Aussi, dans un tel contexte, il se pose la question de savoir comment les relations entre les deux ordres de juridiction s'organisent car même si la dualité est devenue fonctionnelle, le respect des domaines de compétences exclusifs demeure la règle bien qu'elle subit de nombreuses dérogations. De plus, face à un foisonnement des compétences aussi accentué, comment l'unité du contentieux fiscal est-elle garantie ?

Conclusion partie I :

L'identification de la dualité juridictionnelle a permis de dresser le portrait des juridictions qui interviennent dans le contentieux fiscal et de délimiter leur domaine d'intervention.

En ce qui concerne notamment les juridictions, leur présentation a permis de montrer que le contentieux fiscal repose organiquement sur les juridictions de droit commun. Elle a aussi permis de mettre en évidence l'absence de règles processuelles et procédurales, propres à l'instance fiscale.

A l'exception du contentieux de l'imposition dans lequel on note une procédure mixte qui allie les règles de droit commun et des règles du Livre des procédures fiscales établies spécifiquement pour la nature particulière de ce contentieux, ce sont les règles de droit commun qui s'appliquent à l'instance fiscale d'une manière générale. Aussi, devant l'ordre administratif, l'instance fiscale est une instance administrative qu'on peut largement opposer au contentieux judiciaire car comme on l'a vu, au sein de l'ordre judiciaire, le contentieux fiscal est loin de se distinguer.

Quant à la répartition des instances entre les deux ordres de juridiction, elle reste tributaire des principes fondamentaux de notre système, exception faite de l'attribution d'une partie du contentieux de l'imposition aux juridictions judiciaires. Cette répartition reste toutefois complexe et incite à se poser clairement la question de la gestion de cet ensemble. Sur le plan théorique, ces deux blocs de juridictions ne constituent-ils pas un handicap à l'unité du contentieux et à l'unité de l'ordre juridique ? Pour le savoir, il est important d'étudier précisément la coexistence entre les deux ordres de juridiction et de voir comment leur existence concourent ou pas à l'unité du système juridictionnel et juridique.

Partie II : La coexistence des deux ordres de juridiction dans le contentieux fiscal

Après avoir constaté que les deux ordres de juridiction qui existent dans le paysage juridique, interviennent dans le contentieux fiscal, il se pose nécessairement le problème de leur coexistence, c'est-à-dire celui de leur existence simultanée au sein de ce contentieux et des conséquences d'une telle cohabitation.

Si la répartition des instances fiscales entre les deux ordres de juridiction traduit la complexité du système, elle pose aussi des problèmes annexes dans la mesure où, il n'existe pas de cloison hermétique entre ces deux ordres. Telle qu'elle a été décidée par la loi et la jurisprudence, cette répartition conduit nécessairement à une interdépendance car chacun des deux ordres de juridiction est dans l'obligation de recourir à l'ordre opposé pour régler certains litiges. Ce recours est parfois obligatoire, parfois spontané. Il est obligatoire parce que les règles de compétence sont d'ordre public bien que de nombreuses dérogations soient observées. Il arrive aussi qu'il soit spontané. Dans ce cas, il n'y a pas d'obligation juridique, d'autant que l'indépendance de chaque ordre de juridiction est la règle qui prévaut. Pour autant, en pratique, les juridictions des ordres respectifs recourent spontanément à l'ordre opposé et tiennent compte des solutions dégagées, des aménagements mis place par les uns et les autres.

Cette collaboration¹¹⁵³ utile permet aux institutions de fonctionner ensemble et d'assurer une certaine unité de l'ordre juridique puisque l'influence est réciproque. En effet, un regard attentif et comparatif conduit à entrevoir des convergences¹¹⁵⁴ organiques, fonctionnelles et processuelles entre les deux ordres de juridiction. En effet, après de nombreuses réformes, on constate que l'organisation des deux ordres de juridiction sur le plan organique est quasi-

¹¹⁵³ E. Langavant, *La collaboration entre les deux ordres de juridiction*, Thèse, Droit, Lille, 1954, dacty., 280 p. ; C. Durand, *Les rapports entre les juridictions administrative et judiciaire*, Thèse Rennes, 1954.

¹¹⁵⁴ La convergence désigne le fait de se diriger vers le même lieu, avoir un même but (Petit Robert). Elle exprimera donc tour à tour les ressemblances entre les deux ordres de juridiction et leur volonté d'aller vers le même but à savoir l'unité juridictionnelle et jurisprudentielle.

identique. Le nombre de palliers est le même. Les dissemblances qui étaient observées par le passé, ont disparu.

On constate aussi qu'il n'y a pas de différences fondamentales entre les juges des deux ordres de juridiction dans le contentieux fiscal. Leur statut dans l'exercice de leur fonction juridictionnelle est commun. Il en est de même des pouvoirs dont ils disposent.

De plus, malgré la différence des sources légales, les règles processuelles tendent à se rapprocher, à se ressembler.

Tout ceci est un facteur d'émulation du contentieux fiscal parce que cette vision parallèle permet au-delà de toute considération de mettre en évidence une certaine convergence jurisprudentielle. Les solutions juridiques rendues de part et d'autre sur des questions de droit identiques, sont donc très souvent analogues.

Néanmoins, la convergence n'est pas toujours la règle. L'autonomie acquise et l'indépendance affirmée de chaque ordre de juridiction tendent parfois à reprendre le dessus. Aussi, il pourrait arriver que les solutions adoptées par les juridictions de chaque ordre, soient différentes. Cette différence peut se lire à des degrés divers. Il peut s'agir de différence d'analyses de la règle de droit applicable, de différences de solutions malgré une lecture identique de la règle applicable...

En d'autres termes, les divergences jurisprudentielles ne sont pas exclues bien qu'en pratique, ce soit un phénomène rare. De plus, c'est un phénomène pour lequel il existe déjà des solutions. Celles-ci semblent toutefois insuffisantes car elles ne permettent pas de résorber rapidement cette excentricité du système dual.

C'est la raison pour laquelle il est souhaitable d'envisager sérieusement de mettre en place des solutions aux résultats plus rapides, afin d'assurer la pérennité du dualisme juridictionnel en matière fiscale. En effet, il est inopportun de penser supprimer un système qui fonctionne assez bien et qui permet à la France d'affirmer sa spécificité, son histoire et de conserver une tradition qui lui est propre.

Aussi, la présence de deux ordres de juridiction dans le contentieux fiscal est plutôt positive puisqu'elle ne prédispose pas nécessairement à des solutions parallèles et antagonistes. La dualité organique peut conduire à une unité juridictionnelle et jurisprudentielle, grâce aux différents mécanismes de collaboration (Titre I). Même si, on n'est dans l'obligation d'admettre que les divergences jurisprudentielles restent un risque que l'on ne peut pas totalement exclure. Il n'en demeure pas moins que l'unité de l'ordre juridique reste acquise (Titre II).

Titre I: La collaboration entre les deux ordres de juridiction dans le contentieux fiscal

La répartition des compétences en matière fiscale a pour but de garantir un domaine de compétence propre à chaque ordre de juridiction. De ce fait, les principes qui prévalent sont l'indépendance de chaque ordre et la plénitude de la juridiction saisie¹¹⁵⁵. Ils conduisent à leur donner une pleine compétence dans les litiges pour lesquels les juges sont saisis.

Deux règles essentielles viennent d'ailleurs renforcer les principes en précisant leur portée :

- « Le juge du principal est le juge de l'incident » ;
- « Le juge de l'action est le juge de l'exception »¹¹⁵⁶.

Cependant, la plénitude de juridiction se heurte au principe révolutionnaire de la séparation des autorités dont la conséquence est le respect par chaque juridiction du domaine de compétence qui lui a été alloué.

Ce problème se pose concrètement lorsqu'une juridiction, saisie d'une question relevant de sa compétence dans le cadre d'un litige principal, devrait incidemment répondre à une question dont la compétence est réservée à la juridiction de l'ordre opposé.

Dans ce cas précis, l'indépendance se heurte à une difficulté sérieuse car le recours à l'ordre opposé devient obligatoire parce qu'il est nécessaire à la décision juridictionnelle. Cette réalité ne peut être ignorée, car de l'indépendance on passe nécessairement à une dépendance qui oblige les deux ordres à collaborer : la décision de l'un induit celle de l'autre.

L'indépendance prônée par les ordres de juridiction et alimentée par la répartition des compétences n'est donc pas réfractaire à la collaboration. Au contraire, elle en est la source principale puisque le but est de garantir une « bonne administration de la justice »¹¹⁵⁷. Ceci d'autant que la règle de la séparation des autorités administrative et judiciaire a perdu sa signification primitive pour devenir une simple règle de répartition des compétences¹¹⁵⁸. De plus, la cohésion du système tout entier en dépend.

¹¹⁵⁵ R. Chapus, *Droit du contentieux administratif*, 12^e éd. Montchrestien, 2006. p. 270 et s.

¹¹⁵⁶ Ibidem.

¹¹⁵⁷ Boulouis, *Cours de droit administratif*, Paris 1968-1969, cité par J-F Flauss « Les questions préjudicielles et le principe de la séparation des autorités administrative et judiciaire », Thèse 1976, Strasbourg. p. 2.

¹¹⁵⁸ C. Durand, *Les rapports entre les juridictions administrative et judiciaire*, Thèse Rennes, 1954. p. 12 et 13.

Aussi la collaboration implique non seulement la mise en place d'un mécanisme et d'un organe de dialogue (la question préjudicielle et le Tribunal des conflits), *in fine* des obstacles temporaires à l'action en justice afin de respecter les domaines de compétences des uns et des autres (exceptions d'illégalité) mais aussi l'existence des prorogations de compétence et des exceptions aux règles de répartition de compétence (Chapitre I).

Cette approche permet ainsi de canaliser la jurisprudence des deux ordres en matière fiscale assurant de ce fait, leur convergence et « une unification véritable »¹¹⁵⁹ du système juridique. Toutefois, se limiter à ce constat reviendrait à ignorer les autres aspects essentiels inhérents aux deux ordres de juridiction. En effet, un regard vigilant montre qu'on est au fil du temps, passé de la sempiternelle opposition¹¹⁶⁰ entre les deux ordres à une certaine convergence organique, fonctionnelle et processuelle (Chapitre II).

Chapitre I : Les caractères de la collaboration entre les deux ordres de juridiction

La collaboration suppose un travail, un concours de chacun en vue de la réalisation d'une œuvre commune. Dans le cadre des relations entre les deux ordres de juridiction, cela induit une participation passive, active et mutuelle dans la réalisation de la tâche juridictionnelle. Cette collaboration permet d'assurer la cohésion du système nonobstant l'indépendance dont jouissent les ordres de juridiction en application des dispositions constitutionnelles.

Ce terme « collaboration » englobe aussi tous les éléments institutionnels (en l'occurrence l'action du Tribunal des conflits) et procéduraux qui sont mis en place en vue de permettre une bonne administration de la justice fiscale.

Il n'est pas inutile de souligner que la délimitation des compétences exclusives de chaque ordre de juridiction par le législateur dans le contentieux fiscal et le respect du principe révolutionnaire de la séparation des autorités, conduisent à se focaliser sur une ligne de

¹¹⁵⁹ A. Heurté, « Le recours sur renvoi des tribunaux judiciaires » ; AJDA 1958, p. 111 et s. En outre, la lecture des textes révolutionnaires qui posent le principe de la séparation des pouvoirs et la séparation des juridictions judiciaire et administrative, a muté avec le temps. Au départ, elle traduisait bel et bien une idée d'opposition entre les deux ordres de juridiction. A l'heure actuelle, elle permet de régler purement et simplement des questions de compétence.

¹¹⁶⁰ Voir infra.

démarcation, « un rideau de fer »¹¹⁶¹ dont le but est de s'assurer du respect des domaines de compétence préétablis¹¹⁶².

Les choses seraient simples si les litiges soumis aux juridictions administrative et judiciaire et relevant de leur compétence, n'étaient pas ambigus et connexes. Les contestations pour lesquelles elles sont compétentes, sont parfois parsemées de questions incidentes et de moyens de défense reposant sur des éléments juridiques relevant de la compétence de l'ordre de juridiction opposé.

Une telle réalité facilite le non respect de la répartition des compétences. C'est malheureusement la tendance malgré le caractère d'ordre public attaché aux règles de compétence. Cette prédisposition a justifié la mise en place du Tribunal des conflits dont la mission première est d'endiguer les transgressions.

Il s'agit d'une solution curative à laquelle a été associée une solution préventive à savoir la *question préjudicielle* dont le but est d'assurer une certaine coopération entre les deux ordres de juridiction. Concrètement, c'est un mécanisme juridique qui joue le rôle de « passerelle » entre les deux blocs de juridiction.

Si une telle voie s'avère nécessaire pour le maintien des différents domaines de compétence et apparaît indispensable à la cohésion du contentieux fiscal, elle crée toutefois une interdépendance juridictionnelle. En pratique, le juge qui l'emprunte est dans l'obligation d'attendre la réponse de son homologue pour trancher définitivement le litige qui lui est soumis.

Ainsi, ce mécanisme présente de nombreux inconvénients notamment celui relatif à l'allongement de la durée du procès et au fractionnement de celui-ci. C'est la raison pour laquelle limiter la pléthore de questions préjudicielles a été la volonté du législateur¹¹⁶³ sous l'impulsion tant de la doctrine que de la jurisprudence.

De ce fait, les principes révolutionnaires ont été bousculés. A côté de ceux-ci ont été institués des exceptions qui autorisent l'intrusion des juges d'un ordre de juridiction dans un domaine normalement réservé à son homologue de l'ordre opposé, confortant ainsi la plénitude de juridiction des juges intervenant en la matière, tout en garantissant l'unité de l'ordre juridique.

¹¹⁶¹ J-F. Flauss, *Les questions préjudicielles et le principe de la séparation des autorités administrative et judiciaire*, Thèse op. cit. p. 2.

¹¹⁶² Voir Titre II, partie I. Il faut en outre préciser que cet impératif a été celui qui a conduit le juge constitutionnel à préciser le domaine de compétence exclusif du juge administratif. En effet, de nombreuses intrusions de la part du juge judiciaire étaient constatées dans le domaine administratif. (Voir la décision du CC du 23 janvier 1987, Conseil de la concurrence, op. cit.).

¹¹⁶³ Voir notamment l'art 115-1 du code pénal qui octroie une pleine compétence au juge pénal dans le contentieux fiscal.

Cependant, cette intrusion ne se fait pas de manière hasardeuse, car le respect des principes posés et de la chose jugée par l'ordre opposé reste en tout état de cause la règle d'or.

Afin de faire état de l'ensemble de ces questions sur la collaboration entre les deux ordres de juridiction, nous traiterons dans une première section de l'ensemble des voies juridiques qui permettent de respecter le domaine de compétence de chaque ordre et qui traduisent en définitive le caractère imposé de la collaboration (SECTION I).

Nous aborderons ensuite dans une seconde section, les limites de cette collaboration qui permettent de légitimer les extensions de compétence en matière fiscale. Ces extensions se fondent juridiquement sur le principe de plénitude de juridiction. Elles ont toutefois une conséquence essentielle, à savoir la possibilité pour les juges d'être saisis en même temps des mêmes questions de faits. Pour cela, les juges restreignent volontairement leur compétence en tenant compte de l'appréciation des faits donnée par leur homologue, sans pour autant être liés par la qualification juridique donnée à ceux-ci. Cette attitude basée essentiellement sur le bon sens et qui ne repose sur aucune règle juridique montre que la collaboration à ce niveau est une collaboration choisie (SECTION II).

Section I : Une collaboration imposée par le respect des domaines de compétence exclusifs

La volonté de garantir la séparation des pouvoirs selon la lettre des lois des 16-24 août 1790 et du 16 fructidor an III¹¹⁶⁴ justifie la mise en place des mécanismes ou institutions de collaboration entre les deux ordres de juridiction. En effet, les domaines de compétence exclusifs en matière fiscale résultent de la répartition légale et jurisprudentielle des instances fiscales¹¹⁶⁵ qui sont la conséquence directe ou indirecte de cette règle.

Le principe de la séparation des autorités administrative et judiciaire est donc celui qui est avancé comme fondement juridique du mécanisme de la question préjudicielle. Ce principe justifie également l'existence du Tribunal des conflits dont le rôle est de s'assurer du respect de ces domaines de compétence.

En effet, malgré la volonté du législateur de définir des règles précises de répartition, sont apparus des chevauchements d'instance qui sont la preuve d'une absence de cloison hermétique entre les deux ordres de juridiction ; la ligne de démarcation imaginaire étant

¹¹⁶⁴ Voir notamment G. Vedel, « De l'arrêt Septfonds à l'arrêt Baristein, La légalité des actes administratifs devant les Tribunaux judiciaires » : JCP 1948. I. 682.

¹¹⁶⁵ Voir supra.

franchissable à tout moment. La garantie (même utopique) du maintien de cette dernière rend toutefois obligatoire et fondamentale la collaboration entre les deux ordres de juridiction intervenant dans le contentieux fiscal.

La question préjudicielle s'inscrit incontestablement dans cette logique. Elle traduit le caractère obligatoire de la collaboration qui doit exister entre les deux ordres (I). Cette collaboration est imposée parce qu'elle est par ailleurs encadrée par des mécanismes procéduraux et institutionnels dont la mise en œuvre reste pourtant liée à la diligence des parties et des juges (II).

I- La collaboration instituée par la question préjudicielle

L'importance de la question préjudicielle dans les rapports entre les deux ordres de juridiction conduit à la mettre en exergue, puisque seules les nécessités processuelles montrent que l'existence et le maintien d'un tel mécanisme est salubre. Il conditionne la pérennité de l'institution duale telle qu'elle apparaît de nos jours. Jean-François FLAUSS dit à ce sujet que « les questions préjudicielles sont indissolublement liées au principe de la séparation des autorités administrative et judiciaire et inversement »¹¹⁶⁶. Cette idée qui a été soutenue par une bonne partie de la doctrine a cependant fortement été remise en cause par Yves GAUDEMET¹¹⁶⁷, il y a quelques années.

Le seul point de convergence entre les auteurs est relatif à la garantie¹¹⁶⁸ apportée par le principe à savoir le respect des domaines de compétence exclusifs¹¹⁶⁹. Même si l'arrêt Graber du Tribunal des conflits du 16 juin 1923, en étendant la compétence du juge judiciaire à

¹¹⁶⁶ J-F. Flauss, *Les questions préjudicielles et le principe de la séparation des autorités administrative et judiciaire*, Thèse op. cit. p. 3.

¹¹⁶⁷ Y. Gaudemet : « Les questions préjudicielles devant les deux ordres de juridiction », RFDA, sept-oct. 1990, p. 764.

¹¹⁶⁸ Encore que si pour Daniel Grangon (D. Grangon, « Les questions préjudicielles », », AJDA, 1968, p. 75 et s.), la question préjudicielle apparaît comme une garantie processuelle du respect des domaines de compétence exclusifs ; pour Yves Gaudemet, elle « apparaît comme le protecteur de la compétence (naturelle) de l'un et l'autre des deux ordres ». J-F Flauss va plus loin car pour lui, il s'agit plutôt d'une sanction du partage des compétences entre l'autorité administrative et judiciaire, (Thèse, *Les questions préjudicielles et le principe de la séparation des autorités administrative et judiciaire*, op. cit. p. 36.)

¹¹⁶⁹ La volonté de limiter les intrusions du corps judiciaire dans les affaires de l'administration et inversement, a été à l'origine de la mise en place du principe de la séparation en 1790. Il s'est traduit par la séparation des pouvoirs de sorte qu'on distingue trois corps distincts qui concourent les uns autant que les autres, au fonctionnement de l'État à savoir le législatif, l'exécutif et enfin le corps judiciaire. Ce principe qui a été repris à l'article 16 de la Constitution (« Toute société dans laquelle... la séparation des pouvoirs n'est pas déterminée, n'a pas de constitution ») a subi de nombreuses applications qui se sont traduites sur le plan juridictionnel, par une interdiction faite aux juges de l'ordre judiciaire de connaître des affaires de l'administration.

l'appréciation des actes sur lesquels repose l'imposition, a réduit le champ d'application de la question préjudicielle dans le contentieux fiscal¹¹⁷⁰.

Depuis la création et le développement de la juridiction administrative, la question préjudicielle assure néanmoins le respect des domaines de compétence à chaque ordre de juridiction dans le contentieux fiscal.

La nécessité de la question préjudicielle dans les rapports entre les deux ordres de juridiction n'est donc pas contestée puisqu'il s'agit d'un mécanisme utile bien qu'il soit lourd (A). Il instaure toutefois une dépendance entre les deux ordres de juridiction (B).

A- Un mécanisme utile

Seule l'administration a longtemps été compétente pour traiter des questions la concernant après les lois des 16-24 août 1790 et le décret du 16 fructidor an III : un renvoi est obligatoire si une telle question se pose devant la juridiction judiciaire.

Sur le plan technique, la question préjudicielle est présentée tantôt comme un mécanisme de sanction des compétences¹¹⁷¹, tantôt comme un mécanisme de régulation de celles-ci. Elle a été utilisée par l'autorité judiciaire pour renvoyer à l'administration, toutes les questions ressortissant de sa compétence, et vice-versa, en vertu des prescriptions du principe de la séparation des autorités.

Sur le plan fiscal, le rôle de la question préjudicielle est le même; la répartition des compétences telle qu'elle a été opérée par le législateur révolutionnaire entre le juge administratif et le juge judiciaire conduit au mécanisme de renvoi en cas d'incompétence de la juridiction saisie du litige principal¹¹⁷². Des renvois doivent donc être opérés dans plusieurs cas en l'occurrence lorsque le juge administratif de l'impôt est saisi d'une question relative à la régularité formelle des actes de poursuite¹¹⁷³ ou d'une question relative à un impôt qui est de la compétence du juge judiciaire. Il doit renvoyer les parties vers les juridictions de l'ordre judiciaire et précisément vers le JEX dans le premier cas et vers le TGI dans le second. De même, si la validation d'une poursuite nécessite l'examen de l'existence ou non de l'obligation de payer (exigibilité, montant de la dette compte tenu des paiements effectués...)

¹¹⁷⁰ TC, 16 juin 1923, Graber, op. cit. Voir infra !

¹¹⁷¹ J-F Flauss, *Les questions préjudicielles et le principe de la séparation des autorités administrative et judiciaire*, Thèse, op. cit. p. 36.

¹¹⁷² Il faut toutefois noter que les renvois s'opèrent également compte tenu des règles générales de délimitation de la compétence des juridictions administrative et judiciaire sous réserve des exceptions mises en place en matière fiscale. On pense notamment ici à la possibilité dont dispose le juge de l'impôt d'examiner la légalité de l'acte sur lequel repose l'imposition. Le juge judiciaire dans ce cas, examine l'acte sans renvoyer aux juridictions administratives (Voir Infra : Arrêt Graber du TC 16 juin 1923)

¹¹⁷³ Voir supra.

l'impôt, le JEX doit renvoyer l'examen de la question aux juges de l'impôt et précisément aux juges administratifs si l'impôt en cause est de la compétence de ce dernier.

Reste que le mécanisme est dépourvu d'authentiques bases légales (1) même si son utilité n'est pas fondamentalement remise en cause (2).

1- Un mécanisme dépourvu d'authentiques bases légales

Les fondements légaux qui ont toujours été admis comme base légale du mécanisme, ont été remis en cause, il y a quelques années.

a- Les fondements légaux du mécanisme: le principe de la séparation

Dans le contentieux fiscal, le recours obligatoire et direct à la question préjudicielle est posé par les articles L. 282 de LPF. Cet article limite celui-ci au cas dans lequel une tierce personne contesterait son obligation d'acquitter l'impôt, lorsqu'elle est mise en cause en vertu des dispositions autres que celles figurant dans le CGI. En dehors de ce cas précis, le recours à la question préjudicielle est indirectement imposé par le principe de la séparation.

Le contentieux fiscal ne s'éloigne pas théoriquement de ce principe qui conditionne le respect des domaines de compétence exclusifs. Lorsque les juges compétents en la matière rappellent la nécessité de la question préjudicielle, ils la justifient toujours comme étant imposée par la séparation des autorités administrative et judiciaire¹¹⁷⁴. Tel a notamment été le cas dans un arrêt rendu par la Cour de cassation dans lequel elle vise de manière expresse les textes sur la séparation des autorités judiciaire et administrative : « Vu l'article 13 de la loi des 16 et 24 août 1790 et le décret du 16 fructidor An III...Attendu que pour écarter l'application de l'article 173 du décret du 27 décembre 1985 et donner effet à l'avis à tiers détenteur, l'arrêt retient que, seule une loi pouvant rendre certains biens insaisissables, les fonds versés par le liquidateur judiciaire à la Caisse des dépôts et consignations restent saisissables...Attendu qu'en statuant sur une exception d'illégalité contre un décret dans une matière où seul le juge administratif est compétent pour le faire....»¹¹⁷⁵.

Cette référence au texte sur la séparation est aussi retrouvée dans la jurisprudence du Conseil d'Etat : «Considérant que si, par application du principe de séparation des autorités administratives et judiciaires, la juridiction administrative est tenue de se prononcer sur les questions préjudicielles qui lui sont renvoyées par l'autorité judiciaire... »¹¹⁷⁶.

¹¹⁷⁴ Voir notamment, Cass., com., 2 déc. 1997, n°2384 D : RJF 4/98, n°470; Cass., com., 26 janv. 1999, n°300P Royaux : RJF 4/99, n°490.

¹¹⁷⁵ Cass., com., 25 janv. 2000, n°263 D. Brenac, op.cit.

¹¹⁷⁶ Notamment CE, 21 déc. 2006, n° 290744, Bachette Peyrade : RJF 3/07, n° 333.

Cette référence permanente à ce principe conforte la position doctrinale selon laquelle « les questions préjudicielles sont indissolublement liées au principe de la séparation des autorités administrative et judiciaire et inversement »¹¹⁷⁷.

Toutefois, la technique juridique qui suppose le respect d'autres principes, a permis de remettre en cause ce rattachement direct entre le principe de la séparation des pouvoirs et la question préjudicielle.

b- La remise en cause du lien juridique direct entre la question préjudicielle et le principe de la séparation

Un éminent auteur remet clairement en cause le lien direct et juridique entre la question préjudicielle et le principe de la séparation. Pourtant, cela n'entame en rien notre conviction sur le lien qui existe entre ces deux mécanismes même si on n'y trouve pas de rapports juridiques rationnels.

Par la démonstration qu'il fait, Yves GAUDEMET¹¹⁷⁸ établit une différence entre la question préjudicielle et le principe de séparation. Selon lui, la question préjudicielle a souvent été présentée comme le pendant technique du principe de la séparation alors qu'il n'y a pas de véritable convergence dans les missions qui leur sont respectivement dévolues.

Aussi, comme il le souligne, tandis qu'à l'origine (bien que cela ait évolué), la séparation avait pour but de tenir le corps judiciaire loin des affaires administratives, la question préjudicielle quant à elle limite les intrusions de part et d'autre, permettant ainsi de respecter les compétences exclusives de chacun des deux ordres de juridiction.

Toutefois, ce constat ne semble pas très pertinent quant à la différence de nature qui peut exister entre les deux règles. Le professeur GAUDEMET démontre que la question préjudicielle ne peut pas reposer institutionnellement sur le principe de la séparation ; son mécanisme restant vulnérable. Cette vulnérabilité découlerait de la facilité avec laquelle le législateur pourrait écarter par le truchement d'une loi le mécanisme de la question préjudicielle. Or selon lui, « si donc vraiment la question préjudicielle n'est qu'une modalité technique de la séparation des autorités administrative et judiciaire et que celle-ci se confond elle-même avec la séparation des pouvoirs, leur aménagement ou leur suppression est constitutionnellement impossible au législateur. »¹¹⁷⁹.

¹¹⁷⁷ J-F. Flauss, *Les questions préjudicielles et le principe de la séparation des autorités administrative et judiciaire*, Thèse op. cit. p. 3. ; voir aussi dans ce sens Laferrière, op. cit. I, p. 496 (cité notamment par Daniel Granjon, « Les questions préjudicielles », op.cit, p. 76)

¹¹⁷⁸ Y. Gaudemet : « Les questions préjudicielles devant les deux ordres de juridiction ». op. cit. p. 80.

¹¹⁷⁹ Ibidem.

Autrement dit, si ce mécanisme peut être écarté au profit d'aménagements de compétences divers et variés, c'est tout simplement parce qu'il ne repose pas sur des principes constitutionnels. La preuve en est que le Conseil constitutionnel, garant de la Constitution, a autorisé, dans l'intérêt d'une bonne administration de la justice, le législateur à unifier les règles de compétence juridictionnelle au sein de l'ordre juridictionnel principalement intéressé¹¹⁸⁰.

En outre, à l'argument selon lequel la question préjudicielle serait juridiquement la sanction du principe de la séparation, raisonnement avancé par Jean-François FLAUSS par exemple, il répond qu'il n'existe pas d'opposition possible entre ces deux règles, puisque la séparation des autorités ne condamne nullement la question préjudicielle.

Or, cette condamnation apparaît en l'occurrence lorsqu'on ne considère qu'un ordre de juridiction, dans le cadre des compétences qui sont les siennes. La séparation des autorités qui elle-même conduit au respect des domaines de compétence, exclut ici la question préjudicielle.

C'est la raison pour laquelle l'opposition du principe de la séparation et de la règle selon laquelle le juge de l'action serait le juge de l'exception est inutile à l'intérieur d'un ordre de juridiction. La compatibilité entre ces deux règles a conduit au bannissement de la question préjudicielle à l'intérieur notamment de l'ordre administratif¹¹⁸¹.

A la lumière de ces arguments, on serait tenté de dire que la question préjudicielle ne repose sur aucune règle juridique ; ceci serait totalement faux à notre avis. La collaboration qu'elle met en place permet au système dual de fonctionner en assurant une autonomie à chaque bloc de juridiction sous réserve des extensions légales et jurisprudentielles des compétences¹¹⁸². Il est certain que le principe de la séparation en est la source, on ne voit pas comment il en serait autrement.

De plus, le juge de l'action n'est plus le juge de l'exception dès lors que se pose un problème de compétence. Cet axiome est battu en brèche pour laisser place à la question préjudicielle qui s'intercale entre ces deux règles¹¹⁸³. En définitive, il s'agit d'un mécanisme très empirique qui s'est consolidé avec le développement du contentieux tant administratif que judiciaire.

¹¹⁸⁰ Décision n° 86-224, DC du 23 janvier 1987.op. cit.

¹¹⁸¹ Art. 312-3 du CJA.

¹¹⁸² Voir infra : les extensions de compétence.

¹¹⁸³ J.F. Flauss, *Les questions préjudicielles et le principe de la séparation des autorités administrative et judiciaire*, Thèse, op. cit. , p. 1.

Ainsi, la question préjudicielle garantit tout simplement l'existence et la pérennité des deux ordres de juridiction en garantissant une certaine unité du contentieux fiscal.

A cela, il faut ajouter des fondements supplémentaires qui trouvent toute leur raison d'être dans la pratique.

2- L'utilité du mécanisme

Autant de façon générale, la question préjudicielle est née peu après le principe de la séparation des autorités, et avant la dualité juridictionnelle ; autant dans le domaine fiscal, il est difficile de donner une date de naissance précise à cette institution¹¹⁸⁴.

Ce qui est certain, c'est que les questions préjudicielles sont inhérentes au contentieux fiscal. Celui-ci réunit tous les éléments propices à l'effusion de celles-ci : une pluralité de juridictions compétentes¹¹⁸⁵, des domaines exclusifs de compétence¹¹⁸⁶, une question posée au cours d'une instance principale mais relevant d'un autre ordre de juridiction ou d'une autre juridiction¹¹⁸⁷.

Le traitement des litiges fiscaux par deux ordres de juridiction est en définitive une situation vectrice de questions préjudicielles parce que la distinction entre les différents litiges oblige la juridiction saisie à tort de se déclarer incompétente. La question préjudicielle constitue donc l'un des socles¹¹⁸⁸ sans lequel il aurait été difficile d'assurer la cohésion du contentieux fiscal. C'est certainement à la lumière de cela que le juge judiciaire a éprouvé la nécessité de le rappeler à une Cour d'appel. Cette dernière a omis de poser une question préjudicielle au juge administratif alors que ce dernier est compétent sur les questions relatives à la légalité de certains actes administratifs en dépit de la compétence reconnue au juge fiscal judiciaire. En l'espèce, la question portait sur la légalité de l'art. 173 du décret du 27 décembre 1985 qui institue, l'insaisissabilité des sommes déposées à la caisse de dépôt. Cette question échappe manifestement à la compétence du juge fiscal judiciaire. La Cour de cassation a alors précisé que seul le juge administratif était compétent pour statuer sur une telle question et que le juge

¹¹⁸⁴ Jean-François Flauss ne fait pas de différence entre les questions préjudicielles posées dans le contentieux général et celles du contentieux fiscal. Il les traite ensemble comme ayant une source commune : le principe de la séparation. *Les questions préjudicielles et le principe de la séparation des autorités administrative et judiciaire*, op. cit. p. 12.

¹¹⁸⁵ Voir Titre I partie I.

¹¹⁸⁶ Voir Titre II, Partie I

¹¹⁸⁷ Si les questions préjudicielles sont bannies dans l'ordre administratif, tel n'est pas le cas dans l'ordre judiciaire. Il est normal que la compétence du Jex en matière de poursuite soit respectée par le TGI. Ce dernier n'est que juge de l'impôt en matière fiscale.

¹¹⁸⁸ D'autres mécanismes et institutions permettent de jouer ce rôle. Voir infra.

judiciaire devait surseoir à statuer¹¹⁸⁹. Tant qu'il y aura donc des domaines de compétence exclusifs, l'utilité de la question préjudicielle ne pourra qu'être affirmée et réaffirmée.

L'étude de la mise en œuvre du mécanisme permettra d'en dresser un portrait fidèle.

B- Un mécanisme lourd qui doit être réformé

Les deux ordres de juridiction sont dotés de moyens leur permettant de fonctionner de manière autonome de sorte que la définition du domaine de compétence propre à chaque juridiction permet une gestion parallèle du contentieux.

Toutefois, il peut arriver au cours de l'instance qu'une question survienne et qu'elle relève de la compétence soit de l'ordre opposé, soit d'une juridiction autre que la juridiction saisie. L'autonomie devient alors relative. Cette question induit obligatoirement un recours qui rompt l'instance principale, mais dont le but est de respecter la compétence de chaque ordre tout en créant une réelle dépendance. En effet, la réponse à la question préjudicielle conditionne en général, la solution donnée dans l'instance principale.

Aussi, « pour qu'il y ait question préjudicielle, il faut d'abord qu'il y ait une question c'est-à-dire une difficulté réelle, soulevée par les parties ou spontanément reconnue par le juge, et de nature à faire naître un doute dans un esprit éclairé ... cette question doit exiger un jugement distinct et séparé d'un juge autre que le juge du fond » écrivait LAFERRIERE. Cette définition a été corroborée par ODENT pour qui la question préjudicielle est la question dont « la solution doit précéder l'examen du fond, et ... doit être tranchée par une juridiction autre que celle compétente sur l'action principale. ».

La décomposition de cette définition permet de mettre en évidence la lourdeur du mécanisme (1). Une lourdeur qui justifie les différents appels à la réforme auxquels nous souscrivons (2).

1-Un mécanisme lourd

Le mécanisme de la question préjudicielle implique l'existence d'une instance principale et d'une question présentant une difficulté sérieuse (a). Ces deux éléments obligeront le juge à surseoir à statuer et à renvoyer au juge compétent (b), qui rendra une décision qui liera le juge principal (c).

a- Une instance principale générant de manière incidente une question présentant une difficulté sérieuse

- L'instance principale

¹¹⁸⁹ Cass., com., 25 janv. 2000, n°263, D. Brenac, op.cit.

L'existence d'une instance en justice est la première condition permettant de garantir l'existence d'une question préjudicielle entre les deux ordres de juridiction. C'est du moins ce qu'ont notamment affirmé Laferrière et Odent dont les écrits ont été confirmés par la plupart des auteurs¹¹⁹⁰.

Le juge en charge de l'instance principale est donc régulièrement saisi d'un litige opposant l'administration fiscale et le contribuable. La juridiction compétente peut être une juridiction de l'ordre administratif ou de l'ordre judiciaire.

D'une manière générale, les règles de répartition de compétence sont claires et il n'y a pas de doute sur la qualité du juge compétent. Dans la pratique, l'instance en cours est donc pendante devant la juridiction qui a compétence pour gérer le litige en vertu des règles légales et jurisprudentielles.

Cette règle ne suffit pas à elle seule à la mise en place du mécanisme, encore faudrait-il au cours de cette instance, qu'une question présentant une difficulté sérieuse survienne.

- Une question sérieuse

Cette question doit présenter une « difficulté réelle de nature à faire naître un doute dans un esprit éclairé »¹¹⁹¹ et la réponse à celle-ci, doit être nécessaire à l'instance du fond¹¹⁹². La question doit obligatoirement concerner le domaine exclusif de compétence de l'ordre de juridiction opposé¹¹⁹³.

Il existe des questions qui échappent ainsi à la connaissance des juridictions administratives, que ces dernières interviennent ou non dans le contentieux fiscal. Tel est notamment le cas des questions relatives à l'Etat des personnes, à la nationalité, à la capacité des personnes. Il en est de même des questions relatives aux contrats civils et commerciaux, exception faite des cas où la portée de l'acte est clairement identifiée¹¹⁹⁴, comme en ce qui concerne la détermination de l'étendue de l'obligation d'un acte de caution lorsque cela ne soulève aucune difficulté sérieuse¹¹⁹⁵. Le juge administratif est aussi incompétent lorsque sont soulevées des questions relatives à la propriété privée¹¹⁹⁶ et aux libertés fondamentales¹¹⁹⁷, sauf à considérer les

¹¹⁹⁰ Notamment, D. Granjon, « Les questions préjudicielles », AJDA, 1968, op. cit. p.87, Y. Gaudemet, « Les questions préjudicielles devant les deux ordres de juridiction », op. cit. p. 769.

¹¹⁹¹ Laferrière, *Traité de la juridiction administrative*, tome 1 p. 449 cité par Y. Gaudemet, « Les questions préjudicielles devant les deux ordres de juridiction », op. cit. p. 769.

¹¹⁹² D. Granjon, « Les questions préjudicielles », op. cit. p. 87 et 88.

¹¹⁹³ Voir supra (Titre II, Partie I).

¹¹⁹⁴ Voir infra.

¹¹⁹⁵ CE, plén. 10 avr. 1992, req. 93311, op. cit.

¹¹⁹⁶ CE, 20 déc. 1985, M.Le Stang, op. cit.

¹¹⁹⁷ Tel est le cas en cas de voie de fait, bien que la notion soit rarement usitée en matière fiscale.

nombreux aménagements récents visant à lui octroyer une certaine compétence en la matière¹¹⁹⁸.

Inversement, il est des questions qui échappent à la connaissance du juge judiciaire. Il en est ainsi de l'appréciation de la légalité de certains actes administratifs même si la matière fiscale regorge de nombreuses exceptions¹¹⁹⁹.

Dans le contentieux fiscal, hormis les cas dans lesquels le législateur¹²⁰⁰ pose le principe du recours obligatoire à la question préjudicielle, c'est le critère du caractère sérieux ou non de la contestation qui s'applique. Il justifie subsidiairement le recours à la « passerelle », à la collaboration.

En effet, l'art L. 282 du LPF dispose que « lorsqu'une tierce personne, mise en cause en vertu des dispositions autres que celles du code général des impôts, conteste son obligation d'acquitter la dette, le tribunal administratif, lorsqu'il est compétent attend pour statuer que la juridiction civile ait tranché la question de l'obligation. ».

En application de cet article, a été notamment renvoyée la question de savoir si, à la date de l'ATD, le destinataire de celui-ci était effectivement débiteur de la somme qui lui est réclamée¹²⁰¹.

De même, le Tribunal des conflits a précisé que la question de l'acceptation d'une succession sous bénéfice d'inventaire est une question sérieuse posée certes au juge administratif, mais dont la résolution est de la compétence des juridictions judiciaires¹²⁰².

Toutefois, il faut préciser qu'une Cour d'appel estime que la question préjudicielle prévue à l'art L. 282 du LPF n'a pas un caractère automatique. Le faisant, elle n'applique que le critère du caractère sérieux ou non de la contestation¹²⁰³. Alors qu'une autre juridiction pense le contraire¹²⁰⁴.

¹¹⁹⁸ On pense notamment aux procédures d'urgence notamment au référé- suspension ou référé-liberté (art. L. 511-1 et L. 512-2 du CJA)

¹¹⁹⁹ Voir infra.

¹²⁰⁰ Cette obligation était posée par l'art 1404-II du CGI lorsqu'était contesté le droit de propriété à l'occasion d'une mutation de cote en matière de taxe foncière.

¹²⁰¹ CE, 4 mai 1988, n° 28514 : RJF 1988, p. 444.

¹²⁰² TC, 19 oct. 1998, Cts. Debaillie: Dr. Fisc. 1999, comm. 236,, concl. Arrighi de Casanova ; RJF 1999, n° 249 ; JCP 1999. IV 1548, obs. Rouault.

¹²⁰³ CAA Paris, 8 févr. 2000, n°98-115 : RJF 6/00. Le Conseil d'Etat est de cet avis (Voir CE, 2 juill. 2003 n° 220205, Villa, op. cit : Arrêt dans lequel la Cour suprême administrative pose le principe du recours à la question préjudicielle sauf si la question ne présente pas de difficulté sérieuse ; en l'espèce, la question portait sur l'interprétation et la portée d'un acte de caution).

¹²⁰⁴ TA Besançon, 27 mars 1997, n°94-880 : RJF 8-9/97, n°854, concl. Mme C. Moulin ; Dr. fisc. 24/97, comm. 686 ; CAA Bordeaux, 27 avril 1999, n°96-2049 : RJF 11/99, n°1431.

De manière beaucoup plus générale, constitue une question sérieuse relevant de la compétence de la juridiction administrative, celle de la régularité de la notification d'un avis de mise en recouvrement des impôts ressortissant de l'ordre administratif et dont dépend la question de la régularité des poursuites pour laquelle une instance a été introduite devant le JEX (ordre judiciaire)¹²⁰⁵. Tel est également le cas lorsque se pose devant le juge judiciaire, la question de la prescription de l'action en recouvrement de l'IR ou celle de savoir si une telle action, est fondée ou non : une telle question ressortit de la compétence de la juridiction administrative¹²⁰⁶.

De même, représente une question sérieuse la question de savoir qui serait le redevable légal d'une contribution indirecte, question posée devant la juridiction administrative mais dont la compétence relève des juridictions judiciaires¹²⁰⁷. En est aussi une, la question de la détermination de la date de transfert de propriété suite à une promesse de vente¹²⁰⁸.

Toutefois, il peut arriver que la question ne présente pas de difficulté sérieuse et de ce fait, qu'elle ne nécessite pas de renvoi. Tel fut notamment le cas pour la détermination de la validité d'un acte de caution¹²⁰⁹, ainsi que la question de la qualification d'un bon de commande qui ne présentait pas de difficulté sérieuse¹²¹⁰. A ce propos, les auteurs¹²¹¹ distinguent la question préalable, de la question préjudicielle.

Ces deux types de questions ont pour point de convergence le fait qu'elles soient toutes deux, accessoires et nécessaires à la solution du litige. Toutefois, pendant que la première est simple et peut être résolue par le juge saisi de l'action principale, la seconde nécessite obligatoirement un renvoi vers la juridiction compétente¹²¹².

Cette distinction a été engendrée par la mise en place de la « théorie de l'acte clair » qui permettra au juge judiciaire d'appliquer des actes administratifs dont la portée ne présente pas de difficulté pour un esprit éclairé et inversement¹²¹³.

¹²⁰⁵ CE, 29 janv. 2003, n°236107, Gugnion : RJF 4/03, n°484.

¹²⁰⁶ Cass., com., 6 mai. 2003, n°743F-D, Rivière et a. RJF 8-9/03, n° 1048.

¹²⁰⁷ TA. Paris, 8 nov. 1979, n° 2142. RJF 4/ 80, n° 357.

¹²⁰⁸ CE, 1^{er} mars 1989, Dr. fisc. 1989, n° 30-31, comm. 1504, concl. Mme Liébert-Champagne.

¹²⁰⁹ CAA. Paris, 8 févr. 2000, n° 98-115, 5^e ch. Villa, op. cit.

¹²¹⁰ CE, 20 mai 1981, n° 21495 : RJF 7-8/81, n° 651.

¹²¹¹ Voir notamment Y. Gaudemet, Traité de droit administratif, LGDJ, 16^e ed. p. 425 et s.

¹²¹² Laferrière, Odent, cités par Granjon, « Les questions préjudicielles » ét. op. cit. p. 75.

¹²¹³ Voir J-F. Flauss, *Les questions préjudicielles et le principe de la séparation des autorités administrative et judiciaire*, Thèse op cit. p. 15 et s.

Il précise à cet effet que le juge judiciaire retient une conception « objective » de la notion d'acte clair alors que le juge administratif en retient une conception « subjective ». Dès lors qu'il peut par un raisonnement objectif redonner de la clarté à un acte, celui-ci est considéré comme étant clair. Voir aussi infra.

b- Le sursis à statuer et l'attente de la solution donnée par la juridiction saisie

C'est à ce niveau qu'apparaît l'impact du mécanisme de la question préjudicielle dans les relations entre les deux ordres de juridiction. Autant elle permet de garantir l'indépendance par le mécanisme qu'elle génère et de ce fait les oblige à collaborer, autant elle crée une certaine dépendance, car le juge qui sursoit est obligé d'attendre la solution donnée par le juge saisi.

- **L'obligation de surseoir à statuer intimée au juge saisi du litige principal**

Le juge, lorsqu'il est face à une difficulté sérieuse, apprécie celle-ci et décide s'il y a lieu de renvoyer ou pas la question à l'ordre compétent. Il n'existe pas de critère général qui permet de déterminer de manière objective les questions donnant lieu à renvoi et celles pouvant être traitées par le juge principal¹²¹⁴. Le professeur FLAUSS trouve à ce propos inconcevable que la détermination d'un tel critère soit laissée entièrement à la charge du juge¹²¹⁵. Certes, un contrôle minimum est possible puisque le juge européen peut être sollicité pour vérifier l'arbitraire des refus de renvois préjudiciels opposés par le juge saisi de l'action principale¹²¹⁶.

Toujours est-il que, si toute violation des règles de compétence est sanctionnée par la Cour de cassation en application de l'art. 92 al. 2 du Code de procédure civile qui dispose qu'elle peut relever d'office le moyen pris de l'incompétence du juge judiciaire¹²¹⁷, cette règle est librement appréciée par le juge judiciaire qui en fait, une simple faculté dans la plupart des cas¹²¹⁸.

Il en est de même pour les juges administratifs. C'est ainsi que le Conseil d'Etat a précisé que « Le tribunal administratif apprécie librement s'il y a lieu à surseoir à statuer en attendant la solution d'une autre instance »¹²¹⁹. Confortant ce point de vue, la Haute juridiction

¹²¹⁴ Y. Gaudemet, « Les questions préjudicielles devant les deux ordres de juridiction » op. cit. p. 769.

¹²¹⁵ J. F. Flauss, *Les questions préjudicielles et le principe de la séparation des autorités administrative et judiciaire*, Thèse op. cit. p. 61 et s.

¹²¹⁶ J.F. Flauss, « Dualité de juridiction et convention européenne des droits de l'homme », op. cit.

¹²¹⁷ Voir notamment, Cass., com., 6 mai 2003, n° 743F-D. Rivière, op. cit., Arrêt dans lequel, la haute cour judiciaire a sanctionné une cour d'appel qui avait déclaré prescrite l'action en recouvrement de l'IR de l'administration fiscale, alors que la résolution d'une telle question n'était pas de sa compétence. Voir également Cass., com., 3 déc. 2002 n°2049 FS-PB : RJF 4/03, n°510, dans lequel, en application de l'article 92 al. 2 du CPC, la Cour relève l'incompétence des juridictions judiciaires, en ce qui concerne les contestations relatives à l'existence de l'obligation de payer un impôt dont la compétence relève des juridictions administratives (impôt sur le revenu). Elle pose le principe de l'obligation à surseoir qui incombe aux juridictions saisies.

¹²¹⁸ Voir en ce sens l'art. 93 du CPC sur les compétences territoriales ; Voir aussi Jean-François Flauss qui précise qu'« Un contrôle européen minimum circonscrit à la vérification de l'arbitraire, sera exercé sur les refus de renvoi préjudiciel opposé par le juge du principal » in « Dualité des ordres de juridiction et convention européenne des droits de l'homme » Mélanges J. Waline, p. 533.

¹²¹⁹ CE, 22 nov. 1972, n° 77490 : Dupont 1973, p. 99.

administrative a ajouté dans une décision ultérieure¹²²⁰ que le juge administratif reste libre de ses choix : aucune disposition législative ou réglementaire ne l'oblige à surseoir à statuer jusqu'à ce qu'une juridiction relevant d'un autre ordre de juridiction, saisie d'un litige distinct, même se rapportant aux mêmes faits, se soit prononcée. C'est dans cet ordre d'idées qu'il a été jugé que la juridiction administrative devant laquelle il est soutenu que le vérificateur a irrégulièrement emporté la comptabilité du contribuable, n'est pas tenue de surseoir à statuer jusqu'à ce que le juge pénal se soit prononcé sur la plainte du contribuable contre l'inspecteur pour vol des documents¹²²¹.

Toutefois, quand il y a violation manifeste des règles de compétence, les juridictions suprêmes ne manquent pas de souligner¹²²² et de poser l'obligation de surseoir à statuer¹²²³. C'est ainsi que la Cour de cassation a souligné que le juge judiciaire était incompétent pour statuer sur la prescription d'une dette fiscale. Il doit obligatoirement surseoir à statuer et renvoyer les parties devant le juge de l'impôt, pour que ce dernier statue sur la question préjudicielle¹²²⁴.

De même, dans un arrêt du 11 mars 2003¹²²⁵, la Cour de cassation a souligné que le juge judiciaire au cours d'une instance relative à la contestation d'un avis à tiers détenteur, devait surseoir à statuer, lorsqu'est en cause, l'obligation de payer une TVA. En effet, c'est un contentieux qui relève de la compétence du juge administratif de l'impôt. De ce fait, la juridiction judiciaire excède ses compétences en statuant elle-même sur une telle question.

La cour suprême de l'ordre judiciaire a aussi rappelé ce principe dans un autre arrêt. Elle a précisé qu'il n'appartenait pas à la Cour d'appel de se prononcer sur le montant de la dette accessoire d'intérêts née du paiement tardif d'impôts sur le revenu dans la mesure où, le contentieux de l'assiette de cet impôt relève de la compétence du juge administratif. Pour se

¹²²⁰ CE, 29 oct. 1980, n° 1999 : RJF 01/81, n° 81.

¹²²¹ CE, 5 juin 1981, n° 12512 : RJF 9/81, p. 410.

¹²²² La Cour de cassation souligne en effet à propos de la prescription d'une dette fiscale dont la compétence relève des juridictions administratives que «les contestations portant sur l'existence de l'obligation de payer ou sur l'exigibilité de la créance sont portées devant le juge de l'impôt, qui en matière d'imposition directe, est le juge administratif. », ce qui était le cas en l'espèce : Cass., Com., 13 mars 2001, n°506 F-D, Calza : RJF 7/01, n°1018.

¹²²³ Cass., com., 7 mars 2000, n°571 D, Trésorier Principal d'Aulnay-sous-Bois c/Atlan : RJF 6/00, n°852. Il faut cependant souligner que dans cet arrêt, bien que la Cour ait précisé qu'il y avait lieu à question préjudicielle, elle a cassé l'arrêt mais sans renvoyer, au motif que l'application de la règle de droit aux faits, permet de mettre fin au litige en vertu des dispositions de l'article 627 du CPC.

¹²²⁴ Cass., com., 1^{er} févr. 1994, n°357 D : RJF 5/94 n°347 ; Cass., com., 29 mars 1994, n°877 D : RJF 7/94, n°847 ; Cass., com., 7 mars 1995, n°492D : RJF 6/95, n°788 ; Cass. com. 14 nov. 1995, n°1907 D : RJF 2/96, n°240.

¹²²⁵ Cass., com., 11 mars 2003, n°480 FS-P, op.cit.

prononcer sur la validité des voies d'exécution afférant à cet impôt, il a l'obligation de surseoir à statuer¹²²⁶.

De même le Tribunal des conflits a précisé que la question de l'acceptation d'une succession sous bénéfice d'inventaire posée devant le juge administratif oblige ce dernier à surseoir à statuer¹²²⁷.

Il faut préciser le rôle important joué ici par le Tribunal des conflits qui s'assure que les deux ordres de juridiction opèrent le renvoi quand cela est rendu nécessaire en application des principes définissant le domaine de compétence de chaque ordre¹²²⁸. Le rôle de la question préjudicielle est d'orienter tout ou partie du procès vers l'ordre compétent. Il s'en suit un dessaisissement du juge principal¹²²⁹.

- **Le renvoi à la juridiction compétente**

La juridiction compétente est saisie de la question posée par la juridiction de l'instance principale. Cette dernière délimite l'étendue de la question sur laquelle elle doit se prononcer.

– Le jugement de renvoi limite l'étendue de l'instance du second juge

Le principe d'indépendance des juridictions est ici assoupli. La question préjudicielle instaure une utile collaboration entre le juge de l'instance initiale, et le juge de renvoi. En pratique, le premier prend un jugement avant dire droit¹²³⁰.

Ce jugement, s'il dessaisit le premier, conduit cependant à donner une autonomie réductible au second. Pour cela, il faudrait que les parties ne fassent pas preuve d'inertie puisqu'il leur appartient de trouver et de saisir la juridiction compétente¹²³¹. C'est le plus important reproche fait au mécanisme dans le contentieux fiscal car moult juges interviennent. Cela ne simplifie en rien la situation du justiciable qui doit se lancer à la quête du juge compétent sur la question incidente.

¹²²⁶ Cass., com., 4 févr. 2004, n° 275F-D, Dars –Martinez, op. cit.

¹²²⁷ TC, 19 oct. 1998, Cts. Debaillie, op. cit.

¹²²⁸ Voir supra et notamment, TC, 23 juin 2003, n°3357, Montaignac: RJF 11/03, n°1315. (Arrêt dans lequel, le Tribunal précise que la compétence est celle des juridictions judiciaires lorsque le litige est relatif à la compétence territoriale d'un comptable public pour notifier à des banques des procès verbaux de saisie attribution : il s'agit d'une question relative à la régularité en la forme de l'acte).

¹²²⁹ CE, 26 juill. 1978, n° 98636 : RJF 11/ 1978, n° 498.

¹²³⁰ Jugements par lesquels le juge, sans trancher le litige au fond, prend soit une décision provisoire, soit une décision permettant de préparer la solution définitive. (Dictionnaire du vocabulaire juridique, (Sous la dir) R. Cabrillac. p. 39 et s.

¹²³¹ Selon Laferrière, (cité par G. Jèze, *Les principes généraux du droit administratif*. op. cit. p. 331) Si elles tardent à saisir le juge, si elles le saisissent et que le juge saisi n'apporte pas de réponse à la question préjudicielle, elles sont considérées comme n'ayant pas apporté la preuve du moyen qu'elle invoque (factum judicis factum partis) CE, 16 mars 1877, El. De Prades, Rec., p. 287.

La juridiction compétente est donc saisie d'une action dont l'objet est de répondre à la question posée. Il peut arriver qu'elle soit incompétente. Dans ce cas, elle rend un jugement d'incompétence.

Toutefois, lorsqu'elle se déclare compétente, elle dispose d'une autonomie qui est cependant encadrée : le recours sur renvoi d'un ordre de juridiction à un autre, ne met pas en place une instance ordinaire.

Comme le montre André HEURTE¹²³², ni les parties aux litiges, ni le juge ne peuvent étendre l'action au-delà de la question posée par le juge de l'instance principale. Il disait à ce propos concernant l'examen auquel doit procéder le juge administratif, que « le cadre et les limites du litige seront ainsi déterminés par le jugement avant dire droit »¹²³³. Autrement dit, toute question qui ne rentre pas dans le champ d'application de la question préjudicielle, est écartée. La particularité de cette instance réside aussi dans le fait qu'il n'existe aucun délai imparti aux parties pour saisir la juridiction de renvoi, alors que dans les instances « courantes », à l'expiration d'un certain délai défini par la loi, il y a forclusion.

L'absence de délai s'applique même si le juge de l'instance principale fixe un délai aux parties pour saisir la juridiction de renvoi. Ce délai n'a que pour objectif de lui permettre de statuer à l'expiration de celui-ci. En somme, il ne s'agit pas de priver les parties du recours auquel elles ont droit¹²³⁴.

Cette règle met donc en avant le fait que, bien que la question préjudicielle instaure une certaine dépendance entre les deux ordres de juridiction, il n'existe pas pour autant de rapports hiérarchiques, de subordination.

– L'obligation de statuer sur la question préjudicielle

La juridiction saisie de la question accessoire a l'obligation de rendre un jugement sur cette dernière dès le moment où la question ressortit de son domaine de compétence. Si la question est hors de son champ de compétence, l'obligation de statuer sur celle-ci disparaît. C'est dans cette optique que le Conseil d'Etat, dans un arrêt récent¹²³⁵, a précisé que l'obligation de réponse à une question préjudicielle posée par l'autorité judiciaire peut être limitée si « la juridiction administrative est elle-même incompétente soit totalement, soit seulement à titre partiel pour connaître de la question préjudicielle soumise à son examen ».

¹²³² A. Heurté : « Le recours sur renvoi des tribunaux judiciaires. », op.cit. p. 111.

¹²³³ Ibidem. p. 113.

¹²³⁴ CAA Paris, 28 janv. 1992, n°1751, Bedec-Chasse : RJF 4/92, n°552. (Si le contribuable refuse ou manifeste sa volonté de ne pas saisir la juridiction compétente, la juridiction principale rejettera cependant les moyens et conclusions comme étant non fondés)

¹²³⁵ CE, 21 déc. 2006, n° 290744, Bachette Peyrade, op. cit.

En l'espèce, la juridiction administrative a été saisie suite à un renvoi de la juridiction judiciaire pour se prononcer sur la validité des avis de mise en recouvrement portant sur la TVA et sur la taxe sur les véhicules de société. Malheureusement, si la question qui porte sur la TVA était de sa compétence, celle qui est relative à la taxe sur les véhicules de société ne l'était pas. Cette taxe est assimilée à un droit de timbre dont la compétence ressortit aux juridictions de l'ordre judiciaire. Aussi, malgré l'étendue de la question préjudicielle, le Conseil d'Etat a précisé le caractère fondamental du respect des règles de compétence.

Ce cas de figure reste tout de même une exception car la règle générale intime au juge de statuer sur la question préjudicielle qui lui est posée, même s'il trouve que la question est dépourvue d'intérêt.

Il rend ainsi un jugement qui servira à l'instance principale. Toutefois, il peut arriver que la réponse à la question préjudicielle soit donnée en l'absence de tout renvoi¹²³⁶. Le juge de l'instance principale reste malgré tout dans l'obligation d'en tenir compte.

c- L'impact de la décision du juge de renvoi sur l'instance principale

Le jugement rendu par le tribunal lie le juge de l'instance principale. Il marque ainsi l'importance même de la question préjudicielle car, si le juge n'avait pas l'obligation de suivre le jugement rendu, la question préjudicielle perdrait tout son sens et toute son utilité.

- **L'obligation pour le juge de tenir compte de la réponse donnée par la juridiction de renvoi**

Cette obligation consolide la perte d'indépendance du juge de l'instance principale. Il faut donner tout son sens à la question préjudicielle. On se rend bien compte que si le juge de l'instance principale disposait de la liberté de suivre ou de ne pas suivre la solution donnée par le juge de renvoi, le mécanisme de la question préjudicielle perdrait toute sa valeur pratique.

C'est pour cette raison que la décision rendue par le juge de renvoi est une décision nantie de l'autorité de chose décidée¹²³⁷ pour le juge qui a provoqué la question préjudicielle. En d'autres termes, celui-ci est lié par la réponse apportée et « a le devoir d'accepter comme

¹²³⁶ CE, 26 juill. 1978, n° 98636, op. cit.

¹²³⁷ CE, 23 juill. 1976, Aringhieri : Lebon p. 365.

vérité légale la constatation faite par l'autre juge »¹²³⁸. Il est donc lié par le jugement rendu sur renvoi¹²³⁹.

Malgré cela, il peut arriver que la réponse à la question préjudicielle ne découle pas du renvoi¹²⁴⁰. Cette réalité n'est pas une raison pour ne pas suivre la position prise par la juridiction normalement compétente. La Cour de cassation a eu l'occasion de le rappeler dans un arrêt du 14 novembre 2000¹²⁴¹. Dans ce dernier, elle a sanctionné une Cour d'appel qui, en dépit de la décision d'illégalité d'un décret prononcé par le Conseil d'Etat, a fait application de celui-ci : « ...Mais attendu que l'article 173 du décret du 27 décembre 1985 a été déclaré illégal par le Conseil d'Etat le 9 février 2000 et que cette *déclaration d'illégalité, même décidée à l'occasion d'une autre instance, s'impose au juge civil* qui ne peut faire application de ce texte illégal... »¹²⁴².

Le jugement rendu par la juridiction de renvoi, apparaît ainsi comme le résultat d'une collaboration ; collaboration car le juge administratif aura participé à la décision du juge judiciaire et vice-versa : « Par l'intermédiaire de cette branche du contentieux a pu s'instituer une collaboration effective entre les ordres de juridiction. Allant bien au-delà des contacts, des confrontations intéressantes pour le seul commentateur, la question préjudicielle conduit à une véritable unification quoique partielle des jurisprudences. »¹²⁴³

Ce jugement reste néanmoins contraignant pour celui qui l'a demandé : il ne faut pas se leurrer, avec la réponse à la question préjudicielle, le juge de renvoi dicte la solution au juge saisi de l'action principale. Claude DURAND traduit bien cette idée : « L'indépendance du juge ne peut subsister seule car le juge doit tenir pour vrai l'avis qu'il reçoit... l'indépendance n'est qu'une façade, la dépendance subsiste seule... si le juge n'a plus qu'à tirer les conséquences des conséquences de renseignements demandés, il ne dispose plus de la moindre liberté d'appréciation. Dans ce cas, la décision sollicitée dicte la solution au fond »¹²⁴⁴. Aussi, le juge de renvoi ne se contente pas d'orienter la solution du litige : il se substitue pratiquement au juge de l'action principale.

- **La manifestation pratique de la perte d'indépendance du juge principal dans le contentieux fiscal**

¹²³⁸ G. Jèze, *Les principes généraux du droit administratif : La technique juridique du droit public français*, Tome 1, p. 331.

¹²³⁹ Idem, p. 329.

¹²⁴⁰ CE, 26 juill. 1978, n°98636, op. cit.

¹²⁴¹ Cass., com., 14 nov. 2000, n°1883 F-D, Pellegrini, op. cit.

¹²⁴² La déclaration d'exception d'illégalité, faite en réponse à la question préjudicielle d'une juridiction de l'ordre judiciaire n'a cependant pas les mêmes effets qu'une annulation par voie d'excès de pouvoir. Voir notamment CE, Sect., 14 nov. 1958, n°35399, Ponard : Lebon p. 554 ; CE, 3 juill. 1996, n°112171, ministre de l'équipement c/Sté Engineering : Lebon p. 259 ; Dr. Adm. 1997, n°38.

¹²⁴³ A. Heurté : « Le recours sur renvoi des tribunaux judiciaires », op. cit. p. 120.

¹²⁴⁴ C. Durand, *Les rapports entre les juridictions administrative et judiciaire*, Thèse. op. cit. p. 249.

La jurisprudence ne fournit pas d'exemples exhaustifs d'arrêts dans lesquels le juge fiscal a été dans l'obligation d'adopter et d'intégrer à sa décision le jugement rendu par la juridiction de renvoi. L'impact de la question préjudicielle sur le juge de l'action principale ne peut qu'être déduit des cas de figure dans lesquels la nécessité d'une question préjudicielle a clairement été affirmée par le juge ou le législateur.

En effet, seul l'art. L. 282 du LPF pose la nécessité d'avoir recours à la question préjudicielle dans le contentieux fiscal. Le législateur ne vise ici que le cas où une tierce personne, mise en cause en vertu des dispositions autres que celles du code général des impôts, conteste son obligation d'acquitter la dette. Autrement dit, la procédure légale est limitée au contentieux du recouvrement, précisément lorsqu'il est question de trancher l'existence de l'obligation d'un tiers.

Dans ce cas unique, le tribunal administratif, lorsqu'il est compétent doit attendre que la juridiction civile ait tranché la question de l'obligation, pour statuer.

L'art. L. 282 du LPF devrait s'appliquer de manière automatique parce qu'il met en place un mécanisme concourant au respect des domaines de compétences exclusifs. On remarque malheureusement que les juges le mettent en œuvre de manière circonstanciée. Ceci est justifié par le fait que les moyens soulevés concernent très souvent les obligations de caution dont les implications ne semblent pas difficiles à interpréter pour le juge administratif¹²⁴⁵.

La jurisprudence¹²⁴⁶ nous montre cependant que le recours à la question préjudicielle est très fréquent lorsque le juge de l'exécution a été saisi de la question de la validité des poursuites et que le moyen soulevé par les parties, porte sur l'existence de l'obligation de payer.

Pour valider ou non les poursuites, le juge de l'exécution doit poser la question au juge de l'impôt. En vertu des règles de la répartition des compétences, les questions relatives à l'existence de l'obligation de payer sont du ressort de ce dernier¹²⁴⁷.

Le cas de figure s'est notamment présenté dans un cas d'espèce dans lequel un contribuable contestait la régularité d'un avis à tiers détenteur. Selon lui, il n'avait pas à s'acquitter de la TVA qui lui était demandée. Il contestait être le redevable légal de cette dette fiscale. Aussi, le moyen soulevé était un moyen portant sur l'obligation de payer dont la compétence ressortit au juge de l'impôt, en l'espèce le juge administratif.

¹²⁴⁵ Voir notamment : CE, plén., 10 avril. 1992, rec. n°93311, op.cit; CAA Paris, 8 févr. 2000, n°98-155, Villa, op. cit.

¹²⁴⁶ Notamment : Cass., com., 27 juin 1989, n°960 P : RJF 10/89, n°1176 ; Cass., com., 23 novembre 1993 n°1831 P : RJF 2/94, n°208 ; Cass., com., 29 mars 1994, n°877D, op.cit; Cass., com., 6 mai 2003 n°743 F-D , op.cit; Cass., com., 4 févr. 2004, n° 275 F-D, Daras- Martinez, op.cit.

¹²⁴⁷ Voir Chap. II titre II partie I.

La question préjudicielle, qui est ici obligatoire¹²⁴⁸, conduit le juge de renvoi à dire si oui ou non le contribuable est le redevable légal de l'impôt. Si le juge de renvoi répond positivement à cette question, alors le juge judiciaire validera l'acte de poursuite et dans le cas contraire, il prononcera la décharge de l'obligation de payer.

Le jugement rendu par le juge de l'action principale est donc forcément imprégné, voire dicté par la décision du juge de renvoi.

Reste que ce mécanisme de la question préjudicielle est lourd. En conséquence, il devrait être réformé.

2- Un mécanisme à réformer

Bien que le dualisme juridictionnel n'ait pas fait l'objet de remarque particulière au niveau européen sur le terrain du respect d'un délai raisonnable, l'une des critiques les plus acerbes adressée à ce système est celle de l'allongement de la durée de l'instance fiscale. La question préjudicielle en est malheureusement une pièce maîtresse.

Le respect des domaines exclusifs de compétence et la recherche de la cohérence des solutions jurisprudentielles font d'elle un élément incontournable dans les relations entre les deux ordres de juridiction. Toutefois, la mise en œuvre actuelle du mécanisme ralentit considérablement l'administration de la justice, d'où la nécessité d'y apporter des réformes visant à améliorer la prise de décision juridictionnelle en terme de célérité.

De nombreuses propositions ont déjà été faites dans ce sens¹²⁴⁹. Il faut toutefois souligner que le recours non systématique à la question préjudicielle, grâce à l'application de la théorie de l'acte clair, constitue une avancée considérable mais celle-ci reste insuffisante. Aussi, serait-il judicieux de s'attaquer de manière substantielle aux éléments du mécanisme qui constituent un frein au gain de temps. Le sursis à statuer devrait être transformé en permettant au juge de l'instance principale, de saisir directement la juridiction compétente (a). De plus, l'appel devrait être circonscrit, voire supprimé devant la juridiction de renvoi (b).

a- Le remplacement du mécanisme actuel par une procédure simplifiée

Le juge saisi de l'instance principale devant lequel est soulevée une question relevant de la compétence de la juridiction de l'ordre opposé, doit surseoir à statuer en vertu du mécanisme actuel de la question préjudicielle et renvoyer les parties devant la juridiction compétente. Il

¹²⁴⁸ Bien qu'en l'espèce, le juge judiciaire s'en soit passé et ait statué lui-même sur la question de l'existence de l'obligation. A cause de cela, la Cour de cassation a cassé l'arrêt pour violation des règles de compétence. Elle n'a pas pour autant renvoyé l'affaire (chose curieuse) : Cass., com., 11 mars 2003 n° 480 Fs-P, op. cit.

¹²⁴⁹ D. Labetoulle, « L'avenir du dualisme juridictionnel, Le point de vue d'un juge administratif », AJDA, sept. 2005, p. 1770 et s; M-F. Mazard, « Le dualisme juridictionnel en 2005 : Point de vue d'un juge judiciaire » op. cit. p. 1777 et s.

ne peut donc ni saisir directement cette dernière, ni préciser dans quel délai la saisine par les parties doit être réalisée.

Autrement dit, il perd tout contrôle sur la procédure et se fie à la diligence des parties. Cette réalité est non seulement dérangeante mais surtout inacceptable. Elle est dérangeante pour des raisons de célérité et elle est inacceptable car la question préjudicielle au-delà du respect des domaines de compétence, s'inscrit aujourd'hui dans une dynamique de collaboration entre les deux ordres de juridiction et non plus dans celle du respect ou de la conquête d'un « pré carré »¹²⁵⁰.

C'est également et certainement dans cette optique que s'inscrit **la procédure simplifiée**¹²⁵¹.

L'idée véhiculée est de permettre une **saisine directe**¹²⁵² de l'ordre compétent. Ce qui reviendrait concrètement à supprimer l'intervention des parties au procès. Cela présente un double avantage : éviter les manœuvres dilatoires de l'une des parties au procès et simplifier considérablement l'accès au juge. Effectivement, lorsque le juge de l'instance principale rend son jugement d'incompétence, il ne précise pas toujours le juge compétent. Ceci est assez déroutant pour les justiciables qui sont dans l'obligation de rechercher ce dernier. Donner un tel pouvoir au juge de l'instance principale, constituerait un gain de temps énorme.

La question préjudicielle serait donc posée directement sous la forme d'une procédure simplifiée qui s'inspirerait de dispositifs qui existent déjà dans le droit positif, à savoir la question préjudicielle telle qu'elle est organisée par le Traité CE, Art. 234¹²⁵³ anciennement article 177, ou encore la procédure de saisine pour avis telle qu'elle résulte des dispositions des art. L. 151-1 du COJ et L. 113-1 dans le code de justice administrative¹²⁵⁴.

Ces différentes procédures mettent en avant le juge à qui il appartient de faire le nécessaire pour saisir la juridiction compétente.

Le **deuxième mécanisme** à savoir la **saisine pour avis** présente l'avantage de préciser un délai en dessous duquel, la juridiction saisie doit statuer. Ce délai de deux mois. Il est déjà

¹²⁵⁰ D. Labetouille, « L'avenir du dualisme juridictionnel, Le point de vue d'un juge administratif », op. cit. p. 1773.

¹²⁵¹ M-F. Mazard, « Le dualisme juridictionnel en 2005 : Point de vue d'un juge judiciaire », ét. op. cit.

¹²⁵² D. Labetouille, « L'avenir du dualisme juridictionnel, Le point de vue d'un juge administratif », op. cit.

¹²⁵³ C'est une procédure par laquelle une juridiction nationale pose à la Cour de Justice des communautés une question relative à l'interprétation ou à l'appréciation de la validité d'une norme communautaire applicable au litige pour lequel elle est saisie. Une partie de cette compétence a été transférée par le traité de Nice signé le 26 février 2001 au TPI (Tribunal de première instance qui a été créée en 1989). A terme, l'objectif est de déléguer entièrement le traitement des questions préjudicielles posées dans le cadre de l'art. 234 du traité CE à cette institution, afin de désengorger la CJCE.

¹²⁵⁴ Cette procédure permet aux juridictions inférieures aux deux ordres, de saisir pour avis les juridictions suprêmes lorsqu'elles sont face à des questions nouvelles présentant une difficulté sérieuse et s'étant élevées dans le cadre de plusieurs litiges. Les juridictions suprêmes ont deux mois pour statuer. (Voir infra)

court reste mais il reste insuffisant et devrait être abrégé dans le cadre de la question préjudicielle. Un délai d'un mois serait raisonnable, tandis que celui de 15 jours serait parfait puisque la question préjudicielle soulève des difficultés pour le juge de l'instance principale mais pas pour le juge compétent en la matière. Cela permettrait d'inscrire la question préjudicielle dans la logique du référé¹²⁵⁵.

b- La suppression du double degré de juridiction devant l'ordre de juridiction de renvoi

La suppression du double degré de juridiction devant l'ordre de renvoi est une mesure moindre par rapport à la précédente car le gain de temps n'est pas similaire. Elle mérite toutefois d'être mise en évidence. Elle peut se concevoir tant dans le mécanisme actuel de la question préjudicielle que dans celui d'une procédure simplifiée.

Bien évidemment, dans le cadre de la procédure simplifiée, le gain de temps serait important dans la mesure où l'impulsion de célérité de la procédure simplifiée, atteindrait son paroxysme à ce niveau.

En tout état de cause, l'application de cet aménagement dans l'un ou l'autre cas ne change pas fondamentalement, l'idée mise en relief par son auteur qui propose de « prévoir devant l'ordre juridictionnel saisi de la question préjudicielle '*un circuit court*' »¹²⁵⁶. Il s'agit de faire de l'instance relative à la question préjudicielle une instance particulière en ce sens qu'elle ne suivrait pas la procédure normale à laquelle elle dérogerait : l'appel serait directement porté devant la juridiction suprême.

En définitive, la question préjudicielle oblige à poser une question au juge compétent. Toutefois, la nécessité de la réponse pour la décision du procès principal conduit à créer une réelle dépendance entre la juridiction saisie et la juridiction de renvoi alors que le principe qui prévaut est celui de l'indépendance. Cette dépendance s'observe aussi dans l'autre sens puisque l'instance du juge saisi est délimitée par le jugement avant dire droit rendu par le juge de l'instance principale. Il s'agit donc d'une collaboration certaine. Elle est quelque peu imposée parce qu'elle est par ailleurs accompagnée de mécanismes procéduraux et institutionnels dont la mise en œuvre reste liée à la diligence des parties et des juges.

¹²⁵⁵ « Procédure contradictoire grâce à laquelle une partie peut, dans certains cas, obtenir d'un magistrat unique une décision rapide qui ne se heurte à aucune contestation sérieuse et que justifie l'existence d'un différend » : *Lexique des termes juridiques*, 11^e édition, Dalloz, p. 450.

¹²⁵⁶ D. Labetouille, « L'avenir du dualisme juridictionnel, Le point de vue d'un juge administratif », op. cit.

II- Les autres mécanismes procéduraux et institutionnels de collaboration

L'obligation de respecter la répartition des compétences est intimée par la loi parce que ces règles sont d'ordre public. Toute violation de compétence devrait donc être sanctionnée. Pourtant, l'étude de la jurisprudence montre que la mise en œuvre devant la juridiction administrative et la juridiction judiciaire, de l'exception de compétence n'emporte pas de conséquences identiques. Il existe une distorsion sérieuse dans le respect de ces règles par le juge administratif et le juge judiciaire dans le contentieux fiscal (A).

Heureusement que l'institution du juge des conflits est une garantie supplémentaire à la circonspection de la ligne de démarcation entre les deux ordres ; encore faudrait-il pour cela, que celui-ci soit fréquemment saisi (B).

A- L'exception d'incompétence : mécanisme procédural de collaboration entre les deux ordres de juridiction

L'exception d'incompétence est un mécanisme procédural de collaboration. Il permet au juge saisi de déclarer son incompétence. Le faisant, il assure non seulement le respect des règles de compétence telles dictées par le législateur, mais aussi la cohésion du système juridictionnel en évitant des rapports conflictuels qui traduisent évidemment la conquête d'un « pré-carré ». A ce propos, le législateur a instauré une procédure dite de renvoi préventif au Tribunal des conflits (art. 6 du décret n° 60-728 du 25 juillet 1960) dont le but est de limiter les conséquences négatives de deux déclarations d'incompétence¹²⁵⁷.

L'exception d'incompétence est classée parmi les exceptions de procédure visées par le code de procédure civile. Elle est définie par son art. 73 comme « tout moyen qui tend soit à déclarer la procédure irrégulière ou éteinte, soit à en suspendre le cours. ». Parmi ces moyens, on retrouve donc l'incompétence d'un tribunal. Celle-ci peut être soulignée par une partie : on parle alors d'exception d'incompétence¹²⁵⁸.

Il peut arriver qu'un juge soit saisi à tort d'une question relevant de la compétence d'une autre juridiction. C'est une situation courante dans la mesure où la répartition des compétences est complexe pour le justiciable. Le juge anormalement saisi, devrait décliner sa compétence et renvoyer les parties devant le juge normalement compétent. Si ce principe semble respecté par

¹²⁵⁷ Voir infra.

¹²⁵⁸ S. Guinchard, F. Ferrand., *Procédure civile: Droit interne et droit communautaire*, 28^e éd. Dalloz. p. 201.

le juge administratif dans le contentieux fiscal, son application devant la juridiction judiciaire connaît des exceptions.

1- L'exception d'incompétence devant la juridiction administrative dans le contentieux fiscal

L'exception d'incompétence permet aux parties à un litige de soulever le moyen fondé sur l'incompétence de la juridiction administrative en vertu du principe de la séparation des autorités administrative et judiciaire. Il s'agit d'un moyen d'ordre public de sorte qu'il est admis qu'il puisse être soulevé à tout moment de la procédure et donc pour la première fois, devant la Cour administrative d'appel ou devant le Conseil d'Etat¹²⁵⁹.

Si les parties au litige disposent de la faculté de soulever le moyen tiré de l'incompétence du juge administratif, pour ce dernier ceci reste une obligation¹²⁶⁰.

Cette approche semble celle que l'on retrouve également chez le juge pénal alors que le juge civil semble y apporter plusieurs restrictions¹²⁶¹.

2- L'exception d'incompétence devant la juridiction judiciaire dans le contentieux fiscal

Il faut préciser qu'il existe ici une différence fondamentale entre l'application de l'exception d'incompétence par le juge civil et le juge pénal dans le contentieux fiscal.

Pour le juge répressif, le moyen tiré de son incompétence est un moyen d'ordre public en application des règles révolutionnaires. Il peut donc être soulevé par les parties à tout moment de la procédure et donc, pour la première fois devant la Cour de cassation¹²⁶². Quant au juge, il a l'obligation de se déclarer incompétent s'il est saisi d'une affaire dont la compétence revient à une autre juridiction.

Par contre, pour le juge civil intervenant dans l'instance fiscale, l'application de la règle est relative et dépend de sa volonté.

Plusieurs règles légales aux conséquences diverses, expliquent cette application non-uniforme de l'exception d'incompétence, malgré les prescriptions des lois sur la séparation des autorités judiciaire et administrative.

Au-delà de cette loi, l'obligation de soulever l'incompétence découle des dispositions de l'art. 92 al. 2 du CPC qui énonce que l'incompétence des juridictions civiles doit être relevée

¹²⁵⁹ CE, 4 oct. 1967, Trani : op.cit.

¹²⁶⁰ Idem.

¹²⁶¹ N. Chauvin, « La remise en cause du dualisme juridictionnel par l'art. 92 du NCPC » : Petites affiches, 16 juin 1995, n°72, p.4-9.

¹²⁶² Cass., crim., 16 mars 1950, Bull. Crim. n° 94, p.148; Cass., crim., 28 oct. 1981: Bull. crim., p.746, n° 287.

d'office si l'affaire en cause est de la compétence des juridictions administrative ou répressive. L'application de cette règle a conduit la Cour de cassation à relever l'incompétence des juridictions de l'ordre judiciaire lors d'une demande d'admission de la créance du Trésor public au passif de la liquidation des biens d'un contribuable¹²⁶³.

Elle relève également un tel moyen lorsque le juge judiciaire, compétent pour se prononcer sur la validité d'une voie d'exécution, s'est également prononcé sur le montant de la dette accessoire d'intérêts née du paiement tardif d'un impôt relevant de la compétence du juge administratif, alors qu'elle devait renvoyer la question au dit juge¹²⁶⁴.

Elle a de ce fait, mis en avant le caractère d'ordre public attaché au respect des compétences.

Pourtant, il est des cas où cette règle est écartée au bénéfice d'autres dispositions dont la mise en œuvre conduit irrémédiablement à l'échec de l'art. 92 al. 2 du CPC et du principe de la séparation des autorités administrative et judiciaire.

Conformément à la formule consacrée par la Cour de cassation, « bien que le moyen tiré de l'incompétence soit un moyen d'ordre public », le juge n'a que la faculté de le soulever¹²⁶⁵. Cette faculté doit être mise en corrélation avec la règle édictée par l'art. 74 du même code qui conduit à anéantir certaines exceptions d'illégalité soulevées devant la Cour de cassation pour la première fois.

Selon les dispositions de cet article, les exceptions de procédure doivent être soulevées avant toute défense au fond et toute fin de non recevoir¹²⁶⁶. Deux conditions cumulatives sont ainsi posées : de l'antériorité et de la simultanéité¹²⁶⁷.

Les exceptions de procédure ne peuvent donc pas être élevées pour la première fois en appel et devant la Cour de cassation. Si tel est le cas, un tel moyen est jugé irrecevable car tardif¹²⁶⁸.

L'institution de cette règle trouve son origine dans la volonté pour le législateur d' « enfermer le mécanisme des exceptions dans la phase préliminaire du débat. Le plaideur qui laisse passer le temps et organise sa défense, devient irrecevable à soulever l'exception, parce qu'il est

¹²⁶³ Cass., com., 6 mai 2003, n° 743 F-D, Rivière, op. cit.

¹²⁶⁴ Cass., com., 4 févr. 2004 n° 275 F-D, Daras-Martinez, op.cit.

¹²⁶⁵ Cass., com., 13 mars 2001, n°506, F-D Calza, op.cit.

¹²⁶⁶ Cass., Plén. , 26 mai 1967 : D. 1967. Somm. 96 ; Cass. ch. Mixte, 24 mai 1975 : D. 1975. 497, concl. Touffait.

¹²⁶⁷ S. Guinchard, F. Ferrand, *Procédure civile: Droit interne et droit communautaire*, op.cit. p. 203.

¹²⁶⁸ Cass., com., 19 janv. 1998, percepteur de Prahecq : Bull. civ. IV, n° 3 ; Cass., com., 13 mars 2001, n°506 F-D Calza : op.cit.

censé y avoir renoncé »¹²⁶⁹. Aucune règle du Livre des procédures fiscales ne déroge à cette prescription.

Toutefois, l'application de celle-ci par la Cour de cassation laisse perplexe dans la mesure où on ne sait pas vraiment sur quel critère elle fait le choix d'appliquer l'un des deux articles, plutôt que l'autre.

Dans un arrêt récent¹²⁷⁰, elle a eu l'occasion de rappeler sa jurisprudence dans une affaire dans laquelle, était discutée la validité d'une décision implicite de rejet relative à la remise en cause du calcul fait par l'administration à propos de la surtaxe sur les eaux minérales. La commune avait saisi le juge judiciaire afin que cette décision soit invalidée. L'administration fiscale souleva le moyen tiré de l'incompétence de celle-ci devant la Cour de cassation. Le rappel de cette règle n'était pas nécessaire en l'espèce, parce que l'impôt en cause est un impôt indirect qui relève normalement de la compétence du juge judiciaire. Cette dernière s'étend en effet à la responsabilité de l'Etat lorsque les opérations d'assiette et de recouvrement ne sont pas détachables des opérations rentrant dans la compétence du juge judiciaire¹²⁷¹.

En somme, l'exception d'incompétence est un moyen de collaboration dont l'efficacité dépend des ordres de juridiction. Ces dernières peuvent permettre son essor en se déclarant incompétent ou alors ignorer les règles de compétence et s'installer dans un domaine qui *a priori*, n'est pas le leur. Ce mécanisme qui institue une collaboration par dessaisissement volontaire de l'ordre de juridiction saisi à tort, est complété par l'institution du Tribunal des conflits. Ce dernier assure également la collaboration entre les deux ordres de juridiction en déterminant l'ordre compétent en cas de conflits de compétence.

B- Le Tribunal des conflits : institution de collaboration entre les deux ordres de juridiction

Le Tribunal des conflits est sans doute l'institution dont la création¹²⁷² est manifestement et incontestablement liée à l'existence de deux ordres de juridiction. Son importance dans le contentieux fiscal est à la hauteur du rôle qui lui est dévolu depuis sa création, à savoir la régulation et la résolution des conflits de compétence qui peuvent s'élever entre les deux

¹²⁶⁹ S. Guinchard, F. Ferrand, *Procédure civile: Droit interne et droit communautaire*, op.cit. p. 205.

¹²⁷⁰ Cass., com., 31 oct. 2006, n° 1185FS-D, DGDDI c/ commune de Saint-Yorre, op. cit.

¹²⁷¹ Voir supra et aussi TC, 28 mai 1979, op. cit ; TC, 26 oct. 1987, n° 2484, op. cit. ; Cass., com., 20 mars 1990, Houssin, op. cit.

¹²⁷² Il a été créé en 1849, supprimé après le coup d'Etat du 2 décembre 1851, puis définitivement rétabli par la loi du 24 mai 1872. Voir pour plus de précision S. Petit, *Le Tribunal des conflits*, Que sais-je ? , n° 1866. C'est une institution indépendante qui est au dessus des deux ordres de juridiction et dont le but est d'arbitrer leurs différends en matière de conflit d'attribution.

ordres de juridiction. Son intervention a toujours été présentée comme participant d'une collaboration de droit entre les deux ordres de juridiction : « L'intervention du tribunal des conflits peut être considérée comme une manifestation de collaboration législativement organisée entre les deux ordres de juridictions »¹²⁷³. Claude DURAND s'éloigne cependant de cette approche¹²⁷⁴. Selon lui, la collaboration suppose un mutuel concours des deux ordres de juridiction en vue d'aboutir à une solution unique. Cette approche est cependant restrictive à notre avis. La collaboration ne se limite pas à un concours mutuel, elle englobe les facteurs extérieurs permettant sa mise en place: l'action du Tribunal des conflits en fait partie.

Ainsi si les difficultés de compétence peuvent se résoudre toutes seules grâce à la diligence de l'un ou l'autre ordre de juridiction, ils peuvent aussi se compliquer lorsque les uns et les autres se déclarent compétents (conflit positif) ou au contraire, lorsqu'ils déclinent leur compétence (conflit négatif). Dans ces cas, il appartient à la juridiction des conflits de rétablir l'équilibre et de délimiter les compétences respectives de chaque ordre.

Pour se faire, deux procédures s'imposent à savoir celle du conflit positif dont l'application en matière fiscale s'est illustrée par la revendication conjointe des deux ordres de juridiction de leur compétence dans les litiges relatifs à la lettre de rappel (1) ; et celle des conflits négatifs dont l'ampleur a été limitée par les procédures de renvois préventifs en vue d'éviter des dénis de justice (2).

1- Le dessaisissement de l'ordre non compétent

L'une des raisons pour laquelle le Tribunal des conflits est amené à intervenir dans le contentieux fiscal résulte de l'affirmation conjointe de la compétence des juridictions administrative et judiciaire sur une question donnée.

Les arguments des uns et des autres permettent dans tous les cas de figure de justifier leur compétence respective. Or, le propre même de la dualité juridictionnelle est de réserver le traitement des contestations à un ordre précis et non de favoriser la dichotomie dans la gestion d'un litige. Cela serait générateur de nombreuses contrariétés de décisions au fond¹²⁷⁵.

Aussi cette affirmation conjointe est contraire au principe même de la séparation des autorités, puisque l'un des deux ordres de juridiction se reconnaît compétent sur une question qui est normalement réservée à l'autre.

¹²⁷³ P. Duez et M. G. Debeyre, *Traité de droit administratif*, cité par C. Durand, *Les rapports entre les juridictions administrative et judiciaire*, Thèse, op. cit. p. 345.

¹²⁷⁴ C. Durand, *Les rapports entre les juridictions administrative et judiciaire*, Thèse, op. cit. pp. 345, 367.

¹²⁷⁵ Voir infra.

L'intérêt et l'importance du Tribunal des conflits ne peuvent qu'être capitaux à ce niveau. Il couronne les deux ordres et sanctionne les interférences en rappelant les principes fondamentaux, constitutionnels et historiques qui gouvernent la répartition des compétences en matière fiscale, en justifiant le dessaisissement d'un ordre au profit d'un autre. Une telle décision conduit nécessairement à entériner les prétentions de la juridiction reconnue compétente.

Sa jurisprudence permet d'étayer la mise en valeur de ces prérogatives. L'un des exemples le plus populaire et le plus marquant au cours des dernières décennies, fut le conflit de compétence qui a opposé l'ordre administratif à l'ordre judiciaire sur les litiges relatifs à la lettre de rappel. Il s'agit d'un document qui devrait être envoyé après la mise en recouvrement des impôts, mais avant toute poursuite exercée contre un contribuable par l'administration fiscale¹²⁷⁶.

Le Conseil d'Etat a longtemps¹²⁷⁷ revendiqué sa compétence en la matière car selon lui, la lettre de rappel se situait chronologiquement avant les poursuites et était rattachable à l'exigibilité des créances¹²⁷⁸.

Ce rattachement était discutable tout simplement parce qu'il s'agit d'un acte détachable de la procédure d'imposition et par voie de conséquence de l'obligation de payer et de l'exigibilité de la créance fiscale.

De son côté, la Cour de cassation¹²⁷⁹ s'est reconnue compétente sur le même sujet. Selon elle, cet acte, s'il ne constitue pas en lui-même un acte de poursuite, permet de s'assurer de la régularité formelle des poursuites mises en œuvre par l'administration fiscale.

Ici plus qu'ailleurs, nous étions face à un nœud : le Tribunal des conflits devait se prononcer sur une question centrale et délicate. Fallait-il rattacher le contentieux de la lettre de rappel à l'exigibilité de l'impôt ou au contentieux de la régularité formelle des actes de poursuites ?¹²⁸⁰

¹²⁷⁶ Art. L. 255 du LPF.

¹²⁷⁷ C'est en effet depuis un arrêt du Conseil du 13 novembre 1974, rec. n° 90511, Sté X : Dr. Fisc. 1975, n° 5 que la haute juridiction s'est déclarée compétente pour connaître des litiges relatifs à l'envoi ou pas d'une lettre de rappel. Cette jurisprudence a persisté jusqu'à l'arrêt du 9 février 2005, n° 263640 et 264378, ministre c/Salze épouse Sérafini, RJF 05/05, n°503 dans lequel, on note un revirement de jurisprudence.

¹²⁷⁸ Voir notamment CE, 2 juill. 1990, n°69367, Bégué, Dr.fisc. 1990, n°42, comm. 1931 ; RJF 10/90.

¹²⁷⁹ Voir notamment : Cass., com., 6 mai 1991, n° 89-20150, M. Pestoury : Dr. fisc. 1991, n° 42, comm. 1983 ; Cass., com., n° 95-18 005, Bonnet : Bull. civ. II, n° 246 ; Dalloz 1998, jurispr. p. 477, note F. Ruellan et R. Lauba.

¹²⁸⁰ Saisi à la fois par la Cour de cassation : Cass., Com., 7 janvier 2004, n° 43 FS-D, Chessa, op.cit; et par le Conseil d'Etat : CE, 25 févr. 2004, n° 252398, min. c/Legasse : RJF 5/04, n° 517.

La réponse à cette question entérinerait la jurisprudence de l'un des ordres de juridiction, conduisant ainsi l'autre à surseoir à statuer, et éventuellement, à poser une question préjudicielle sur le sujet.

Le Tribunal des conflits a tranché dans deux arrêts du 13 décembre 2004¹²⁸¹. Il a rattaché le contentieux de la lettre de rappel non pas à celui de l'exigibilité, mais à celui de la régularité formelle des actes de poursuite, bien que ce soit un acte pris en dehors de toute poursuite : « une contestation relative à l'absence d'une lettre de rappel qui, selon ces dispositions législatives, doit précéder le premier acte de poursuite devant donner lieu à des frais se rattache à la régularité en la forme de cet acte et non à l'exigibilité de l'impôt. »¹²⁸².

Autrement dit, si la lettre de rappel est dissociable de l'exigibilité de l'impôt, il en va différemment du premier acte de poursuite, puisque cet acte apparaît d'abord comme une condition de la régularité en la forme d'un acte.

2- Le renvoi préventif au Tribunal des conflits

Cette procédure qui a été instituée par les dispositions de l'article 35 ajouté au décret du 26 octobre 1849 par l'article 6 du décret n° 60-728 du 25 juillet 1960, a eu pour but de limiter les conséquences négatives générées par les conflits négatifs¹²⁸³ entre les deux ordres de juridiction en matière de compétence d'attribution.

En vertu de cet article, lorsqu'une juridiction « est saisie d'un litige, qui présente à juger, soit sur l'action introduite, soit sur une exception, une question de compétence soulevant une difficulté sérieuse, mettant en jeu la séparation des autorités administrative et judiciaire, la juridiction saisie peut, par décision ou arrêt motivé qui n'est susceptible d'aucun recours, renvoyer au Tribunal des conflits le soin de décider sur cette question de compétence. Il est alors sursis à toute procédure jusqu'à la décision de ce tribunal. »

a- Le renvoi préventif par les juridictions de l'ordre judiciaire

Un regard rétrospectif sur la jurisprudence montre que les juridictions de l'ordre judiciaire ne manquent pas de mettre en œuvre cette procédure lorsqu'une question de compétence présente des difficultés sérieuses.

¹²⁸¹ TC, 13 déc. 2004, n° 3411, *sauveur et Alexandrine Chessa c/trésorier principal de Vitrolles* et n°3421, *ministre contre Legasse* : RJF 04/05.

¹²⁸² *Idem*.

¹²⁸³ J. Vincent S. Guinchard, G. Montagnier, A. Varignard, *Institutions judiciaires* : op. cit. Ils écrivaient à ce propos que : « L'hypothèse, de chacun des ordres, se déclarant incompétent pour connaître d'un litige au motif que celui-ci relève de l'autre ordre se trouve pratiquement exclue désormais par l'institution des procédures de renvoi. », p. 364.

Deux exemples ont attiré notre attention du fait de la difficulté que présentait la détermination de la juridiction compétente.

Le premier concerne un arrêt de la Cour de cassation du 10 novembre 1981 qui a renvoyé à la juridiction des conflits une question de compétence assez controversée. En l'espèce, une société a déposé une demande de permis de construire et a déclaré une valeur de 617 francs le mètre carré. Le permis de construire a été délivré sur la base de ces déclarations mais un peu plus tard, l'administration a notifié une base supérieure, soit 1000 francs le mètre carré.

Cette base permet de déterminer le versement pour dépassement du plafond légal de densité (PLD). Si le juge de l'expropriation est compétent d'une manière générale en la matière, l'est-il aussi pour apprécier la légalité de l'acte administratif fixant une base supérieure à celle figurant sur le permis de construire qui, au demeurant, est intervenu postérieurement?

On pouvait effectivement penser que la compétence du juge judiciaire s'étendrait à cet acte en application des dispositions de la jurisprudence Graber du 16 juin 1923¹²⁸⁴. Selon celle-ci, le juge judiciaire est compétent pour apprécier la légalité des actes sur lesquels repose une imposition relevant de sa compétence¹²⁸⁵. Or ce n'est pas cette dernière qui a été mise en avant par le juge des conflits qui a en l'espèce, appliqué les dispositions d'ordre général qui interdisent aux juridictions de l'ordre judiciaire de connaître de la légalité des actes administratifs¹²⁸⁶. Le faisant, il a clairement reconnu la compétence de la juridiction administrative¹²⁸⁷.

La question en litige aurait pu faire l'objet d'un conflit négatif car la juridiction administrative dans un arrêt antérieur¹²⁸⁸ s'était déclarée incompétente. Cette déclaration a toutefois été annulée par le Conseil d'Etat qui jugea qu'une telle modification unilatérale était illégale.

Le second exemple, également tiré de la jurisprudence, posait aussi une question sérieuse de compétence et a justifié le renvoi au Tribunal des conflits par les tribunaux de l'ordre judiciaire.

En filigrane, il s'agissait de savoir s'il était du ressort des tribunaux de l'ordre judiciaire, de décider si la location d'un immeuble devait être assujettie au droit au bail ou à la TVA dès lors que ce dernier serait affecté à un usage industriel et commercial¹²⁸⁹.

¹²⁸⁴ TC, 16 juin 1923, consorts Graber, Lebon, p. 501.

¹²⁸⁵ Voir infra.

¹²⁸⁶ Voir infra.

¹²⁸⁷ TC, 19 avril. 1982, n° 2226 : D. 1982, 421, note H. Charles ; Dr. fisc. 1982 comm. 2381 ; AJDA 1983, 45, note J. C.

¹²⁸⁸ CE, Sect. 12 juin 1981, n° 7357, Delmarle : Dr. fisc. 1982, n° 12, comm. 599.

¹²⁸⁹ Cass., com., 16 oct. 1984, n° 735, Flavien- Souhami: Dr. Fisc. 1985, comm. 472.

La question était en effet délicate dans la mesure où, la conjugaison de plusieurs dispositions juridiques, conduisait à la reconnaissance soit de la compétence du juge administratif, soit de celle des juridictions judiciaires.

En application des dispositions de l'art. 736 et 741 du CGI, les baux des biens immeubles sont normalement assujettis à un droit de mutation de 2,50% appliqué sur le prix exprimé, augmenté des charges imposées au preneur ou sur la valeur locative des biens loués, si cette valeur est supérieure au prix augmenté de charge. L'art. 740 du même code précise quant à lui que sont exonérées de ce droit, les mutations de jouissance qui donnent lieu au paiement de la TVA, de même que les locations à usage industriel et commercial, quand les locaux sont munis de matériels d'exploitation ou lorsque la location constitue pour le bailleur un mode d'exploitation de son actif commercial.

On l'a bien compris, dans l'un ou l'autre cas, la juridiction compétente pour connaître du litige, est différente. Dans le premier cas, la compétence ressortit aux juridictions de l'ordre judiciaire et dans le second, à celles de l'ordre administratif.

Toute la difficulté en l'espèce consistait donc à déterminer si les locaux en cause étaient soumis à l'un ou l'autre régime. En l'espèce, il s'agissait d'une location de locaux dans un immeuble à usage d'entraînement hippique comprenant des boxes, salle de dépôt de petits matériels pour soins aux animaux, salle de sellerie, salle de douches, deux logements de gardien.

L'administration avait mis en recouvrement le droit au bail au motif que, rien n'indiquait que les locaux étaient utilisés pour une activité industrielle et commerciale. Les contribuables ont contesté cette appréciation devant le TGI mais n'ont pas eu gain de cause. Ils ont donc exercé un recours en cassation et parmi les moyens invoqués, figurait celui en vertu duquel, les juridictions judiciaires n'étaient pas compétentes pour déterminer si les locaux en cause, rentraient dans le champ d'application de la TVA. Une telle question devait conduire le juge à surseoir à statuer et à renvoyer le règlement de celle-ci à la juridiction administrative. Autrement dit, soit cette question constituait une question préjudicielle, soit en application des dispositions de l'arrêt Graber, du 16 juin 1923, on considérait que la juridiction judiciaire était compétente pour apprécier les actes réglementaires ou individuels qui servent de base aux impositions¹²⁹⁰.

¹²⁹⁰ Notamment en matière de droit d'enregistrement, voir TC, 27 oct. 1931 : D.H. 1932, p. 9 ; Cass., civ., 8 mai 1934 ; D.H. 1934, p. 347.

La question présentant une difficulté sérieuse, la Cour de cassation a saisi le Tribunal des conflits afin que soit précisée la juridiction compétente car, manifestement, était en jeu, le principe de la séparation des autorités administrative et judiciaire.

b- Le renvoi préventif par les juridictions de l'ordre administratif

La juridiction administrative s'est très souvent trouvée face à des questions de compétence parce que la répartition légale et jurisprudentielle du contentieux en matière fiscale n'a pas résolu tous les cas de figure.

Il arrive très souvent malgré l'extension de compétence des juridictions de l'ordre judiciaire posée par la jurisprudence en matière fiscale¹²⁹¹, que la détermination du juge compétent pour juger de la légalité d'un acte administratif ne soit pas évidente. Aussi, l'ordre administratif a eu l'occasion à plusieurs reprises¹²⁹² d'utiliser la procédure de renvoi instituée par l'article 35 du décret du 26 octobre 1849 dans le but très souvent, de clarifier ce point de droit.

Ces renvois qui se justifient toujours par le caractère sérieux de la difficulté à déterminer la compétence d'une juridiction, ont pu être mis en exergue dans quelques arrêts.

- **La détermination de la juridiction compétente en cas d'insuffisance de garantie assortissant une demande de sursis de paiement et qui a conduit à la mise en œuvre d'un ATD**

Il s'est posé la question de savoir quelle juridiction serait compétente lorsqu'est contestée une mesure de recouvrement alors qu'un sursis de paiement a été assorti à la demande d'un contribuable. L'administration fiscale a rejeté la demande de ce dernier au motif qu'il ne pouvait pas être dispensé de garanties et a mis en œuvre un ATD. Le redevable de l'impôt a en effet contesté cette mesure d'exécution au motif qu'en application des dispositions de l'art. L. 277 du LPF, l'ATD ne fait en aucun cas partie des mesures conservatoires que pouvait prendre le comptable à défaut de garanties ou en cas d'insuffisance de garantie.

En principe, les contestations relatives au sursis de paiement sont de la compétence du juge de l'impôt, en l'espèce le juge administratif, dans la mesure où le litige concerne l'impôt sur le revenu. Cependant, en vertu des dispositions de l'art. L. 281 du LPF, les contestations portant sur la régularité des poursuites, sont de la compétence du juge judiciaire.

¹²⁹¹ Voir infra.

¹²⁹² Voir notamment CE, 2 nov. 1987, n° 77892 : Dr. fisc. 1988, comm. 1143 ; (A propos d'un litige qui opposait un employeur et un comité interprofessionnel du logement sur l'affectation et la qualification des versements faits à ce dernier.); CE, 1^{er} juin 1988, n° 82396 : Dr. fisc. 1988, comm. 1896 (Sur des litiges qui naîtraient contre les décisions de saisir la commission des infractions fiscales et contre les décisions rendues par une telle commission.)

Quid donc des contestations relatives au recouvrement d'un impôt mais dont le moyen porte sur une question de la compétence de la juridiction administrative, en l'occurrence le contentieux des garanties offertes ?

La question présentait effectivement une difficulté sérieuse, ce qui explique le renvoi au Tribunal des conflits opéré par le Conseil d'Etat dans un arrêt du 3 octobre 1990¹²⁹³.

Le Tribunal des conflits a estimé que l'action dirigée contre l'ATD, ne se rattachait à aucune des contestations dont les dispositions législatives confient le jugement aux juridictions administratives, bien qu'on soit en présence de l'impôt sur le revenu. Elle en a conclu qu'un tel litige se rattache à la régularité des poursuites et a reconnu la compétence des juridictions judiciaires¹²⁹⁴.

- **La détermination de la juridiction compétente pour connaître d'un refus d'agrément concernant un impôt de la compétence de la juridiction judiciaire**

Le Conseil d'Etat a également jugé que la question de savoir qui, de la juridiction judiciaire ou de la juridiction administrative, était compétente pour connaître d'une action relative à un refus d'agrément pour un impôt relevant de la juridiction judiciaire, présentait une difficulté sérieuse.

En vertu des dispositions de l'art. 719 du CGI, les mutations à titre onéreux de fonds de commerce ou de clientèle sont soumises à un droit d'enregistrement de 13,80%. Ce taux pourrait cependant être ramené à 2% en application de l'art. 265 de l'annexe III du CGI¹²⁹⁵, si le contribuable sollicite un agrément de la part du ministre des finances et que celui-ci lui est accordé. Dans le litige soumis au Conseil d'Etat, l'agrément a malheureusement été refusé au contribuable qui a intenté un recours pour excès de pouvoir contre cette décision devant la juridiction administrative.

Soit le juge administratif considérait qu'il était question d'un acte détachable de la procédure d'imposition et il se reconnaissait compétent pour régler le litige soit alors, il s'agissait d'un acte non détachable de cette procédure, alors le juge judiciaire compétent en matière de droit d'enregistrement, l'était également pour traiter de ce litige. Le Conseil d'Etat décida de renvoyer la question au Tribunal des conflits par un arrêt du 2 novembre 1987¹²⁹⁶.

¹²⁹³ CE, 3 oct. 1990, n°84092, Matijaca.

¹²⁹⁴ TC, 17 juin 1991, n°2640, Matijaca, op.cit.

¹²⁹⁵ Art aujourd'hui abrogé par la Loi n° 89-936 du 29 déc. 1989, art 20-I et II. Les dispositions de ce dernier ont cependant été reprises à l'art 721 annexes III du CGI.

¹²⁹⁶ CE, 2 novembre 1987, Compagnie Méridionale de Navigation, op.cit.

- **La détermination de la juridiction compétente pour un impôt recouvré sous les mêmes sanctions et les mêmes garanties que les droits d'enregistrement**

La question relative à la détermination de la juridiction compétente pour connaître des litiges relatifs à un impôt établi et recouvré sous les mêmes sanctions et garanties que les droits d'enregistrement, fut aussi renvoyée au Tribunal des conflits par le juge administratif¹²⁹⁷.

Cette question présentait un intérêt majeur car quelques années plus tôt, le juge administratif avait décliné sa compétence pour l'ISF, alors qu'il s'agissait d'un impôt direct par nature¹²⁹⁸. Il a estimé qu'il s'agissait d'un impôt recouvré sous les mêmes garanties et sanctions que les droits d'enregistrement et que par conséquent, il appartenait aux juridictions de l'ordre judiciaire de régler les contestations qui pouvaient s'élever entre l'administration et le contribuable à propos de celui-ci.

En l'espèce, il s'agissait d'un prélèvement sur les profits de construction institué par l'art. 244 bis du CGI auquel a été assujettie une banque. Cet article prévoit que les profits mentionnés à l'art. 35 du CGI donnent lieu à un prélèvement de 50 % lorsqu'ils sont réalisés par des contribuables ou par des sociétés qui n'ont pas d'établissement en France. Ces prélèvements sont établis et recouverts sous les mêmes sanctions que les droits d'enregistrement mais ils restent par leur nature des impôts directs.

Dès lors, la question qui s'est posée fut celle de savoir si la détermination de la juridiction compétente dépendrait de la nature du prélèvement, ce qui conduirait à reconnaître la compétence du juge administratif ; ou si cette compétence serait tributaire du mode de recouvrement de l'impôt, ce qui conduirait à la reconnaissance de la compétence de la juridiction judiciaire en la matière.

Face à ce dilemme, et sur proposition motivée de son commissaire du gouvernement monsieur Racine, le Conseil d'Etat a jugé bon, de surseoir à statuer et de renvoyer la question devant la juridiction des conflits.

Cette dernière s'est d'ailleurs prononcée sur la question en privilégiant la nature des impositions en cause ; le faisant, le juge des conflits s'est prononcé en faveur des juridictions administratives¹²⁹⁹.

Toutefois, il faut préciser qu'au-delà des questions de compétence pures, le Tribunal des conflits a permis de transgresser les règles établies par le principe de la séparation en créant

¹²⁹⁷ CE, 8 août 1990, n° 74840, SA. Banque Romande : Dr. fisc. 1990, comm. 1934, p. 1415.

¹²⁹⁸ Voir supra. CE, 13 oct. 1986, n° 72113, op.cit.

¹²⁹⁹ TC, 18 mars 1991, n°2636-2637, ministre de l'économie c/ Banque Romande, op. cit.

des exceptions dont le but était de permettre une meilleure administration de la justice et de limiter parfois le recours systématique à la question préjudicielle¹³⁰⁰. Cette logique est celle qui soutend toutes les extensions et les restrictions de compétence. En cela, elles constituent un prolongement certain de la collaboration entre les deux ordres dans le contentieux fiscal.

Section II : Le prolongement de la collaboration: l'extension et la restriction de l'office des juges fiscaux

Si la question préjudicielle crée une passerelle entre les deux ordres de juridiction, dont le Tribunal des conflits s'assure de la mise en place, il est important de souligner que ce pont est parfois inutile et crée de nombreux inconvénients comme l'allongement de la durée du procès. Ces mécanismes de collaboration sont donc parfois supplantés dans le but de permettre une meilleure administration de la justice. Ils sont complétés par les extensions de compétences qui constituent le prolongement de la collaboration institutionnelle et procédurale. Ces extensions reposent légalement sur la règle de la plénitude de juridiction. Elles ont le mérite de permettre aux ordres de juridiction de garder une autonomie de décision et de montrer que si « la séparation absolue des pouvoirs est un mythe, en matière juridictionnelle, elle est inconcevable »¹³⁰¹.

Le principe de plénitude de juridiction se dédouble dans la pratique. Dans un premier temps, il induit le principe selon lequel le juge de l'action est le juge de l'exception. Autrement dit, toute juridiction saisie d'une action principale en matière fiscale, a l'obligation de statuer sur l'ensemble des questions subsidiaires, indispensables à la solution du litige ; ces questions deviennent des questions préalables et non plus des questions préjudicielles¹³⁰². C'est en ce sens que le juge judiciaire a l'obligation de statuer sur la légalité d'un acte administratif servant de base à l'imposition¹³⁰³ puisqu'il est « investi du droit de statuer sur les questions soulevées au cours de l'instance qui, proposées au principal, eussent échappé à sa compétence »¹³⁰⁴. C'est aussi sur le fondement de ce principe que le juge administratif peut librement apprécier la portée d'un acte de droit privé afin de donner une réponse au litige qui lui est soumis¹³⁰⁵.

¹³⁰⁰ Voir infra. Pour un exemple exhaustif voir le célèbre arrêt TC, 16 juin 1923, SeptFonds : Lebon, p. 498 ; S. 1923, 3, 49, note Hauriou ; D. 1924, 3, 41, concl. Matter, G.A. 44.

¹³⁰¹ G. Vedel « De l'arrêt Septfonds à l'arrêt Barinstein: La légalité des actes administratifs devant les Tribunaux judiciaires » : op. cit.

¹³⁰² Voir notamment Y. Gaudemet, « Les questions préjudicielles entre les deux ordres de juridiction », op. cit.

¹³⁰³ TC, 16 juin 1923, Graber, op.cit; TC, 27 oct. 1931, op.cit.

¹³⁰⁴ Cass., soc., 16 nov. 1961, D. 1962, p. 161.

¹³⁰⁵ CE, 20 mai 1981, n° 21495, op.cit (Le Conseil d'Etat fait la distinction entre un contrat de vente à tempérament et une location-vente); CE, 21 décembre 1994, n° 128895, ministre c/ Sté Trade Arbed France :

Cette compétence concurrente conduit à mettre en évidence un aspect particulier des rapports qui jalonnent les relations entre les deux ordres de juridiction.

La règle selon laquelle le juge de l'action serait donc le juge de l'exception a de ce fait, une portée considérable bien qu'en matière administrative, elle ait pour limite la compétence de la juridiction administrative¹³⁰⁶. Autrement dit, le champ d'application de la plénitude de juridiction s'arrête où commence celui de la question préjudicielle et vice-versa.

L'autre versant de la plénitude de juridiction conduit à considérer que le juge du principal est le juge de l'incident de sorte qu'il apparaît normal de concentrer entre les mains d'un même juge des questions incidentes qui se rattachent directement au recours principal¹³⁰⁷. Cette règle justifie donc les prorogations légales de compétences territoriales que l'on retrouve dans le contentieux fiscal.

Sous le couvert de la plénitude de juridiction, apparaissent donc des extensions de compétences jalonnées de justifications légales et jurisprudentielles (I) dont l'un des impacts essentiels est l'indépendance des procédures. Ceci ne conduit pas forcément le juge de l'ordre opposé à ignorer complètement la chose jugée par son homologue (II).

I- Une extension légale et jurisprudentielle légitimée

L'extension des compétences dont font preuve les différents ordres de juridiction en matière fiscale depuis plusieurs décennies, a reçu il y a quelques années un aval sur le plan constitutionnel. Par sa décision du 23 janvier 1987, « Conseil de la concurrence »¹³⁰⁸, le Conseil constitutionnel a mis en exergue la difficulté qu'il y a à tracer une ligne claire entre les domaines de compétence respectifs de chaque ordre de juridiction. C'est la raison pour laquelle, il précise que la mise en œuvre du principe de la séparation des autorités administrative et judiciaire conduirait pour l'application d'une réglementation spécifique, à un éclatement désordonné des contestations contentieuses. Aussi, le législateur dans l'intérêt d'une bonne administration de la justice, pourrait dans ces cas, unifier les règles de compétence juridictionnelle au sein de l'ordre principalement intéressé.

RJF 2/95, n°153. (Le Conseil d'Etat a précisé les conditions d'application de l'art. L. 122-12 du code du travail afin de déterminer le caractère normal de la décision par laquelle une société, qui a bénéficié d'un transfert d'activité de la part d'une autre société, rembourse à cette dernière la part qui lui incombe dans le montant total des indemnités de licenciement versées à un salarié.)

¹³⁰⁶ R. Chapus, *Droit du contentieux administratif*, op. cit. p. 273, n°314.

¹³⁰⁷ Idem.

¹³⁰⁸ Op.cit.

Au-delà de cet apport constitutionnel et par le biais de l'exception d'illégalité, l'intrusion dans les domaines de compétence respectifs de chaque ordre de juridiction est devenue un phénomène normal. Ce phénomène montre que les deux ordres de juridiction participent d'un même ordre juridique et qu'au-delà des oppositions résultant de la délimitation des domaines de compétence, leur coexistence favorise une certaine coordination.

L'exception d'illégalité devient donc la manifestation juridictionnelle de la plénitude de juridiction qui peut être reconnue au juge judiciaire agissant dans le contentieux fiscal. Contrairement à la règle de la séparation des autorités administrative et judiciaire éditée par l'art. 13 des lois de 16 et 24 août 1789 et le décret du 16 Fructidor an III, qui définit la compétence respective des autorités administrative et judiciaire, l'exception d'illégalité conduit à la remise en cause du principe en permettant au juge saisi d'une action principale de statuer accessoirement dans le domaine de compétence réservé à l'autre ordre de juridiction. Le faisant, il respecte ainsi ce que le doyen Georges VEDEL a appelé « la logique de la fonction juridictionnelle »¹³⁰⁹.

C'est ainsi qu'une telle compétence a été reconnue au juge judiciaire de l'impôt (A), ainsi qu'au juge pénal même lorsqu'il statue dans le contentieux fiscal (B).

En marge de l'exception d'illégalité, il est important de souligner qu'un autre type de collaboration a été observée entre les deux ordres. C'est une « collaboration de fait » qui résulte de l'application par chaque ordre de juridiction des principes établis par son homologue de l'ordre opposé (C).

A- La compétence de l'ordre judiciaire en matière administrative : l'appréciation de la légalité des actes administratifs et des questions relevant de l'ordre administratif

La compétence du juge judiciaire en matière administrative a fait l'objet de nombreuses restrictions dues au principe de la séparation des autorités administrative et judiciaire. Après de nombreuses décennies marquées par une interdiction absolue¹³¹⁰, on a assisté peu à peu à l'intrusion du juge judiciaire dans le domaine réservé à la juridiction administrative. Cette intrusion a parfois été encouragée par les juridictions administratives, qui en posant la règle de

¹³⁰⁹ G. Vedel « De l'arrêt Septfonds à l'arrêt Barinstein (La légalité des actes administratifs devant les Tribunaux judiciaires », op. cit.

¹³¹⁰ Voir notamment A. Mestre, « Recherches sur l'exception d'illégalité », *Mélanges Maurice Hauriou*, p. 565 et s.

l'exception de recours parallèle¹³¹¹ ont contribué à l'enracinement de la coordination de l'action juridictionnelle en matière fiscale.

L'extension est justifiée par de nombreux paramètres juridiques à savoir l'art. 74 du CPC et la théorie de l'acte clair. Il faut cependant dire que le tournant en la matière date de 1923, période au cours de laquelle, on a assisté à la légitimation jurisprudentielle de l'intrusion du juge judiciaire dans les affaires de l'administration au-delà des exceptions légales du domaine fiscal¹³¹².

D'une manière générale, la révolution a été introduite par l'arrêt Septfonds du 16 juin 1923 qui limite cependant la compétence du juge civil à l'interprétation de certains actes administratifs (1). C'est la raison pour laquelle, son application en matière fiscale est rare voire inexistante. En effet, un arrêt du même jour (Graber du 16 juin 1923) a permis de donner une compétence plus large et plus importante au juge judiciaire de l'impôt (2).

1- L'extension de la compétence du juge judiciaire sur les litiges relevant de la juridiction administrative : l'interprétation des actes administratifs

Il s'agit essentiellement des cas dans lesquels une question en litige relève manifestement de la compétence de la juridiction administrative. Le respect des domaines de compétence devrait conduire le juge judiciaire soit à se déclarer incompétent, soit à surseoir à statuer et renvoyer la question au juge compétent, en l'occurrence à la juridiction administrative. Deux stratagèmes sont en général utilisés par la juridiction judiciaire. La première consiste à faire échec à la répartition des compétences en mettant en avant une règle propre à la procédure civile (a) et la seconde, quant à elle, est le résultat de la mise en œuvre de la théorie de l'acte clair (b). Au-delà de ces cas précis, une autre extension des compétences a été consentie par la jurisprudence au moyen de l'arrêt Septfonds dont l'application en matière fiscale reste toutefois limitée (c).

a- L'extension des compétences de la juridiction judiciaire justifiée par l'application de l'article 74 du CPC dans le contentieux fiscal

Sous le couvert de l'art. 74 du CPC, le juge judiciaire, en appel et en cassation tranche très souvent des questions dont la compétence ressortit à la juridiction administrative. Cet article

¹³¹¹ Voir Supra.

¹³¹² On sait qu'en matière fiscale, lever l'impôt est une fonction régalienne et que les contestations en la matière devaient normalement échoir au juge administratif. Mais il en fut autrement. (Voir infra), La question du traitement de la légalité des actes administratifs n'a pas fait l'objet d'exception. Elle a suivi la cadence imposée au contentieux de l'impôt.

oblige les parties à soulever tout moyen tiré de l'incompétence de la juridiction saisie avant toute défense au fond, ou toute fin de non recevoir.

L'absence de diligence de leur part conduit le juge en appel et en cassation à trancher les questions relevant de la compétence de la juridiction administrative. Le juge leur opposera effectivement le caractère tardif de leur moyen, bien que celui-ci soit d'ordre public. La partie qui ne soulève pas une telle incompétence devant les juridictions judiciaires avant toute défense au fond est réputée avoir renoncé à ce moyen.

Tel fut en l'occurrence le cas dans un litige où était contestée une mesure d'exécution (saisie immobilière). Pour valider celle-ci, le juge judiciaire devait préalablement s'interroger sur la question de l'existence de l'obligation de payer et plus précisément sur la prescription d'une dette fiscale. De la réponse à cette question, découlait la régularité de la mesure de saisie.

Or, la dette en question portait sur des impositions directes dont la compétence en vertu des dispositions de l'art. L.199 du LPF, ressortit aux juridictions administratives.

Ignorant cette répartition dont le caractère d'ordre public a toujours été affirmé, et invoquant l'application de l'art. 74 du CPC qui y fait échec, la juridiction judiciaire trancha la question de l'obligation et en tira toutes les conséquences relatives aux poursuites mises en œuvre¹³¹³.

Au-delà de l'application de l'art. 74 au contentieux fiscal, la théorie de l'acte clair justifie très souvent l'absence de recours à l'ordre de juridiction compétent.

b- L'extension de compétence de la juridiction judiciaire justifiée par l'application de la théorie de l'acte clair dans le contentieux fiscal

La « théorie de l'acte clair »¹³¹⁴ est celle qui permet au juge judiciaire de ne pas renvoyer automatiquement une question devant le juge administratif si celle-ci ne présente pas de difficulté sérieuse.

Sous le couvert de cette règle, le juge judiciaire a élargi son champ d'action en réglant les questions de la compétence du juge administratif qui selon lui, ne sont pas difficiles à interpréter. C'est la raison pour laquelle la Cour de cassation, corrigeant l'interprétation faite par une Cour d'appel sur l'obligation de recouvrer des pénalités pour distributions occultes (des dividendes d'une société soumise à Impôt sur les sociétés et dont les dividendes sont imposés à l'IR dont la question de l'obligation ressortit à la compétence des juridictions

¹³¹³ Cass., com., 13 mars 2001, n° 506 F-D, Calza, op. cit.

¹³¹⁴ Voir notamment J-F. Flauss, *Les questions préjudicielles et la séparation des autorités administrative et judiciaire*, Thèse op. cit. p. 14 et s.

administratives), a précisé que cette dernière ne pouvait s'étendre au conjoint du débiteur de l'impôt, et qu'en conséquence, les biens personnels de celui-ci ne pouvaient faire l'objet d'une mesure d'exécution¹³¹⁵.

Dans la même optique, la Cour de cassation, bien qu'elle ait reconnu l'incompétence de la juridiction judiciaire pour le contentieux des garanties assortissant les demandes de sursis de paiement des impôts directs, n'a pas pour autant renvoyé cette question devant une autre cour d'appel, pour cause de non respect de la règle de compétence. Elle a reconnu que la question ne soulevait pas de difficulté sérieuse et que l'application de la règle de droit aux faits permettait de mettre fin au litige¹³¹⁶.

c- L'insuffisance en matière fiscale de l'extension de compétence résultant de la jurisprudence Septfonds

Le juge civil, saisi d'une contestation, peut accessoirement être soumis à l'obligation de répondre à une question relative à l'activité du service public de l'administration. Tel est souvent le cas lorsqu'une personne conteste la légalité ou l'application d'un acte administratif.

Conformément à l'application des principes révolutionnaires, le juge civil doit surseoir à statuer et renvoyer l'examen de la question au juge administratif. Il doit le faire tant pour les actes individuels que réglementaires, sauf si les mesures réglementaires portent atteinte à la liberté individuelle et à la propriété privée¹³¹⁷. Cette dérogation est logique car elle conduit à l'application en la matière des principes révolutionnaires¹³¹⁸.

Néanmoins, une exception fondamentale a été introduite par l'arrêt du Tribunal des conflits du 16 juin 1923, Septfonds¹³¹⁹. Au terme de l'analyse effectuée par cette juridiction, il ressort que le juge judiciaire est compétent pour interpréter les actes administratifs réglementaires puisque le règlement participe du caractère de la loi¹³²⁰. La compétence ainsi reconnue au juge civil semble se limiter aux actes réglementaires. Pour tous les autres types d'actes, à savoir les actes individuels, la question préjudicielle s'impose sauf si le sens de l'acte est clair et non

¹³¹⁵ Cass., com., 26 janv. 1999, n° 300 P. Royaux, op.cit.

¹³¹⁶ Cass., com., 7 mars 2000, n°571 D, Trésorier principal d'Aulnay-sous-Bois, op. cit.

¹³¹⁷ TC, 30 oct. 1947, Barinstein : D.1947, p. 477, note P.L.J; JCP, 1947, II, 3966, note Fréjaville; RDP, 1948, 86, note Waline.

¹³¹⁸ Voir note sous arrêt : TC, 16 juin 1923, Septfonds, Gaja, n° 40, p. 245.

¹³¹⁹ TC, 16 juin 1923, Septfonds, op.cit.

¹³²⁰ A. Mestre, « Recherches sur l'exception d'illégalité » op. cit. p. 577.

contesté¹³²¹ ; les « tribunaux ne peuvent apprécier la légalité des actes administratifs particuliers ; ils doivent les appliquer jusqu'à leur abrogation par l'administration elle-même »¹³²².

L'arrêt Septfonds a une importance pratique considérable dans la mesure où il octroie un minimum d'indépendance au juge judiciaire face aux actes administratifs. Le doyen Georges VEDEL a notamment écrit que cet arrêt réalisait un double équilibre dont le premier se traduit en l'institution d'« une voie moyenne entre les exigences d'une séparation des pouvoirs entendue dans son absolue pureté et les exigences qu'implique toute activité juridictionnelle...C'est que l'activité juridictionnelle a sa logique propre et interne que traduit l'adage : le juge de l'action est le juge de l'exception.»¹³²³.

Malgré les avancées considérables consenties par la jurisprudence à travers cet arrêt, la compétence du juge civil semble très limitée. Lorsqu'il statue dans une instance non fiscale, il doit respecter cette jurisprudence et ne peut pas interpréter les actes administratifs relatifs aux impôts dont le contentieux est de la compétence des juridictions administratives¹³²⁴. De plus, cette règle ne permet pas l'exercice plein des compétences du juge civil en matière fiscale. Elle apparaît donc comme une règle générale qui s'applique chaque fois qu'il n'est pas question d'interpréter un acte individuel d'imposition.

Aussi, une exception aux conséquences plus larges a été posée par la jurisprudence le 23 juin 1923¹³²⁵ dans l'arrêt Graber. Il apparaît comme une exception et un complément aux principes posés par l'arrêt Septfonds du Tribunal des conflits¹³²⁶.

2- L'exception d'illégalité devant le juge judiciaire de l'impôt

L'étendue donnée à l'exception d'illégalité dans le contentieux fiscal déroge incontestablement des dispositions de droit commun posées par l'arrêt Septfonds. Pendant que ce dernier précisait l'étendue de l'exception d'illégalité d'une manière générale, un autre arrêt d'une importance analogue posait des principes similaires applicables spécifiquement au contentieux fiscal (a). L'application de l'exception d'illégalité devant le juge judiciaire est d'ailleurs garantie par l'exception de recours parallèle (b).

a- La voie d'extension posée par l'arrêt Graber du Tribunal des conflits du 16 juin 1923

¹³²¹ Cass., com., 10 juill. 1922, S.1925, I, 162.

¹³²² A. Mestre, « Recherches sur l'exception d'illégalité » op.cit. p. 579.

¹³²³ G. Vedel : « De l'arrêt Septfonds à l'arrêt Barinstein (La légalité des actes administratifs devant les Tribunaux judiciaires », op. cit.

¹³²⁴ Cass., com., 11 févr. 1992, Lesage: Bull. Civ. IV, n°69, p. 51; Dr. fisc. 1992, com. 1327.

¹³²⁵ TC, 23 Juin 1923, Cts Graber, op.cit.

¹³²⁶ Voir en ce sens, O. Fouquet, « La pleine compétence du juge judiciaire de l'impôt », RDA, n° 307, p. 38.

L'arrêt Graber du Tribunal des conflits du 16 juin 1923 pose le principe de la plénitude de compétence des juridictions de l'ordre judiciaire pour les impositions relevant de leur compétence. Cette compétence ne connaît pas de limite, elle s'étend à l'ensemble des actes administratifs individuels ou réglementaires servant de base aux impositions contestées. Ainsi la limite posée par l'arrêt Septfonds pour les actes individuels, en ce sens que ces derniers correspondent à la réalisation d'une compétence proprement administrative est restrictive au regard de la jurisprudence Graber.

Autrement dit, la compétence du juge judiciaire de l'impôt s'étend à tous les actes administratifs servant à l'assiette et au recouvrement des impôts¹³²⁷. Il en apprécie la légalité et au besoin, déclare ceux-ci inapplicables.

La plénitude de juridiction qui lui est ainsi reconnue, ne peut pas être remise en cause par la séparation des autorités administrative et judiciaire. La juridiction judiciaire a donc l'obligation de statuer si elle est saisie d'une telle contestation et ne peut renvoyer la question devant la juridiction administrative¹³²⁸.

La plénitude de compétence reconnue aux juridictions de l'ordre judiciaire en matière fiscale est fondée sur l'art. L. 199 du LPF qui détermine le partage légal des compétences. La Cour de cassation y fait d'ailleurs référence dans ses arrêts¹³²⁹.

Ce principe de la plénitude de compétence du juge judiciaire dans le contentieux fiscal a été mis en exergue par le Conseil d'Etat dans un arrêt du 9 novembre 1927¹³³⁰. En l'espèce, il s'agissait d'une affaire dans laquelle, en application des dispositions d'un acte réglementaire exonérant des droits de mutation par décès, une veuve, des ascendants et des descendants d'une succession, un certificat avait été remis pour valoir ce que de droit. Malheureusement, cet acte ayant été annulé par l'administration, les requérants ont saisi la juridiction

¹³²⁷ Les juridictions de l'ordre judiciaire ont fait application de ces dispositions dans les arrêts suivants: Cass., com., 16 mai 1984, Bull. civ. IV, n° 169 à propos de l'application des dispositions de l'art. 740-1 et 736 du CGI. Cass., com., 26 sept. 1984 : Bull. civ. III, n° 151 : en ce qui concerne l'application de l'art. R. 233-3 du code des communes qui exempte de la taxe sur l'électricité, les consommations pour l'éclairage du domaine public national, départemental et communal. Le juge devait déterminer si oui ou non un parc concédé à une société privée appartenait au domaine public et devait bénéficier de l'exonération au vue de l'usage qui en était fait. Cass., com., 25 avril 1989, n° 627 P, Pam-Pam Massena, op.cit ; Cass., com., 30 juin 1992 n° 1246 P, Sté Picoty, op. cit. en ce qui concerne l'appréciation de la légalité (au regard du droit interne et du droit communautaire) des décrets des 30 août et 2 novembre 1978 sur lesquels se fonde l'administration pour soumettre certaines sociétés à la taxe sur les produits pétroliers. TC, 7 déc. 1998, District urbain de l'agglomération rennaise, op. cit. en ce qui concerne l'appréciation de la validité des actes administratifs servant de base à des impositions innomées.

¹³²⁸ Cass., Civ., 8 mai 1934, op. cit.; Cass., com., 7 nov. 1983: Bull. civ. IV, n° 296.

¹³²⁹ Voir notamment Cass., com., 30 juin 1992 n° 1246 P, Sté Picoty, op. cit « Vu, l'art. L. 199 du LPF...attendu qu'il résulte de ces textes que les tribunaux de l'ordre judiciaire, compétents pour statuer sur les litiges relatifs à l'appréciation des contributions et taxes indirectes, le sont aussi pour apprécier la légalité des dispositions réglementaires en vertu desquelles l'administration fiscale se prétend fondée à imposer la charge de ces impôts à un contribuable. »

¹³³⁰ CE, 9 nov. 1927, veuve Labelle : Lebon, p. 1042.

administrative afin que cette dernière atteste de l'irrégularité de cette annulation. En réponse à cette demande, le Conseil d'Etat précisa qu'« il appartenait aux tribunaux judiciaires de connaître des litiges qui peuvent s'élever au sujet de la perception des droits d'enregistrement et qu'ils *jouissent à cet égard de la compétence la plus étendue* ».

Pour que cette extension de compétence puisse pleinement bénéficier à la juridiction judiciaire dans le contentieux fiscal, une règle supplémentaire a été posée dans le contentieux fiscal : l'exception de recours parallèle.

b- L'exception de recours parallèle : un « garde-fou » important

Le Conseil d'Etat ne s'est pas contenté de mettre en avant l'existence de l'exception d'illégalité devant la juridiction judiciaire. Il a également été un ardent fondateur du respect de celle-ci en refusant d'admettre tout recours pour excès de pouvoir fondé sur la légalité d'un acte, dont l'appréciation pourrait être discutée par voie d'exception d'illégalité dans le cadre d'un recours de plein contentieux¹³³¹ : le recours pour excès de pouvoir est donc paralysé contre un tel acte parce qu'un recours est déjà formé devant une juridiction¹³³².

Ainsi, toutes les décisions qui précèdent ou qui succèdent aux opérations d'imposition sont considérées comme formant un « tout indivisible » et toutes les contestations y faisant référence, devraient être portées devant le juge de pleine juridiction¹³³³.

Ceci conduit à une certaine éradication du recours pour excès de pouvoir en matière fiscale¹³³⁴ au bénéfice du recours de pleine juridiction. Cette attitude du juge administratif met en avant le passage de l'idée d'opposition entre les deux ordres à celle de la coopération, de la coordination.

La pleine juridiction des juges judiciaires a été rappelée dans un arrêt récent rendu par le Conseil d'Etat¹³³⁵ à propos de la taxe de séjour instituée par l'art. L. 2333-26 du CGCT. En application de cet article, le maire d'une commune a pris une décision visant à collecter cette taxe auprès des personnes hospitalisées dans les hôpitaux civils de sa ville. Les hospices civils ont déféré cette décision au juge administratif afin que ce dernier statue sur la légalité de cet acte.

¹³³¹ CE, 25 janv. 1946, Dame veuve Rioust de Largentaye : Lebon, p. 24.

¹³³² Il faut d'ailleurs préciser que cette règle s'applique aussi devant le juge administratif de l'impôt. En effet, un acte qui fait l'objet d'un recours devant le juge administratif de l'impôt ne peut pas en principe faire parallèlement l'objet d'un recours pour excès de pouvoir sauf lorsqu'il est admis que celui-ci est « *détachable* » de la procédure d'imposition. Les actes réglementaires sont ainsi toujours considérés comme détachables alors que ce caractère n'est très rarement admis pour les décisions individuelles.

¹³³³ Dossiers Pratiques Francis Lefebvre, Contentieux fiscal, op. cit., n° 5050, p. 735 et 736.

¹³³⁴ Voir supra.

¹³³⁵ CE, 21 déc. 2006, n° 284751, Hospices civils de Lyon, op. cit.

Le juge administratif s'est déclaré incompétent et cette décision a été confirmée par le Conseil d'Etat qui précise que cette taxe en application des dispositions de l'art. L.199 du LPF est un impôt indirect et que ce contentieux relève de la compétence des juridictions judiciaires¹³³⁶. Cet arrêt, qui a été rendu contrairement aux conclusions du commissaire du Gouvernement qui proposait que la décision du maire soit regardée comme détachable de la procédure d'imposition, marque un frein à la règle de la « détachabilité » qui constitue la base sur laquelle repose le recours pour excès de pouvoir dans le contentieux fiscal.

L'appréciation de la légalité des actes administratifs et l'interprétation de ceux-ci par le juge pénal dans le contentieux fiscal est d'une amplitude identique, bien que les raisons d'une telle extension soient à quelques égards, différentes.

B- L'extension de la compétence des juridictions répressives dans le contentieux fiscal

Autant la plénitude de compétence des juridictions judiciaires dans le contentieux de l'impôt pourrait découler partiellement de la jurisprudence générale et entièrement de celle spécifique à la matière fiscale, autant en droit répressif, l'appréciation de la légalité des actes administratifs par le juge pénal dans le contentieux fiscal, découle entièrement des dispositions légales de droit commun applicables en matière pénale. Il faut dire que le déroulement des litiges relatifs à la fraude fiscale n'est pas sur le principe, dérogatoire du droit commun¹³³⁷.

Le refus d'avoir recours à la question préjudicielle lorsque se pose la question de la légalité d'un acte administratif devant elle, est une solution que la juridiction répressive a toujours adoptée. Aussi, ce choix qui est longtemps apparu comme une solution jurisprudentielle, est aujourd'hui entérinée par la loi (1). Le juge répressif au-delà de l'appréciation de la légalité de l'acte administratif, peut également se prononcer sur la compétence du juge administratif de l'impôt (2).

1- L'interprétation et le contrôle de légalité des actes administratifs par le juge répressif dans le contentieux fiscal

La compétence du juge pénal en la matière découle des dispositions de l'art. L. 111-5 du Nouveau Code pénal de 1994. Cet article vient consacrer sur le plan légal, une pratique jurisprudentielle qui, normalement n'avait pas lieu d'être puisque l'application du principe de

¹³³⁶ Idem.

¹³³⁷ Voir supra.

la séparation des autorités administrative et judiciaire en matière pénale ne faisait pas l'ombre d'un doute¹³³⁸.

Malgré l'interdiction ainsi posée par le principe, on a assisté à une résistance de la jurisprudence répressive qui bravait ce dernier et interprétait sans vergogne, les actes administratifs et au besoin appréciait leur légalité. Cette tendance a pourtant été remise en cause par la doctrine et certains juges du fond de l'ordre judiciaire¹³³⁹.

Même le Tribunal des conflits dans un arrêt du 5 juillet 1951¹³⁴⁰, a eu à dessein de clarifier et d'uniformiser les pratiques jurisprudentielles. Il donne une explication juridique logique tout en apportant une restriction à cette pratique. Dans l'arrêt précité, il a estimé que, la nature de la mission assignée au juge pénal lui donnait le droit, voire l'obligation « d'interpréter outre les lois, les règlements administratifs, mais encore d'apprécier la légalité de ceux-ci, qu'ils servent de fondement à la poursuite ou qu'ils soient invoqués comme moyen de défense ». En d'autres termes, la nature des missions assignées au juge pénal justifie sa plénitude de juridiction et l'extension de sa compétence sur les questions de légalité des actes administratifs.

Il précise toutefois que cette compétence ne pouvait s'étendre aux actes individuels puisqu'elle aboutirait à une atteinte directe aux prérogatives de l'administration¹³⁴¹.

Cette jurisprudence n'a pas été entièrement suivie par la Cour de cassation¹³⁴² qui, en invoquant plusieurs raisons, a reconnu la compétence du juge pénal en la matière, marquant ainsi une résistance à la jurisprudence du Tribunal des conflits.

L'évolution des idées et la résistance jurisprudentielle a certainement été génératrice de la reconnaissance légale de cette extension des compétences du juge pénal dont le reflet sur le contentieux fiscal soumis à son étude ne peut qu'être positif.

¹³³⁸ Voir art. 127 de l'ancien code pénal qui reprend l'interdiction posée par l'art. 13 de la loi des 16-24 août 1790 et du décret des 16 fructidor en III : « Seront coupables de forfaiture... les juges, les procureurs généraux ou de la république ou leurs substituts qui auraient excédé leur pouvoir en s'immisçant dans les matières attribuées aux autorités administratives » notamment en refusant d'exécuter des ordres émanant de l'administration.

¹³³⁹ Voir A. Homont, « L'appréciation de la légalité des actes administratifs individuels par les tribunaux répressifs de l'ordre judiciaire » : JCP 1951, II 956 ter.

¹³⁴⁰ TC, 5 juill. 1951, Avranches et Desmarests : JCP 1951, II, 6623.

¹³⁴¹ Voir notamment A. Mestre, « Recherches sur l'exception d'illégalité », op. cit p. 582 qui résume la doctrine Merlin sur ce point.

¹³⁴² La portée des arrêts qui ont suivi cette jurisprudence est résumée par A. Homont : « L'appréciation de la légalité des actes administratifs individuels par les tribunaux répressifs de l'ordre judiciaire » : op. cit. Pour le premier arrêt analysé (Dr. Zwilliger), la raison est celle selon laquelle, en l'absence de voies de recours spéciales, et, d'une manière générale, en l'absence d'un fait exprès fondant l'existence d'une question préjudicielle, l'exception devrait s'analyser en question préalable. Dans le second arrêt, (arrêt Gerval), la Cour de cassation précise que le juge pénal est compétent pour apprécier la légalité des actes administratifs individuels dès lors que ceux-ci constituent des mesures légalement ordonnées. Enfin, le dernier arrêt, (arrêt Reibel) reconnaît la compétence du juge pénal lorsqu'aucune juridiction administrative n'est compétente pour statuer sur l'objet de l'exception.

Tout comme dans le contentieux pénal général, en matière fiscale se pose aussi la question de la nature du contrôle qu'exerce ainsi la juridiction pénale.

La compétence du juge pénal est reconnue dès lors que la solution du procès dépend de l'examen de l'acte. Des incertitudes demeurent toutefois quant aux modalités de ce contrôle, à la portée de celui-ci et même quant à sa nature¹³⁴³.

S'il est vrai qu'il s'agit d'un contrôle de légalité, ce moyen doit être soulevé avant toute défense au fond, faute de quoi, il est irrecevable devant la Cour de cassation malgré son caractère d'ordre public¹³⁴⁴. Cette assimilation entre contrôle de légalité et question préjudicielle conduit à méconnaître la nature de ce contrôle¹³⁴⁵.

Il n'en demeure pas moins que la compétence du juge répressif s'étend au domaine qui relève de la compétence du juge de l'impôt et précisément, le juge administratif.

2- Le juge répressif et l'appréciation des questions relevant de la compétence du juge de l'impôt

La répartition des compétences en matière fiscale conduit à réserver les litiges relatifs à l'assiette et au calcul de l'impôt soit au juge administratif, soit au judiciaire de l'impôt. Quant aux litiges relatifs à la fraude fiscale, ils sont de la compétence du juge répressif quelle que soit l'imposition en cause.

Aussi toute question posée sur l'établissement ou encore sur l'obligation de payer devant la juridiction pénale, devrait conduire celle-ci à surseoir à statuer et à renvoyer le traitement de celle-ci devant la juridiction compétente¹³⁴⁶. Or, dans la pratique, cette procédure n'est pas respectée. La Cour de cassation a décidé que le juge répressif ne doit pas surseoir à statuer¹³⁴⁷ car il n'existe pas en matière de fraude fiscale, objet à question préjudicielle portant sur l'assiette ou sur l'étendue des impositions¹³⁴⁸.

Cette solution qui conduit ainsi à étendre considérablement la compétence de la juridiction répressive, est logique puisque le juge pénal, dans la mission qui lui est conférée, n'est pas dans l'obligation de déterminer la nature et le montant d'un impôt. Il doit constater l'existence d'éléments matériels et intentionnels de l'infraction. Cette détermination se fait

¹³⁴³ V. Lesclous : « L'appréciation des actes administratifs par le juge répressif. », JCP 1994, I, 3747. p. 144 et s.

¹³⁴⁴ Idem.

¹³⁴⁵ Ibidem.

¹³⁴⁶ Que le juge répressif statue sur une question qui relève de la compétence du juge judiciaire, ce n'est pas en soi gênant au regard de la dualité juridictionnelle. Mais qu'il règle une question qui relève de la compétence du juge administratif, la répartition stricte des compétences voudrait qu'elle telle situation soit intolérable.

¹³⁴⁷ Cass., crim., 5 juill. 1976: Bull. crim., n° 246.

¹³⁴⁸ Cass., crim., 20 juin 1983 : Bull. crim., n°189.

indépendamment de la nature de l'impôt. Quand bien même, il se prononcerait sur le montant des bases d'imposition, il s'agirait d'une estimation ayant un caractère purement informatif¹³⁴⁹.

C- L'extension de la compétence de la juridiction administrative dans les domaines relevant de la compétence du juge judiciaire

L'application par le juge administratif des règles établies par le juge judiciaire est une pratique très courante. Elle témoigne du fait que les deux ordres de juridiction participent d'un même ordre juridique et qu'ils doivent en assurer l'unité, nonobstant le fait que sur le plan légal, rien ne s'oppose à une telle application. Le Conseil d'Etat a d'ailleurs précisé que le principe de la séparation n'implique nullement l'ignorance par les tribunaux administratifs des principes établis par la juridiction civile¹³⁵⁰. Cette utilisation de concepts posés dans d'autres domaines permet entre autres, de préciser la portée de la loi fiscale et par conséquent de garantir une meilleure articulation entre celle-ci et les autres lois du système juridique.

Aussi le juge administratif, par le truchement de la théorie de l'acte clair, interprète les actes de droit privé et tranche les questions qui relèvent de la compétence de la juridiction judiciaire, en dépit de la répartition des compétences et de la séparation des autorités judiciaire et administrative. Par ailleurs, il applique les règles établies par le juge judiciaire.

1- L'interprétation des actes de droit privé par la juridiction administrative

En décidant d'interpréter les actes et comportements de droit privé desquelles découleront les qualifications juridiques relatives à la portée de la loi fiscale, les juridictions administratives ont pour objectif d'éviter des incessants renvois préjudiciels et mettent ainsi en avant, une attitude positive de collaboration qui contribue à la cohésion du contentieux fiscal.

En pratique, pour pouvoir appliquer les règles établies par le juge judiciaire et faire les déductions juridiques qui s'imposent, le juge civil devrait préalablement avoir dégagé ceux-ci à travers sa jurisprudence. Ceci permet d'éviter la dénaturation des principes de droit privé. Le juge administratif fiscal souscrit sans réserve à cette conception. Aussi pour interpréter un acte de droit privé, il utilise les techniques mises en place par le juge civil¹³⁵¹ matérialisant

¹³⁴⁹ CE, 16 juin 1982, n° 26302 : Dr. fisc. 1982, comm. 2141 ; RJF 1982, comm. 429 ; CAA Marseille, 25 mars 2004, n° 991518, De Sa : RJF 2005, n° 437.

¹³⁵⁰ CE, 28 avril 1965, n°53714 : Dupont 1965, p. 297.

¹³⁵¹ Il faut dire qu'une méconnaissance de sa part du régime général des obligations peut en effet engendrer les solutions fiscales erronées. Voir en ce sens : Y. Sérandour, et I. Sérandour, « Quand le juge administratif s'essaie

ainsi une certaine courtoisie envers ce dernier puisqu'aucun principe juridique ne l'oblige formellement à le faire. Cela s'est matérialisé par exemple pour l'interprétation d'un contrat selon la volonté des parties¹³⁵².

Tel fut aussi le cas pour un arrêt dans lequel le juge administratif¹³⁵³ a été appelé à qualifier une personne d'associé de fait. Pour se faire, il a retenu un ensemble d'éléments de fait et les a interprétés comme l'aurait fait le juge judiciaire. Il a notamment retenu que la personne concernée outre ses fonctions de directeur commercial, disposait d'une procuration sur les comptes bancaires de l'entreprise, et y effectuait les opérations nécessaires à la gestion, signait les déclarations fiscales, engageait et licenciait le personnel, traitait de l'ensemble des affaires auprès des clients et des fournisseurs...

Le juge administratif a aussi été appelé à déterminer le caractère commercial ou non de l'activité d'un contribuable¹³⁵⁴.

Il faut toutefois préciser que la qualification donnée par le juge judiciaire aux faits ne lie pas le juge administratif¹³⁵⁵. Cependant, la collaboration ne se limite pas à ce niveau. Au-delà des différents aspects sus évoqués, l'extension se traduit aussi par l'application spontanée des principes de droit privé par le juge administratif dans le contentieux fiscal.

2- L'application des dispositions de droit privé par le juge administratif

L'application des dispositions de droit privé par le juge administratif dans le contentieux fiscal témoigne d'une double volonté. Celle d'étendre sa compétence mais surtout celle d'assurer la compatibilité et l'articulation des règles fiscales avec les autres branches du droit¹³⁵⁶.

Le juge administratif, lorsqu'il statue sur les litiges relevant de sa compétence est très souvent amené à préciser et à appliquer les dispositions de droit privé¹³⁵⁷. Tel a été le cas lorsqu'il a été question pour la juridiction administrative d'interpréter les dispositions de l'art. 870 du

au régime des obligations : étude à propos de l'arrêt du CAA Marseille, 10 avr. 2007, n° 04MA00805, Sté CMF équipement » : Dr. fisc. 09/07, n° 39, p. 8 et s.

¹³⁵² CE, 23 nov. 1983, n° 41631 : RJF 1/84, n° 8.

¹³⁵³ CE, 03 juill. 2001, n°211316, Evareart : RJF 10/01, n°1259, p. 871.

¹³⁵⁴ CE, 20 févr. 1980, n° 7235 et 7236 : RJF 4/80, n° 282.

¹³⁵⁵ CE, 30 juill. 2003, n° 221005, Emmanuelli : Dr. fisc. 2003, n°44-45, p. 1403.

¹³⁵⁶ M.A. Latournerie, «L'interprétation de la loi fiscale» in *Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale*, p. 27 et s.

¹³⁵⁷ Pour déterminer la validité d'une transaction fiscale, il a du se référer non seulement à la jurisprudence judiciaire tant en ce qui concerne l'appréciation de la notion de consentement qu'en ce qui concerne l'impact d'une erreur matérielle contenue dans le contrat. Voir CE, plén. 28 sept. 1983, n° 26900.

code civil, selon lequel l'héritière est tenue à proportion de ses droits dans la succession, de contribuer au paiement des impôts dus par son auteur (son père défunt)¹³⁵⁸.

Dans une autre affaire¹³⁵⁹, le juge administratif pour déterminer la légalité des impositions supplémentaires (impôt sur les sociétés) qui ont été mises à la charge d'une société, a dû interpréter les dispositions de l'art. 1587 du code civil selon lesquelles à l'égard du vin, de l'huile et des autres choses qu'il est dans l'usage de goûter avant d'en faire l'achat. Il n'y a point de vente tant que l'acheteur ne les a pas goûtés et agréés. Le juge en a déduit que ces dispositions étant supplétives de la volonté des parties, la renonciation à celles-ci ne pouvait point découler de leur silence. En l'espèce, la date de la réalisation de la vente avait une importance capitale. Elle permettait de déterminer les opérations à prendre en compte dans le chiffre d'affaire de l'entreprise pour déterminer l'impôt sur les sociétés.

A côté des extensions légales et jurisprudentielles, la collaboration entre les deux ordres se déduit aussi de leur attitude. Dans certains cas, ils restreignent volontairement leur compétence afin d'assurer la cohésion du contentieux fiscal.

II- Une restriction des compétences consentie : la relativité de la chose jugée

La collaboration entre les deux ordres de juridiction implique parfois une prise en compte volontaire de la chose jugée¹³⁶⁰ par l'un ou l'autre ordre. Cette restriction consentie est une règle essentiellement prétorienne. A ce titre, elle a été qualifiée de « collaboration de droit » par Emmanuel LANGAVANT¹³⁶¹ dans la mesure où elle est spontanée, mais finit par avoir un caractère obligatoire pour les juges. Pour lui, ces derniers sont en définitive « **obligés** » de respecter l'autorité absolue ou relative de chose jugée¹³⁶².

¹³⁵⁸ CE 25 juin 2003 n° 240817, Corrêia, op.cit.

¹³⁵⁹ CE, 28 juillet 2000, n° 180412, Sté Gardère-Haramboure : RJF 11/00, n° 1216.

¹³⁶⁰ La chose jugée est l'autorité attachée à un acte de juridiction servant de fondement à l'exécution forcée du droit judiciairement établi, et faisant obstacle à ce que la même affaire (même demande entre les mêmes parties, portant sur le même objet et la même cause) soit à nouveau portée devant une juridiction. (Lexique des termes juridiques, 14 éd., op. cit., p. 104).

¹³⁶¹ E. Langavant, *La collaboration entre les deux ordres de juridiction*, Thèse, op. cit. p. 9 et s.

¹³⁶² La distinction entre l'autorité relative (art. 1351 du Code civil) et l'autorité absolue repose sur deux éléments essentiels. Ceux-ci concernent le tribunal et l'invocabilité de la chose jugée. Qu'elle soit relative ou absolue, l'autorité de chose jugée proscrie le jugement d'une affaire déjà jugée par une juridiction. Toutefois, lorsqu'elle est relative, le juge peut tenir compte de la constatation matérielle des faits réalisée par une autre juridiction sans tenir compte de la qualification juridique donnée à ceux-ci. Elle n'est opposable qu'aux parties au procès. Dans ce cas, l'invocabilité est conditionnée par la triple identité de cause, de parties et d'objet. Alors que quand l'autorité de chose jugée est absolue, ce qui a été jugé entre deux ou plusieurs plaideurs est opposable à tous (erga omnes) et doit être respecté par ceux qui sont étrangers au procès.

Cette qualification nous paraît satisfaisante. Tout d'abord, elle s'inscrit dans l'esprit de cette règle dont le but est d'interdire le renouvellement d'un procès sur une question définitivement tranchée par une juridiction. Il en résulte une consolidation mutuelle de l'autorité juridictionnelle des deux ordres puisque le respect de l'autorité absolue de chose jugée, permet d'éviter les contradictions qui peuvent résulter d'un positionnement contraire. Comme le souligne Claude DURAND, « il serait contraire à l'ordre social de permettre au juge judiciaire de contredire le juge administratif ou de tolérer que celui-ci contredise celui-là. Aucune des deux juridictions ne sortirait vainqueur de ce duel ; elles seraient toutes les deux amoindries dans leur autorité »¹³⁶³. Aussi, si l'intérêt suprême des deux ordres conditionne leur comportement vis-à-vis de la chose jugée, que celle-ci ait une autorité absolue ou relative, il faut apporter une petite réserve à ce plaidoyer : aucune disposition n'oblige un ordre à surseoir à statuer jusqu'à ce que la juridiction appartenant à l'ordre opposé ait rendu son jugement sur une question donnée¹³⁶⁴. Autrement dit, chaque juridiction jouit d'une autonomie pleine lorsqu'elle officie dans le domaine qui lui est réservé.

Or, cette autonomie ne permet pas de justifier une quelconque indifférence ou ignorance des arrêts rendus par l'ordre voisin, surtout si ceux-ci présentent des similitudes en matière de faits¹³⁶⁵.

Le juge administratif de l'impôt peut être saisi de **faits** dont le juge répressif a déjà eu connaissance et sur lesquels, il a déjà porté une appréciation au regard de la loi pénale et vice versa. Cette réalité est inhérente au dualisme juridictionnel.

Le premier doit-il tenir compte de cette appréciation, ou conformément à la plénitude de juridiction, est-il en droit d'y opposer une fin de non recevoir ?

L'autorité relative de chose jugée reste en dépit de tout, **voulue** : elle permet de mettre un accent particulier sur la cohabitation « polie », qui régit les rapports entre les deux ordres de juridiction dans le contentieux fiscal. La prise en compte de la chose jugée par l'ordre voisin reste toutefois légalement encadrée et ceci à deux titres : tout d'abord, il faut que les

¹³⁶³ C. Durand, *Les rapports entre les juridictions administrative et judiciaire*, Thèse, op. cit. p. 25, 125 et s.

¹³⁶⁴ En dehors des cas de questions préjudicielles ! Voir supra.

¹³⁶⁵ La prise en compte de ce jugement n'aurait pas réellement d'intérêt si l'on se contentait de souligner une approche restrictive du contentieux fiscal relevant des deux ordres de juridiction. En effet, opposer contentieux des impôts directs et indirects, aurait limité la portée de nos propos comme elle limita jadis celle de M. Chevalier (*La relativité de la chose jugée dans le contentieux fiscal*. Paris, P.U.F., Publication de la faculté de droit et de sciences économiques de Limoges, 1975, p. 85 et s.). Il a dans sa thèse, tenu compte de l'opposition impôts directs et indirects ; ce qui a réduit son analyse de la relativité à une approche purement technique de l'identité d'objet.

conditions de l'autorité relative de chose jugée soient réunies et ensuite, la chose jugée n'est obligatoire que pour la constatation matérielle des faits.

En pratique, l'autonomie et le parallélisme des instances justifiés par les buts différents qui sont assignés aux différents juges, n'excluent pas un chevauchement qui se matérialise par une identité de parties, d'objet et de cause (A). Cette triple identité ouvre la voie en matière fiscale, à l'intégration de la chose jugée par une autre juridiction. Elle symbolise ainsi la faculté (et non l'obligation) dont dispose le juge fiscal saisi, à restreindre de son propre chef sa plénitude de juridiction (B).

A- L'encadrement de la collaboration consentie: de l'indépendance des instances juridictionnelles à une triple identité de parties, d'objet et de cause

La collaboration instituée par l'intégration de la chose jugée est spontanée et choisie par les juges des deux ordres. Si la décision de prendre en compte ou non la chose jugée par l'autre ordre reste à leur entière discrétion, il faut toutefois signaler que les juges restent tributaires de la réunion de certaines conditions légales (2). Avant de faire état de celles-ci, il serait judicieux de rappeler le contexte dans lequel une telle collaboration peut être amenée à se réaliser. En effet, chaque juridiction intervenant dans le contentieux fiscal, jouit d'une indépendance qui n'est pas contestée, tant les missions assignées sont différentes (1).

1- Le contexte de la collaboration consentie : l'indépendance des instances fiscales

L'indépendance des instances fiscales se justifie par l'objectif différent assigné à chaque juridiction intervenant dans la matière (a). La conséquence en est la plénitude de juridiction. En pratique, elle dispense les juridictions du sursis à statuer même si les juridictions en cause sont saisies des litiges se rapportant aux mêmes faits (b).

a- Un objectif différent assigné à chaque ordre de juridiction dans le contentieux fiscal

Le partage du contentieux en matière fiscale entre les deux ordres de juridiction permet non seulement de définir de manière stricte la mission attachée à chaque juridiction, mais conduit aussi à la connaissance par les juges des faits déjà tranchés par une décision définitive.

Cette réalité est rendue possible dans la sphère fiscale parce qu'il y a fondamentalement une différence de nature entre le contentieux géré par le juge de l'impôt et celui géré par le juge répressif.

Il arrive fréquemment que les faits dont ils sont saisis donnent lieu à des qualifications juridiques parallèles¹³⁶⁶.

Le juge administratif et le juge judiciaire de l'impôt sont appelés à se prononcer sur la régularité et le bien fondé des impositions. Pour se faire, ils doivent s'assurer que les conditions d'imposition sont réunies. En l'occurrence, ils doivent vérifier que le montant imputé par l'administration fiscale est exact. En cas de redressement pour manquement délibéré, ils sont habilités à appliquer des pénalités, indépendamment d'une plainte pour fraude fiscale qui pourrait être instruite auprès du juge répressif et dont les sanctions pénales sont indépendantes de l'issue de l'action auprès du juge de l'impôt. Ainsi, le juge répressif qui pourrait être saisi des mêmes faits, n'a pas besoin de déterminer le montant des impositions fraudées¹³⁶⁷. En général, ses constatations ne s'appliquent que lorsqu'on est face à une absence ou à une insuffisance des déclarations et non en présence du calcul du revenu imposable. Le contentieux de ce dernier est de la compétence des juridictions administratives¹³⁶⁸.

Il lui a toutefois été reconnu la faculté de corriger la reconstitution du chiffre d'affaire telle que réalisée par l'administration fiscale, compte tenu des objections d'un contribuable, et du caractère anormalement faible de la marge brute qui ne cessait de s'amenuiser¹³⁶⁹.

Hormis ces cas très exceptionnels, la compétence du juge répressif ne s'étend pas à la validité de la procédure d'imposition¹³⁷⁰. Il s'assure simplement que les conditions de l'infraction sont réunies. Il peut par exemple décider de relaxer un contribuable alors que le juge de l'impôt a validé les redressements de l'administration à l'encontre de ce dernier. Inversement, un contribuable pourrait être poursuivi¹³⁷¹ et faire l'objet d'une condamnation au pénal¹³⁷² alors que le juge de l'impôt a prononcé une décharge à son endroit pour vice de forme ayant entaché la procédure de redressement¹³⁷³. La chambre criminelle de la Cour de cassation a jugé dans ce sens qu'un dégrèvement accordé par l'administration fiscale n'avait pas d'effet sur l'existence d'un délit de fraude fiscale¹³⁷⁴.

¹³⁶⁶ J. Grosclaude et Ph. Marchessou, *Procédures fiscales*, 3^e éd. Dalloz, p. 272.

¹³⁶⁷ En vertu d'une jurisprudence ancienne : Cass., crim., 15 oct. 1958 : RO, p. 304 ; Pour une application plus récente : Cass., crim., 14 déc. 1976 : Bull. crim., p. 921, n° 362.

¹³⁶⁸ Cass., crim., 7 nov. 1983: Bull. Crim. , p. 729, n°287; D. 1984, IR, 135.

¹³⁶⁹ Cass., Crim., 23 nov. 1995, Giffard: RJF 1996, n° 1353.

¹³⁷⁰ Cass., Crim., 28 juin 1982 : Bull. crim. n° 176, p. 486.

¹³⁷¹ Cass., crim., 18 nov. 1976 : Bull. crim. n° 332, p. 846.

¹³⁷² Cass., crim., 10 déc. 1969, Bull. crim. n° 335; Cass. Crim. 23 nov. 1995, Giffard, op. cit.

¹³⁷³ CE, plén., 9 avril 1986, n° 22690: RJF 6/86, n°625, concl. Fouquet.

¹³⁷⁴ Cass. crim. 28 nov. 1994, Ivars : Bull. crim. , p. 926, n° 378.

Les instances étant parallèles et indépendantes, les différentes juridictions n'ont pas l'obligation de surseoir à statuer.

b- L'absence d'obligation de surseoir à statuer : un pas supplémentaire vers une collaboration voulue

Dès lors qu'il n'existe pas de dépendance entre les instances juridictionnelles, les juges des deux ordres sont dispensés de surseoir à statuer. Les cours suprêmes des deux ordres l'ont clairement rappelé.

La Cour de cassation a affirmé à de nombreuses reprises que les poursuites pénales exercées sur le fondement de l'art. 1741 du CGI et la procédure administrative d'imposition étant par leur nature et leur objet, différentes et indépendantes, le juge pénal n'avait pas à surseoir à statuer et à attendre que la juridiction administrative, saisie d'une demande en annulation, ait statué sur ladite question¹³⁷⁵.

Dans le même ordre d'idées, le Conseil d'Etat a précisé qu'aucune disposition d'ordre législatif ou réglementaire n'oblige la juridiction administrative à surseoir à statuer jusqu'à ce qu'une juridiction appartenant à un autre ordre de juridiction, saisie d'un litige distinct pour les mêmes faits se soit prononcée¹³⁷⁶. Aussi, s'il arrive à la juridiction administrative de surseoir à statuer¹³⁷⁷, cela reste une simple faculté qu'on ne saurait transformer en obligation.

Si les juridictions n'ont pas l'obligation procédurale ou institutionnelle de surseoir à statuer c'est-à-dire de collaborer, il leur arrive de tenir compte du jugement rendu par la juridiction de l'ordre opposé. Cette faculté est toutefois subordonnée à la réunion de plusieurs conditions.

2- Les conditions nécessaires à la collaboration consentie : la triple identité des parties, d'objet et de cause d'objet

La condition de la triple identité est requise dans le contentieux fiscal pour que puisse être mise en œuvre l'autorité relative de chose jugée entre les juridictions qui interviennent en la matière. L'autorité absolue de chose jugée qui ne s'attache qu'à deux types de décisions, (décision de condamnation des juridictions répressives et décisions d'annulation rendues sur recours pour excès de pouvoir) et qui s'impose à tous¹³⁷⁸, ne soulève pas de difficultés particulières en matière fiscale puisque le régime général ne subit aucune dérogation¹³⁷⁹.

¹³⁷⁵ Voir notamment : Cass. crim. 5 juill. 1976, op. cit; Cass. Crim. 9 mai 1977, Bull. Crim. n°160, p 397; Cass., Crim., 20 juin 1983, op.cit; Cass., crim., 25 févr. 1991, Monnot : RJF 1991, p. 586.

¹³⁷⁶ CE, 29 oct. 1980, n° 19999 : RJF 1981, n°44.

¹³⁷⁷ CE, 9 févr. 1983, n°27351 : RJF 4/83, n°219 et 559.

¹³⁷⁸ Voir en ce sens M. Liebert-Champagne : « L'autorité de la chose jugée en matière fiscale » : RJF 6/88, p. 375 et s.

¹³⁷⁹ J.P. Chevalier, *La relativité de l'autorité de chose jugée dans le contentieux fiscal*, Thèse op. cit. pp.11 et 12.

L'autorité relative quant à elle, parce qu'elle a une incidence sur la plénitude de juridiction, conduit nécessairement à s'assurer du fait que les différents juges concernés connaissent véritablement des mêmes questions et qu'il n'y ait pas d'erreur sur la personne. L'exigence est posée par l'art. 1351 du code civil qui dispose que « l'autorité de la chose jugée n'a lieu qu'à l'égard de ce qui a fait l'objet du jugement. Il faut que la chose demandée soit la même ; que la demande soit fondée sur la même cause ; que la demande soit entre les mêmes parties, et formée par elles et contre elles en la même qualité. ». Elle est rappelée par la jurisprudence qui précise que l'exception de chose jugée n'est retenue que si le nouveau litige présente avec celui qui a été clos par une décision définitive, une triple identité¹³⁸⁰.

L'identité de cause résulte en général du fait que le contribuable interpelle à nouveau le tribunal sur une question fondée sur les moyens tirés des mêmes causes juridiques que celles ayant déjà été invoquées devant un autre tribunal.

Quant à l'objet, il s'agit de la contestation d'impôt identique portant sur les mêmes années¹³⁸¹ et concernant un même contribuable. Cette identité implique donc la matérialité de l'objet et la réclamation d'un droit identique¹³⁸². Le Conseil d'Etat a précisé que le jugement d'un TGI dans le cadre d'un litige relatif à l'imposition d'une entreprise à la taxe sur les véhicules des sociétés est sans conséquence dans un litige porté devant la juridiction administrative et relatif à l'impôt sur les sociétés¹³⁸³. De plus, il a souligné que l'autorité de chose jugée ne peut pas être attachée à un jugement définitif d'un tribunal administratif, jugeant une société civile passible de l'impôt sur les sociétés, à l'encontre d'un associé imposable à l'impôt sur le revenu, faute d'identité d'objet et de parties¹³⁸⁴. Autrement dit, le contribuable doit être le même.

En règle générale, en matière d'impôt sur le revenu, deux conjoints sont considérés comme étant un même contribuable¹³⁸⁵. Toutefois, un jugement rendu par le juge civil ne peut avoir autorité de chose jugée à l'encontre de l'administration dans la mesure où cette dernière n'était pas partie à l'instance¹³⁸⁶. On est effectivement face à un défaut d'identité de partie et d'objet.

¹³⁸⁰ Voir notamment CAA Nancy, 21 déc. 2000, n° 97425, Thomassin : RJF 11/01, n° 1433.

¹³⁸¹ CE, 2 mai 1973 n° 83058, Sté Monot : Lebon, p. 941 où le Conseil d'Etat a jugé que la qualification donnée à un produit ayant entraîné l'application de la TVA à taux normal au cours de deux années, peut être remise en cause au cours de la troisième année en ce qui concerne ledit produit.

¹³⁸² J.-P. Chevalier, *La relativité de l'autorité de chose jugée dans le contentieux fiscal*, op. cit. p. 42.

¹³⁸³ CE, 3 juill. 2001, n° 211316, Everaert, op. cit.

¹³⁸⁴ CE, 25 juill. 1986, n° 42801 : RJF 10/86, n° 863.

¹³⁸⁵ CE, 20 avril 1977, n°96249 : RJF 6/77, n°373; CE, 6 juin 1984, n° 37232 : RJF 8-9/84, n° 1062.

¹³⁸⁶ CE, 20 févr. 1980, n° 7236, op. cit.

Les juridictions de l'ordre administratif ou de l'ordre judiciaire pourraient éventuellement s'intéresser au jugement devenu définitif et rendu par leur homologue de l'ordre opposé lorsque l'exigence de la triple identité est respectée. Il s'agit là d'un signe fort qui marque les rapports de travail entre les deux ordres de juridiction.

B- Les manifestations de la collaboration consentie : la prise en compte de la chose jugée par l'autre ordre de juridiction

Pour qu'un juge puisse prendre en considération la décision rendue par un autre, encore faudrait-il que ce dernier ait un caractère définitif¹³⁸⁷. Cette condition étant remplie, il faut souligner que cette incorporation de la chose jugée par l'ordre voisin traduit non seulement sa volonté personnelle de restreindre sa plénitude de juridiction mais aussi les rapports de collaboration qui existent entre les ordres de juridiction en vue de la coordination de leur action dans le but d'assurer l'unité de la justice fiscale.

1- La nécessité d'un jugement définitif

Il existe plusieurs cas de figure dans lesquels le juge a l'obligation de prendre en considération le jugement rendu par une juridiction de l'ordre opposé. Tel est notamment le cas, lorsqu'il a renvoyé le traitement d'une question préjudicielle à l'ordre de juridiction compétent. Un tel jugement est revêtu de l'autorité relative de chose jugée¹³⁸⁸.

Il en est de même pour les jugements présentant une triple identité. Toutefois, il est primordial qu'un tel jugement soit définitif c'est-à-dire qu'il mette fin à tout ou partie du litige¹³⁸⁹. Un tel jugement reste toutefois sujet aux voies de recours¹³⁹⁰.

Par contre, les jugements pénaux tels que des ordonnances de non lieu ne sont pas considérés comme des jugements définitifs¹³⁹¹. Il en est de même des jugements ou arrêts prononçant la relaxe au bénéfice du doute¹³⁹².

Lorsqu'un jugement est présenté comme étant définitif, le juge administratif ou judiciaire peut tenir compte du dispositif et des motifs de celui-ci pour rendre son propre jugement.

2- La prise en compte de constatation matérielle des faits et le rejet possible de la qualification juridique de ceux-ci

¹³⁸⁷ J.P.Chevalier, *La relativité de l'autorité de chose jugée dans le contentieux fiscal*, op. cit. p. 26 et 27.

¹³⁸⁸ Voir supra.

¹³⁸⁹ M. Liébert-Champagne, « L'autorité de chose jugée en matière fiscale », op. cit. p. 376.

¹³⁹⁰ Lexique des termes juridiques, 14^e éd., op. cit. p. 339.

¹³⁹¹ CE, 11 mars 1992, n° 76 530 : RJF 1992, n° 596 ; CAA Bordeaux, 21 mars 1995, n° 94869 : Dr. fisc. 1995, comm. 2202.

¹³⁹² TA Lyon, 23 janv. 1992, n°9761 : Dr. fisc. 1992, comm. 224.

La prise en compte de la constatation matérielle des faits constitue l'élément essentiel de la manifestation de la collaboration choisie par les juges fiscaux¹³⁹³. Elle n'est pas sans véritable conséquence. Il en découle une limitation évidente de la plénitude de juridiction du juge. Cette limitation est faite de son plein gré car il peut toujours décider de procéder à sa propre analyse.

Cependant, dans la plupart des cas, il a tendance à se référer à la constatation faite par son homologue, lorsque ces derniers permettent d'expliquer le dispositif : « L'autorité de la chose jugée s'attache au dispositif du jugement...et s'étend aux motifs des décisions »¹³⁹⁴.

Ainsi, si les juges restreignent leur pouvoir en intégrant à leur jugement la constatation matérielle des faits réalisés par l'ordre opposé(a), ils réaffirment très vite l'étendue de leur pouvoir en procédant à une qualification propre de ceux-ci, excluant par là celle faite par le premier juge (b).

a- L'incorporation de la constatation matérielle des faits

Plusieurs exemples jurisprudentiels montrent que le juge administratif s'attache à la constatation matérielle des faits lorsque celle-ci est le fruit du travail du juge judiciaire et principalement du juge répressif¹³⁹⁵. Il lui est même souvent arrivé de surseoir à statuer afin d'attendre la décision rendue par la juridiction répressive¹³⁹⁶, et la Haute cour administrative s'assure que la juridiction de fond n'a pas méconnu l'autorité de chose jugée qui s'attache à une décision rendue par le juge pénal¹³⁹⁷.

Les constatations matérielles de faits qui figurent dans les décisions du juge pénal sont revêtues de l'autorité absolue de la chose jugée¹³⁹⁸. Il en est ainsi par exemple du montant chiffré des opérations fraudées¹³⁹⁹.

En tout état de cause, le juge administratif est dans l'obligation de considérer comme étant revêtue de l'autorité de chose jugée la constatation faite par le juge pénal, sur le nombre d'opérations non déclarées, effectuées par un contribuable ainsi que sur le prix de vente

¹³⁹³ Chevalier démontra aussi qu'en ce qui concernait exclusivement le contentieux de l'imposition, et notamment des impositions de même nature, le juge au moyen de la connexité pouvait statuer sur l'ensemble des impôts tout en appliquant les éléments et critères définitifs dégagés au niveau de l'impôt principal. *La relativité de l'autorité de chose jugée dans le contentieux fiscal*, op. cit. p.87.

¹³⁹⁴ Idem.

¹³⁹⁵ Voir notamment CE, 16 juin 1982, n° 26302 : Dr. fisc. 1982, comm. 2141 ; RJF 1982, n° 429 ; CE 25 mars 1987, n° 31 935 : RJF 1987, n° 359.

¹³⁹⁶ CE, 9 févr. 1983, n° 27351, op. cit.

¹³⁹⁷ CE, 28 févr. 1993, n° 119665 : RJF 1993, n° 808.

¹³⁹⁸ CE, 24 oct. 1980, n° 14614 : RJF 12/80, n° 961.

¹³⁹⁹ CE, 24 sept. 2003, n° 196931, Sté Avraud Métaux, op.cit.

moyen correspondant à chacune de ces opérations¹⁴⁰⁰. Est également revêtue de l'autorité de chose jugée et s'impose de ce fait au juge administratif de l'impôt, la constatation que certains documents constituent une comptabilité occulte de sorte que, les écritures qui en découlent sont dépourvues de toute valeur probante¹⁴⁰¹. Dans le même sens, cette autorité de chose jugée est attachée à la constatation faite par le juge pénal du fait que le contribuable s'est abstenu d'enregistrer une part importante de ses achats¹⁴⁰², la constatation du caractère fictif de factures¹⁴⁰³, la constatation de l'existence d'un plan de dissimulation de recette ayant un caractère systématique¹⁴⁰⁴ ou encore l'enregistrement des aveux d'un contribuable qui s'est rendu coupable de détournement d'actifs sociaux et d'abus de biens sociaux. Dans ce dernier cas de figure, le juge administratif a estimé que le requérant ne pouvait venir contester ses aveux devant la juridiction administrative sous prétexte que ceux-ci auraient été arrachés sous la contrainte dans la mesure où de tels faits sont revêtus de l'autorité de chose jugée¹⁴⁰⁵.

Si le juge est tenu par la constatation matérielle faite par l'ordre opposé, il garde néanmoins une certaine liberté au regard de la qualification de ceux-ci.

b- L'exclusion de la qualification juridique des faits

Les juges qui tiennent compte de l'autorité de chose jugée rendue par une autre juridiction restent cependant libres de qualifier les faits au regard de la loi qu'ils sont dans l'obligation d'appliquer. Comme l'a rappelé le Conseil d'Etat, il appartient au juge d'apprécier si oui ou non un contribuable s'est rendu coupable de manœuvre frauduleuse au sens de l'art. 1729 du CGI. Cette appréciation ne doit pas dépendre de la condamnation du contribuable par le juge pénal au titre de la fraude fiscale prévue par l'art. 1741 du CGI¹⁴⁰⁶.

Cette liberté d'appréciation s'explique par les objectifs différents poursuivis par les juges¹⁴⁰⁷.

Aussi, il est de jurisprudence constante que la qualification donnée par le juge judiciaire ne lie pas le juge administratif de l'impôt. L'autorité de chose jugée s'attache à la constatation des faits, mentionnés dans le jugement, à leur qualification au regard de la loi pénale mais

¹⁴⁰⁰ CE, 14 mai 1980 : n° 14309 et 14897 : RJF 7-8/80, n° 628.

¹⁴⁰¹ CE, 19 juin 1989, n° 55060 : RJF 1989, n° 524 ; CAA Lyon, 29 avril 1998, n° 951221 : Dr. fisc. 1999, comm. 184.

¹⁴⁰² CE, 22 janv. 1992, n° 57816 : RJF 1992, n° 245.

¹⁴⁰³ CE, 28 juin 1991, n° 77150 : RJF 1991, n° 673.

¹⁴⁰⁴ CE, 20 mars 1991, n° 76951 : RJF 1991, n° 398.

¹⁴⁰⁵ CE, 10 janv. 2001, n° 211967-212114, Loubet Murgis, op. cit.

¹⁴⁰⁶ CE, plén., 26 juill. 1978, n° 7132 : RJF 11/78.

¹⁴⁰⁷ Voir infra.

nullement à l'appréciation de ces faits au regard de la loi fiscale¹⁴⁰⁸. Il en est ainsi d'une indemnité allouée à un associé à laquelle le juge judiciaire a donné un caractère personnel, s'il a estimé que celle-ci ne pouvait s'analyser en indemnité pour perte d'exploitation. Le juge administratif de l'impôt a requalifié celle-ci et lui a appliqué le régime des plus values à long terme¹⁴⁰⁹.

De même, si le juge judiciaire ne conclut pas à la qualification de société de fait après le constat d'un certain nombre d'éléments probants, rien n'empêche le juge administratif de l'impôt de procéder à une telle qualification¹⁴¹⁰. En outre, le juge administratif n'est pas tenu par la qualification de vérification de comptabilité donnée par une cour d'appel, aux recherches et investigations effectuées lors du déroulement des opérations de perquisition¹⁴¹¹. Il l'est encore moins de la qualification de dommages et intérêts donnée par une Cour d'appel en matière commerciale, à une somme qui constitue à son sens une recette entrant dans la détermination des bénéfices imposables en application des articles 34 et 38 du CGI¹⁴¹².

Cette constatation matérielle des faits attachés à un jugement pénal devenu définitif, peut cependant servir à apporter la preuve du bénéficiaire d'une distribution occulte¹⁴¹³.

Il peut toutefois arriver que la qualification donnée par le juge pénal au regard de la loi pénale lie le juge administratif. Tel est le cas lorsque la légalité d'un acte administratif est subordonnée par les faits constituant une infraction pénale¹⁴¹⁴. Ceci reste tout de même rare en pratique.

La prise en compte des faits jugés au pénal a également conduit le juge administratif à décider que les pratiques illicites et les infractions aux règles de facturation ayant entraîné la relaxe pour les dirigeants par le juge répressif au bénéfice du doute, restent sans influence sur

¹⁴⁰⁸ CE, 14 juin 1982, n° 34084 et 34085 : RJF 8-9/82 ; CAA Lyon, 11juill. 1994, n°92461 : Dr. fisc. 1995, comm. 200.

¹⁴⁰⁹ CAA Lyon, 8 mars 2000, n° 96405, Emmanuelli : RJF 11/00, n°1206 ; CE, 30 juill. 2003, n° 221005, Emmanuelli, op. cit.

¹⁴¹⁰ CE, 2 juill. 2002, n° 211316, Everaert, op. cit.

¹⁴¹¹ CAA Nantes, 13 mars 1991, n° 89801 : Dr. fisc. 1992, comm. 676, RJF 1991, n° 481.

¹⁴¹² CE, 28 juill. 2000, n° 194 153, Xatruch : RJF 2000, n° 1217.

¹⁴¹³ CE, 6 févr. 1981, n° 18273 : RJF 04/81, n° 337.

¹⁴¹⁴ CE, 2 oct. 1981, n° 1987 : RJF 11/ 81, n° 981 (dans cet arrêt le Conseil d'Etat a limité l'autorité de chose jugée à la constatation matérielle des faits. Mais le principe d'inclure la qualification juridique des faits à l'autorité absolue de chose jugée au pénal a été posé dans un arrêt ne concernant pas spécifiquement la matière fiscale (CE, 8 janv. 1971, ministre de l'intérieur c/Desamis ; Lebon p. 19). Dans ce dernier, le Conseil d'Etat a estimé que la validité de l'acte administratif par lequel un arrêté préfectoral a décidé de la fermeture d'un débit de boisson était subordonnée aux constatations contenues dans le procès verbal, desquels il découlait des faits caractérisant l'existence d'une infraction pénale. Il dit à cet effet que : « l'autorité de la chose jugée s'étend exceptionnellement à la qualification juridique donnée aux faits par le juge pénal ».

l'appréciation par le juge de l'impôt de la matérialité et de la qualification des faits au regard de la loi fiscale¹⁴¹⁵.

Toutefois, si le juge pénal déclare le complice d'un délit de fraude fiscale solidaire du paiement des impositions fraudées et des pénalités fiscales y afférentes, cette solidarité ne peut être remise en cause par la juridiction administrative qui ne peut pas l'étendre au-delà de ce qui a été prononcé par la juridiction pénale¹⁴¹⁶.

La collaboration entre les deux ordres de juridiction qu'elle soit spontanée ou obligée est un facteur de rapprochement entre les deux ordres de juridiction dans le contentieux fiscal. Aussi, elle a des conséquences visibles puisqu'on se rend compte que les deux ordres poursuivent les mêmes objectifs et qu'en pratique, les convergences sont plus importantes que les dissemblances.

Chapitre II : Les incidences de la collaboration : les convergences entre les deux ordres de juridiction

Les relations qui découlent des mécanismes de collaboration entre les deux ordres de juridiction sont salutaires. Malgré la plénitude de juridiction dont ils semblent jouir et en l'absence de toute contrainte, les juridictions de chaque ordre tiennent compte des décisions rendues par leur homologue de l'ordre opposé. Les deux ordres de juridiction se côtoient de manière assez étroite. L'ensemble de ces constatations permet logiquement de penser qu'un cadre opportun est mis en place pour garantir une certaine convergence procédurale et jurisprudentielle dans la mesure où, les deux ordres de juridiction ne s'ignorent pas. De plus, l'évolution structurelle d'un ordre a forcément un impact sur l'autre tant sur le plan des règles que des méthodes. Le reflet de l'un sur l'autre est donc patent.

Si en théorie, le dualisme juridictionnel semblait créer une dichotomie processuelle ne permettant pas de garantir une concordance des jurisprudences ; en pratique, cette pensée semble injustifiée¹⁴¹⁷. L'énorme fossé déploré et vilipendé semble s'être considérablement

¹⁴¹⁵ CE, plén., 23 févr. 1979, n° 7307-7308 : RJF 04/79, n°235, p.140.

¹⁴¹⁶ CE, 30 juill. 2003, n° 236702 : RJF 2003, n° 1314 ; Dr. fisc. 2004, comm. 107.

¹⁴¹⁷ Le doyen Trotabas disait à ce propos qu' « aussi superficiel que l'on considère le contentieux fiscal, soit devant les tribunaux judiciaires, soit devant les tribunaux administratifs, on doit reconnaître que nulle part ce contentieux n'a été purement et simplement incorporé dans l'une et l'autre juridiction. C'est ainsi pour prendre un exemple concret, que le juge civil ne juge pas les questions fiscales comme il juge les affaires civiles. » L. Trotabas et Cotteret, *Droit fiscal*, op. cit. p. 248.

réduit au fil du temps¹⁴¹⁸, grâce notamment à de nombreuses réformes législatives¹⁴¹⁹, à la sagesse et aux nobles ambitions des juges appelés à se prononcer sur les contestations fiscales. En définitive, les différences opposant les deux « volets » de la justice fiscale s'estompent progressivement derrière l'unification de la procédure contentieuse¹⁴²⁰. Ce constat fait par le professeur CASTAGNEDE en 1972, est encore plus évident aujourd'hui bien que l'harmonisation des méthodes et des procédures soit jugée insuffisante¹⁴²¹.

Aussi, les dissimilitudes les plus criantes se sont amenuisées, la ressemblance dans le traitement du contentieux fiscal s'intensifie, l'opposition semble pacifiquement laisser place au consensus entre les deux ordres de juridiction.

Nonobstant le dualisme et ses différentes implications, la tendance vers un même résultat, un même idéal est de rigueur entre les deux ordres¹⁴²². Elle n'est pas seulement processuelle, elle est aussi organique et fonctionnelle (Section I). Et loin de toute attente, elle finit par être jurisprudentielle¹⁴²³ (Section II).

Section I : Une convergence structurelle et fonctionnelle entre les deux ordres de juridiction

En dépit du dualisme, une certaine homogénéité est donc garantie dans le système juridictionnel fiscal. La comparaison entre les deux ordres de juridiction intervenant dans le contentieux fiscal permet de mettre en lumière des ressemblances sur le plan organique (I). L'association entre l'organe et la fonction expliquerait certainement que sur le plan fonctionnel, les concordances soient elles-aussi palpables (II). Ce qui est fondamentalement surprenant, c'est que malgré la diversité de sources applicables à la procédure juridictionnelle du fait de la spécialisation technique et fonctionnelle des contentieux, on ait pu également relever des points essentiels de convergence processuelle entre les deux ordres (III).

¹⁴¹⁸ Agathe Van Lang met notamment en avant le renforcement des facteurs de rapprochement entre les deux ordres de juridiction. Parmi ceux-ci, l'ordre juridique communautaire et la convention européenne des droits de l'homme prennent une place considérable.

¹⁴¹⁹ En l'occurrence, on peut citer la généralisation de la réclamation préalable et son application en 1963 tant au contentieux de l'assiette qu'à celui du recouvrement. On doit aussi souligner l'instauration du double degré de juridiction en 1987 devant la juridiction administrative et en 1997 devant la juridiction judiciaire.

¹⁴²⁰ B. Castagnède, *La répartition des compétences juridictionnelles en matière fiscale*, op. cit., p. 18.

¹⁴²¹ M-C. Esclassan, « L'organisation du contentieux fiscal est-elle toujours actuelle ? », op. cit. p. 65.

¹⁴²² Martin Collet, (*Droit fiscal*, Thémis, op. cit p. 32 et 37) souligne que l'unité des principes et des techniques applicables en droit fiscal, garantit une certaine unité à la matière, malgré le foisonnement incessant des règles du droit fiscal. Le reflet de cette unité dans le contentieux fiscal ne peut qu'être constaté.

¹⁴²³ Guy Gest attirait déjà notre attention en précisant que : « les différences d'approches sont dans une large mesure dans la nature des choses et qu'il convient de ne pas exagérer l'importance » in « Dualité de juridiction et unité du droit fiscal », op. cit. p. 837.

I- Les convergences organiques entre les deux ordres de juridiction dans le contentieux fiscal

La Constitution et le Conseil constitutionnel favorisent cette convergence. L'article 66 de la Constitution précise effectivement le statut constitutionnel des juridictions de l'ordre judiciaire. Afin d'assurer une importance identique à la juridiction administrative, le Conseil constitutionnel par deux arrêts de 1980 et de 1987 a fait du principe de l'indépendance des juridictions administratives, un principe fondamental reconnu par les lois de la République. Aussi sur le plan purement constitutionnel, une impulsion majeure de convergence a été donnée.

En pratique, l'identification des deux ordres de juridiction dans le contentieux fiscal est loin de traduire l'existence de dissidences organiques. Non seulement l'organisation du nombre de paliers est la même (A), mais en plus, même dans les formations numéraires de jugement, la convergence est finalement observée (B). De sorte qu'il est difficile de ce point de vue de remettre en cause les jugements rendus par l'un des ordres pour dissimilitude organique lors de la formation du jugement.

A- Une identité de structure organique entre l'ordre juridictionnel administratif et judiciaire dans l'instance fiscale

Un regard anodin porté sur l'organisation juridictionnelle des deux ordres de juridiction montre une physionomie identique : trois strates de part et d'autre. Cette « symétrie structurelle »¹⁴²⁴ trouve son origine dans la mise en place des cours d'appel dans le contentieux administratif. Elle s'est enracinée avec le transfert aux cours d'appel des missions d'appel qui, jusque là étaient réservées au Conseil d'Etat (1). Ceci a été à l'origine de la mutation du statut des cours suprêmes dans le contentieux fiscal. Elles sont devenues une troisième strate et renforce ainsi la symétrie structurelle (2).

1- L'instauration et la généralisation dans l'instance fiscale d'une strate intermédiaire entre le premier ressort et la cassation

Si avant 1998, on pouvait encore voir et lire qu'il existe une différence fondamentale entre l'instance fiscale devant le juge administratif et le juge judiciaire, c'est certainement parce que la mission d'appel a longtemps été dévolue au Conseil d'Etat. Il constituait donc le double degré de juridiction et devait à ce titre rejuger au fond les litiges qui lui étaient soumis

¹⁴²⁴ A. Van Lang, « Mirages et miracles du dualisme juridictionnel français », in Le dualisme juridictionnel : limites et mérites, actes de colloque, D. 2007, p. 1.

dans le contentieux fiscal¹⁴²⁵. Il faut dire que jusqu'en 1987, la différence entre les deux ordres de juridiction n'était pas aussi importante car, même s'il existait des cours d'appel au sein de l'ordre judiciaire, ces dernières n'intervenaient que dans le contentieux fiscal répressif ; le contentieux de l'imposition étant à la lumière de ce qui se passait devant les juridictions administratives.

La différence entre les deux ordres de juridiction a effectivement pu être observée entre la date de la création des cours administratives d'appel et la date du transfert des compétences de la Cour de cassation aux cours d'appel en matière fiscale¹⁴²⁶. Autrement dit, si dès 1989, les missions d'appel ont été confiées aux cours administratives d'appel dans le contentieux fiscal, il a fallu attendre le premier mars 1998 pour qu'une convergence totale soit instaurée par le législateur sur cette question : c'est à cette date précise qu'un aménagement substantiel a été effectué dans le contentieux de l'imposition de la juridiction judiciaire. Les cours d'appel exerçant ainsi la mission d'appel et devenant à l'instar des juridictions suprêmes dont elles ont repris les missions en la matière, le deuxième degré de juridiction avec le droit de rejuger les affaires fiscales au fond. Le professeur René CHAPUS dit à ce sujet que : « l'existence de ces cours est une illustration accomplie du principe du double degré de juridiction... qui exclut que le juge d'appel puisse connaître d'aspects du litige dont les premiers juges n'auraient pas été saisis »¹⁴²⁷.

De ce fait, le contentieux fiscal judiciaire s'est donc aligné sur le contentieux fiscal répressif car cette stratification n'a jamais été remise en cause devant la juridiction répressive statuant dans les délits de fraude fiscale.

Si l'absence de cours administratives d'appel¹⁴²⁸ pour juger en second ressort les litiges a longtemps été déplorée, c'est parce qu'elle conduisait à annihiler le rôle de juridiction de cassation des juridictions suprêmes.

L'enracinement de l'appel par le truchement des cours administratives d'appel met donc en exergue la convergence des organes que soulignait déjà le professeur TERRE¹⁴²⁹ il y a quelques années.

¹⁴²⁵ Voir notamment en ce sens, G. Gest. « Dualité de juridiction et unité du droit fiscal », op. cit. p. 829.

¹⁴²⁶ Il faut dire que dès son origine, la Constituante a marqué sa volonté de garder le système de l'ancien régime en la matière. La justice était retenue et l'avènement des juridictions administratives en 1953 n'a pas fondamentalement changé la donne.

¹⁴²⁷ R. Chapus, *Droit administratif général*, tome 1, op.cit., p. 783 ;

¹⁴²⁸ Bien évidemment, devant les juridictions judiciaires, les cours d'appel existaient mais à l'époque, elles ont été privées de la possibilité de connaître des recours en appel des jugements rendus dans le contentieux de l'imposition.

¹⁴²⁹ F. Terré : « Perspectives et avenir du dualisme juridictionnel » : AJDA 1990, pp. 595-600.

Aussi sur le plan purement structurel, il existe aujourd'hui un parallélisme dans la stratification de l'organisation juridictionnelle administrative et judiciaire. Devant les deux ordres de juridiction, tout jugement rendu en premier ressort (Tribunal administratif et Tribunal de grande instance principalement) peut faire l'objet d'un recours en réformation ou en annulation devant une juridiction supérieure (La Cour administrative d'appel et La Cour d'appel).

La nécessité de garantir une certaine égalité entre les différents protagonistes dans l'instance fiscale justifie sans aucun doute le respect de cet impératif. Il s'agit d'un principe fondamental de notre organisation juridictionnelle¹⁴³⁰.

2- Le Conseil d'Etat et la Cour de cassation : un statut identique des juridictions de cassation

S'il est vrai que la création des cours administratives d'appel dans le contentieux administratif a opéré un rapprochement considérable entre les deux ordres de juridiction sur le plan organique et que pour certains, «le Conseil d'Etat n'est pas devenu pour autant la réplique de la Cour de cassation»¹⁴³¹, force est de constater que cette remarque ne vaut que lorsqu'on met en relief l'ensemble des fonctions exercées par le Conseil d'Etat (fonction administrative et contentieuse). Un regard attentif sur la fonction essentiellement juridictionnelle montre que la réorganisation du système judiciaire a inéluctablement conduit à un rapprochement des deux juridictions suprêmes dans le contentieux fiscal.

Sans constituer un 3^e degré de juridiction, le Conseil d'Etat et la Cour de cassation ont acquis la même stature hiérarchique. La création des cours administratives d'appel dans l'ordre administratif a conduit à une mutation des différentes fonctions qui jusqu'ici, avaient été réservées au juge suprême¹⁴³². Ils se sont éloignés des questions de faits et des questions de fond¹⁴³³ pour se consacrer purement et simplement aux questions de droit à travers lesquels ils mettent en évidence plus que jamais, leur pouvoir normatif et régulateur. Les décisions qu'ils prennent dépassent effectivement le cadre des cas d'espèce qui leur sont soumis. De plus,

¹⁴³⁰J. Hilaire : « Un peu d'histoire » in *Justices* (revue général de droit processuel); Justice et double degré de juridiction, juill- Déc. 1996 : Dalloz. 1997, p. 9. L'auteur attire d'ailleurs l'attention sur le fait que le droit d'appel est très ancien et que seule la limitation à un seul degré est récente : elle date de 1790.

¹⁴³¹J. Hilaire : «Un peu d'histoire» in *Justices* (revue général de droit processuel); Justice et double degré de juridiction, op. cit. p. 14.

¹⁴³² Il faut dire que le Conseil d'Etat n'est pas la réplique de la Cour de cassation car la double casquette (fonction administrative et juridictionnelle) qu'il tient de l'histoire lui permet de garder son originalité. Toutefois, les fonctions juridictionnelles exercées par les uns et les autres convergent. C'est d'ailleurs la raison pour laquelle on imagine difficilement un scénario dans lequel l'unification juridictionnelle se ferait au profit des juridictions judiciaires. D'un autre côté, il est également difficile d'envisager un scénario en sens inverse car en matière fiscale, l'exception d'illégalité a permis aux juridictions judiciaires d'étendre leurs domaines de compétence à des matières jadis laissées à la compétence des juridictions administratives.

¹⁴³³ Voir supra : Chap II, Titre I. Partie I.

l'instruction des affaires est quasi-similaire dans la mesure où, la procédure devant les juridictions suprêmes est essentiellement écrite.

Enfin, il faudrait souligner que la suppression de la « *Plénière fiscale* » a elle aussi joué un rôle important dans le rapprochement de ces deux structures. Cette suppression qui trouve son origine dans la création des cours administratives d'appel. La « *Plénière fiscale* » est la pratique qui consistait à faire régler les questions fiscales les plus délicates par une formation spéciale du Conseil d'Etat encore appelée « *Plénière fiscale* ». Celle-ci était issue des trois sous-sections « fiscales » qui existaient alors (7^{ème}, 8^{ème} et 9^{ème} sous-sections)¹⁴³⁴.

A l'heure actuelle, dans l'ordre judiciaire, si la chambre commerciale de la Cour de cassation (pour les questions de première importance) et l'Assemblée plénière (pour les questions plus complexes) jugent des recours en cassation ; dans l'ordre administratif, la formation ordinaire est constituée d'une des dix sous-sections ou deux sous-sections réunies. Le contentieux fiscal étant confié à quatre sous-sections. Les sous-sections tranchent les questions ordinaires tandis que les questions de principe sont réglées en formations de Section ou, le cas échéant, en formation d'Assemblée.

Les similitudes entre les deux ordres de juridiction ne s'arrêtent pas là. On note en plus une composition identique des formations de jugement.

B- Une composition identique des formations de jugement

La composition des formations de jugement permet de garantir le secret des délibérés, que le procès se déroule devant les juridictions de l'ordre administratif ou celles de l'ordre judiciaire. Une dissemblance entre les deux ordres de juridiction sur ce point serait analysée comme une distorsion imputable au dualisme. Aussi, le reflet d'un ordre de juridiction sur l'autre qui se traduit par l'intégration des mutations organiques qui ont fait leur preuve permet de constater le respect de la collégialité au sein des deux ordres de juridiction (1) mais aussi un recul de celle-ci au profit du juge unique (2).

1- Un respect identique de la collégialité par les deux ordres de juridiction dans le contentieux fiscal

Les similitudes quant aux formations juridictionnelles de jugement constituent un élément supplémentaire qui permet de souligner l'importance des convergences organiques entre les deux ordres de juridiction dans le contentieux fiscal.

¹⁴³⁴ Cette pratique a été supprimée car le droit fiscal devenait de plus en plus autonome au sein de cette juridiction. Aussi, il se posait des problèmes de cohérence dans la jurisprudence du Conseil d'Etat. Toutefois, la nécessité d'harmoniser la jurisprudence fiscale pourrait conduire à un rétablissement de cette pratique dès 2009.

La collégialité a toujours été le choix de base dans nos institutions juridictionnelles, qu'elles soient judiciaires ou administratives. On n'y a toujours vu le gage d'une « bonne justice » puisqu'elle permet d'accroître l'impartialité des juges et de renforcer l'autorité morale du jugement¹⁴³⁵. Aussi tant devant les juridictions administratives que judiciaires, un minimum de 3 juges est requis pour rendre tout jugement. Dans tous les cas, au-delà, la formation a l'obligation de se réunir en nombre impair pour faciliter la formation de la majorité. Toutefois, depuis quelques années, la tendance est tout autre dans les deux ordres de juridiction. On note en effet le recul de la collégialité au profit du juge unique.

2- Une tendance commune visant à aller vers une juridiction de jugement à juge unique

L'institution d'un juge unique dans les contentieux judiciaire et administratif¹⁴³⁶ pour des raisons de célérité des jugements a forcément eu un reflet sur le plan fiscal bien qu'à certains égards des subtilités soient encore observées. Si dans le contentieux fiscal relevant de la juridiction judiciaire la pratique du juge unique est généralisée et le choix laissée au justiciable d'y renoncer jusqu'à l'énoncé du jugement¹⁴³⁷, devant les juridictions administratives, la tendance est inverse ; la juridiction unique est limitée à certains cas spécifiques limitativement énumérés par la loi¹⁴³⁸. Parmi ceux-ci, on retrouve les recours relatifs aux taxes syndicales et aux impôts locaux autres que la taxe professionnelle, les actions indemnitaires lorsque le montant des indemnités demandées est inférieur à 10.000 € et enfin, les requêtes contestant les décisions prises en matière fiscale sur des demandes de remise gracieuse¹⁴³⁹.

Cette réalité reste cependant un élément mineur. Tout laisse penser qu'à l'avenir, les cas dans lesquels les traitements des litiges par le juge unique devant la juridiction administrative augmenteront. Aussi, la collégialité deviendra l'exception et le juge unique la règle¹⁴⁴⁰.

¹⁴³⁵ R. Chapus, *Droit du contentieux administratif*, op. cit. p. 54. Voir aussi en ce sens, J. Vincent et S. Guinchard, G. Montagnier, A. Varinard, *Institutions judiciaires*, op. cit., p. 155 et s.

¹⁴³⁶ Loi n° 70-613 du 10 juill. 1970 (art. L. 311-10 du COJ pour le premier et art. 222-13 du CJA suite à la loi du 8 février 1995 pour les seconds). Voir notamment : Cl. Boiteau : « Le juge unique en matière administrative » : RFDA 1996, p. 10 et s ; J. M. Baudouin, « La collégialité est-elle une garantie de la sûreté des jugements » : RTDciv. 1992, p. 532 ; B. Pacteau, « Le juge unique dans les juridictions administratives » Gaz. Pal. 1998, Doctrine.1. p. 177 et s.

¹⁴³⁷ Voir supra : Chapitre II titre I, Partie I.

¹⁴³⁸ Ce qui traduit un état de frilosité à généraliser ce type d'approche. Pourtant, l'institution du juge unique se fait en général dans des domaines dans lesquels, la jurisprudence est entérinée de manière précise et définitive.

¹⁴³⁹ Art. R. 222-13 et R. 222-14 du CJA.

¹⁴⁴⁰ M. Roncière : « Le juge unique dans la juridiction administrative : de l'exception à la généralisation » : Petites Affiches, 26 juill. 1995, p. 18.

La mutation du rôle du rapporteur public et du parquet général due au respect des principes défendus par la Cour européenne des droits de l'homme permet aussi de constater une convergence organique sur ce point entre les deux ordres de juridiction dans le contentieux fiscal.

3- Le rôle identique du rapporteur public et l'avocat général auprès de la Cour de cassation

Le rapporteur public et l'avocat général auprès de la Cour de cassation défendent la légalité auprès des juridictions suprêmes¹⁴⁴¹. A ce titre, ils donnent un avis impartial sur l'application de la loi. Ils donnent aussi publiquement leur opinion afin de parfaire l'examen d'un dossier¹⁴⁴². Leur existence traduit ainsi un point clé du rapprochement que l'on a noté entre les deux ordres de juridiction dans l'instance fiscale.

Pourtant, lorsqu'on considère les différents ordres dans lesquels ils interviennent¹⁴⁴³, rien ne prédispose à une telle convergence. Cette dernière est toutefois l'œuvre de la Cour européenne des droits de l'homme qui a fixé le cadre dans lequel ils devraient évoluer dans le procès afin de respecter l'égalité des armes entre les parties au procès¹⁴⁴⁴.

Le rapporteur public et le parquet général¹⁴⁴⁵ qui ont pendant longtemps été présents lors des décisions prises respectivement par les juridictions de l'ordre administratif et l'ordre judiciaire, ont vu leur présence plus ou moins sanctionnée par la Cour européenne des droits de l'homme¹⁴⁴⁶. Aussi à l'heure actuelle, la restriction de leur rôle respectif auprès des

¹⁴⁴¹ Il faut préciser qu'en première instance et en appel devant les juridictions judiciaires, le ministère public peut agir comme partie principale ou intervenir comme partie jointe. Dans le premier cas, il est partie au procès alors que dans le deuxième cas, il donne son avis sur l'application de la loi. Ainsi, ce n'est que du second point de vue que l'on peut le rapprocher du rapporteur public qui donne toujours son avis dans l'instance administrative. C'est ce rôle qui est également mis en avant devant la juridiction suprême. C'est la raison pour laquelle notre comparaison sera circonscrite au rapporteur public et à l'avocat général devant la Cour de cassation.

¹⁴⁴² J. CL. Bonichot et R. Abraham, « Le commissaire du gouvernement dans la juridiction administrative et la Convention européenne des droits de l'homme », JCP 1998.I. 176.

¹⁴⁴³ Il serait d'ailleurs intéressant de préciser qu'à l'origine, le rapporteur public anciennement appelé le « commissaire du gouvernement » avait été désigné comme représentant du ministère public (ordonnance du 12 mars 1831, art. 2. « au commencement de chaque trimestre, notre ministre, président du Conseil d'Etat, désignera trois maîtres des requêtes qui exerceront les fonctions de Ministère public ») et que cette appellation a été abandonnée. Le terme a toutefois été utilisé jusqu'au 1^{er} janvier 1999, Voir B. Genevois « La situation au Conseil d'Etat » in *Le Ministère public et les exigences du procès équitable*, Bruylant, collection Droit et justice, p. 81-93. Cela montre bien le refus d'assimilation ou de rapprochement entre les deux institutions alors qu'en pratique, le rôle joué semble identique.

¹⁴⁴⁴ Le recadrage a commencé avec l'arrêt de la CEDH du 31 mars 1998, Reinhard et Slimane-Kaïd c/France, D. 1999, jur, p. 281. chron. p. 201, par V. Haïm, et 1998, Somm., p. 366, obs. G. Baudoux.

¹⁴⁴⁵ Art. 1019 du CPC dispose que : « La Cour de cassation statue après avis du ministère public ».

¹⁴⁴⁶ CEDH, 7 juin 2001, Affaire Kreiss, op. cit. Arrêt dans lequel la Cour considère que l'impartialité du commissaire du gouvernement (rapporteur public) n'est pas remise en cause ; CEDH Martinie, 12 avril 2006, Rev. Trésor 2006, p. 350, RFDA, 2006, p. 986 ; CE 25 mai 2007, Courty, AJDA 2007, p. 1424.

juridictions permet de constater une certaine convergence entre les deux institutions bien qu'en pratique, on note une dissonance dans l'intégration de la jurisprudence européenne.

Si le rapporteur public et le parquet général ne prennent plus part au délibéré, le premier reste encore très présent lors de la formation de jugement. Il est toujours membre de celle-ci. En principe, il assiste au délibéré sauf si une partie au procès ne le souhaite pas. De l'autre côté par contre, l'avocat général n'est plus membre de la formation de jugement¹⁴⁴⁷. Il n'a plus accès aux projets d'arrêts. De plus, le rapport des conseillers rapporteurs qui lui est communiqué, ne contient plus le sens de la décision qui sera rendue¹⁴⁴⁸.

Malgré ces différences qui restent néanmoins importantes, on ne peut pas nier l'existence d'une certaine similitude. On assiste ainsi à une rédefinition de leur rôle. Leur opinion et leur prise de parole aura désormais une légitimité doctrinale puisqu'elle aura un « caractère pédagogique, explicatif »¹⁴⁴⁹.

II- Les convergences fonctionnelles entre les deux ordres de juridiction dans le contentieux fiscal

Les convergences organiques entre les deux ordres de juridiction induisent nécessairement les convergences fonctionnelles. Ces dernières sont favorisées par le statut identique de l'ensemble des juges quel que soit l'ordre de juridiction dans lequel ils interviennent dans le contentieux fiscal (A). Aussi, le rapprochement entre les deux ordres a pu se mesurer à la lumière des pouvoirs dont ils disposent dans ce contentieux (B).

A- Le statut commun des juges dans l'exercice de leur fonction juridictionnelle dans le contentieux fiscal

Le statut commun des juges est certainement l'un des points de convergence le plus pertinent qui ait pu exister entre les deux ordres de juridiction au-delà du contentieux fiscal. Il est le socle, la pierre angulaire de l'unité de nos institutions juridictionnelles¹⁴⁵⁰. De ce fait, son

¹⁴⁴⁷ Ph. Waquet, « La situation de la Cour de cassation » in *Le Ministère public et les exigences du procès équitable*, Brulant, collection Droit et justice, p. 179-187.

¹⁴⁴⁸ G. Gondouin, « Le dualisme juridictionnel, facteur d'émulation et d'amélioration des procédures ? » in *Le dualisme juridictionnel : limites et mérites*, op. cit. p. 49.

¹⁴⁴⁹ J. L. Nadal, « La jurisprudence de la Cour de Strasbourg : une chance pour le parquet général de la Cour de cassation », D. 2005. p. 800 s. Décret du 1^{er} août 2006, art. R.733-3 du CJA.

¹⁴⁵⁰ Il faut cependant préciser qu'une distinction est toujours faite entre les magistrats de l'ordre judiciaire et les juges de l'ordre administratif du fait de leur origine historique différente. Les magistrats de l'ordre judiciaire ont toujours été chargés de dire le droit alors que ceux de l'ordre administratif étaient à l'origine des fonctionnaires qui subsidiairement étaient appelés à juger (Voir V. Guinchard, *Institutions judiciaires*, op. cit. p.116). A l'heure actuelle, au sein de l'ordre administratif, on distingue les magistrats que l'on retrouve au sein des tribunaux administratifs et des cours administratives d'appel et les « juges » appellation réservée aux juges du Conseil d'Etat. Les premiers sont recrutés comme ceux de l'ordre judiciaire c'est-à-dire par l'ENA pour les trois quarts (Loi n°86-14 du 6 janvier 1986 fixant les règles garantissant l'indépendance des membres des tribunaux

rejaillissement sur le contentieux fiscal ne peut qu'être logique car dialectique. Ce statut a été renforcé par l'exigence européenne du procès équitable. Elle implique des devoirs et des obligations pour les juges.

Aussi, l'indépendance et l'impartialité qui sont des principes immuables à tout juge sont mises au service de l'unité de la juridiction fiscale.

1- L'indépendance et l'impartialité des juges de la juridiction fiscale

Le souci de garantir une meilleure justice au contribuable explique l'encrage des principes communs à tout juge¹⁴⁵¹ dans le contentieux fiscal, quel que soit l'ordre de juridiction en cause. Aussi, bien que l'inamovibilité ne soit pas reconnue aux juges administratifs au même titre que ceux des juridictions de l'ordre judiciaire, force est de percevoir dans l'art 1^{er} de la loi du 6 janvier 1986 qui garantit leur indépendance, la volonté de leur conférer une situation identique à celle de leur homologue de l'ordre judiciaire. Le législateur précise qu'ils ne peuvent point recevoir d'affectation nouvelle ou d'avancement sans leur consentement¹⁴⁵². De plus, malgré les apparences, ils sont tous indépendants du pouvoir exécutif.

Outre cet aspect des choses, ils sont dans l'ensemble soumis à des règles communes. On peut en l'occurrence citer celle des « incapacités » qui les obligent à se dessaisir d'une affaire dans laquelle, ils ont un intérêt particulier (lien avec l'une des parties...).

Pour reprendre une idée déjà véhiculée par le professeur TERRE¹⁴⁵³, le mouvement de convergence a incontestablement envahi les deux ordres de juridiction, malgré leur origine historique différente qui expliquait encore jadis la différence des statuts, l'heure est au rapprochement, à la concentration.

Ce rapprochement est mis en évidence à travers les différentes obligations qui sont les leurs dans l'instance fiscale.

administratifs et le décret n°88-938 du 28 septembre 1988 portant statut particulier du corps des membres des tribunaux administratifs et cours administratives d'appel.) et ont de ce fait, un statut identique à celui de ces derniers.

¹⁴⁵¹ La théorie voudrait que soient distingués les juges de l'ordre judiciaire à qui on réserve le nom de « magistrats » (du siège et parquet) et les « juges » de l'ordre administratif, que l'on nome « juge » parce que selon la tradition, ce sont des fonctionnaires qui bénéficient d'un statut particulier qui assure leur indépendance dans l'exercice de la fonction juridictionnelle : S.Vincent, S. Guinchard, *Institutions judiciaires*, p. 118.

¹⁴⁵² Les juges du Conseil d'Etat ne sont pas concernés. L'inamovibilité est réservée aux magistrats des juridictions administratives et des cours administratives d'appel selon l'article L. 231-3 du CJA : «Lorsqu'ils exercent leurs fonctions de magistrats dans une juridiction administrative, les membres du corps des tribunaux administratifs et des cours administratives d'appel ne peuvent recevoir, sans leur consentement, une affectation nouvelle, même en avancement ».

¹⁴⁵³ F. Téré. « Perspectives et avenir du dualisme juridictionnel », op. cit.

2- L'exercice de l'indépendance et l'impartialité dans le contentieux fiscal

Fort du statut quasi-commun qui est le leur, les juges fiscaux ont l'obligation de le mettre à profit lorsqu'ils sont appelés à juger, à dire le droit et à rendre justice. On notera à ce propos que le « mouvement de convergence, de concentration » est encore plus marqué à ce niveau.

Au-delà des rapports semblables à la loi qu'ils développent et du souci de sécurité juridique qui les anime¹⁴⁵⁴, les principes généraux du procès sont les mêmes. L'obligation de les respecter ne se lit plus seulement à l'échelon national ; leur dimension européenne et communautaire imprime une cadence commune aux deux ordres de juridiction dans le contentieux fiscal.

L'exemple incontournable est le respect du procès équitable, intimé par de l'art. 6-1 de la CEDH¹⁴⁵⁵. Celui-ci induit d'autres règles fondamentales telles le respect du contradictoire, (*in fine* le respect des droits de la défense, l'obligation d'information pour les parties, l'obligation de leur soumettre préalablement tout moyen nouveau et d'ordre public), l'obligation qui incombe à tout juge de motiver ses jugements, d'examiner l'ensemble des moyens et de s'assurer de l'exécution des jugements rendus¹⁴⁵⁶ et enfin le respect d'un délai raisonnable. Cette notion vague aux contours sinueux et imprécis, laisse une latitude énorme : son application reste donc circonstanciée et casuelle.

L'impulsion ne s'arrête pas ici car elle a pénétré les juges des deux ordres de juridiction et se manifeste au sein des pouvoirs qui leur sont conférés dans le contentieux fiscal.

B- Les pouvoirs similaires des juges administratif et judiciaire dans le contentieux fiscal

La convergence de fonction entre les juges des deux ordres de juridiction s'apprécie également à la lumière des pouvoirs qui leur sont conférés. Si une certaine similitude avait déjà été observée dans la gestion du contentieux fiscal (2), il faut dire que la nouveauté du

¹⁴⁵⁴ Idem.

¹⁴⁵⁵ La CEDH a précisé que cet article ne s'applique pas au contentieux de l'assiette et du recouvrement. Reste que les principes édictés sont respectés dans le cadre des la procédure administrative et juridictionnelle par le juge administratif. Ceci conduit d'ailleurs à alimenter la thèse de la banalisation de la juridiction administrative. Voir infra.

¹⁴⁵⁶ Il faut dire que la loi du 8 février 1995 (Art. L. 911- 4 et R. 921-1 s et R 931-3 s CJA) a donné au juge administratif le pouvoir de prononcer des injonctions à l'encontre de l'administration dans le but d'assurer l'exécution d'une décision qu'elle a rendue. En effet, si le pouvoir d'astreinte avait été reconnu au seul Conseil d'Etat par une loi du 16 juillet 1980, le pouvoir d'injonction, lui, restait implicite. R. Chapus, *Droit du contentieux administratif*, n° 1294 et s.

Cette mesure rapproche donc considérablement les juridictions administratives des juridictions judiciaires.

siècle dernier fut la convergence des pouvoirs des deux juridictions suprêmes sur l'émission des avis contentieux (1).

1- L'émission des avis contentieux par les juridictions suprêmes dans le contentieux fiscal

L'origine de la faculté d'émettre des avis contentieux est loin de se rattacher à la fonction administrative du Conseil d'Etat ou de s'inspirer de la pratique de la Cour suprême américaine comme a pu l'écrire Roland DRAGO¹⁴⁵⁷. C'est en effet le contentieux fiscal et plus précisément la volonté de permettre l'application des lois fiscales rétroactives à tous les niveaux du contentieux qui est à l'origine de la mise en place de cette institution en droit interne.

Avant 1987, c'est-à-dire avant la création des Cours administratives d'appel, les jugements rendus par les tribunaux administratifs en matière fiscale, n'acquiesçaient pas force de chose jugée. Aussi, si le législateur mettait en œuvre une loi rétroactive, le Conseil d'Etat pouvait l'appliquer à un litige qui lui était soumis par voie d'appel.

La création des cours administratives d'appel a eu une incidence immédiate sur cette faculté puisque les jugements rendus par ces juridictions ont force de chose jugée. Aussi, pour en suspendre l'exécution et permettre au Conseil d'Etat d'appliquer une loi rétroactive qui a été votée entre temps par le législateur à une instance en cours, la procédure de demande d'avis au Conseil d'Etat a été mise en place il y a quelques années¹⁴⁵⁸. Même si les dispositions législatives qui présentent cette procédure sont générales et applicables à l'ensemble de sa fonction juridictionnelle, son origine reste donc fiscale.

Le succès de ces avis contentieux a justifié la mise en œuvre d'une procédure analogue au sein de la juridiction judiciaire quelques années plus tard¹⁴⁵⁹ bien que son utilisation au sein de cette dernière fût mitigée¹⁴⁶⁰.

Il faut en effet préciser que dans le contentieux fiscal¹⁴⁶¹, le Conseil d'Etat émet beaucoup d'avis et use donc de cette faculté sans réserve¹⁴⁶². Ce qui n'est pas le cas de la Cour de

¹⁴⁵⁷ R. Drago, « La Cour de cassation, Cours suprême » in *L'image doctrinale de la Cour de cassation*. Op. cit. p. 23.

¹⁴⁵⁸ L'art. 12 d'une loi du 31 décembre 1987 qui a introduit l'art. L. 113-1 dans le code de justice administrative. Son décret d'application a introduit l'art R 113-1 à 4.

¹⁴⁵⁹ Loi du 15 mai 1991 qui a introduit l'art. L. 151-1 dans le code de l'organisation judiciaire. Puis, une loi du 25 juin 2001 a généralisé la pratique dans tout le contentieux judiciaire en introduisant l'art. 706- 55 et s. dans le code de procédure pénale. Ces dispositions se retrouvent aux articles L. 441-1 de la nouvelle partie législative du COJ.

¹⁴⁶⁰ N. Molfessis, « La saisine pour avis, une procédure singulière dans le paysage jurisprudentiel » : RTD civ. 2003, p. 157.

¹⁴⁶¹ L'art. L. 190 du LPF intègre en effet de manière tout à fait anodine, cette procédure dans le contentieux fiscal.

cassation. Les avis en matière fiscale rendus par cette haute cour sont effectivement rares, presque inexistants¹⁴⁶³. Cette situation est due au fait que le Conseil d'Etat a tendance à accepter plus facilement les conditions de mise en œuvre de la procédure alors que la Cour de cassation est plus stricte¹⁴⁶⁴. Cette dernière exige en l'occurrence que la question faisant l'objet de la demande d'avis soit à la fois une question de droit nouvelle et une question présentant des difficultés sérieuses¹⁴⁶⁵. De plus, le positionnement des deux juridictions suprêmes n'est pas le même. Le Conseil d'Etat a tendance à régler les affaires au fond conformément aux dispositions de l'art. L. 821-2 du CJA. Cette tendance se retrouve inévitablement lorsqu'il est saisi d'une demande d'avis. Cela lui permet en effet de donner une ligne directrice aux juridictions inférieures. La Cour de cassation quant à elle, a tendance à renvoyer le traitement des litiges aux juridictions d'appel, les invitant ainsi à jouer pleinement leur rôle de juge du fond.

Toujours-est-il que cette procédure donne à la convergence fonctionnelle entre les deux ordres de juridiction¹⁴⁶⁶, une dimension extraordinaire dans la mesure où, le parallélisme fonctionnel a atteint ici son apogée ! Il n'existe aucune différence entre les deux procédures qui sont sujettes aux mêmes conditions à savoir la nécessité d'une question de droit nouvelle, présentant une difficulté sérieuse et se rencontrant dans de nombreux litiges. Le Conseil d'Etat tout comme la Cour de cassation disposent d'un délai de 3 mois pour émettre leur avis à compter de la demande.

En dehors de cette similitude dans la procédure de demande d'avis, d'autres symétries sont constatées en ce qui concerne les pouvoirs des juges des deux ordres de juridiction dans le traitement des contestations fiscales.

2- Les pouvoirs similaires dans le règlement des litiges fiscaux

L'écho de la convergence a été perçu et vérifié en ce qui concerne les pouvoirs des juges des deux ordres dans le contentieux fiscal. La convergence se manifeste dans la similitude des pouvoirs dans le contentieux de l'imposition *stricto sensu* (a) et au-delà de ce contentieux (b).

¹⁴⁶² En moyenne 11 avis dans le contentieux fiscal au cours des 10 dernières années.

¹⁴⁶³ A peine trois avis en matière fiscale au cours des 10 dernières années.

¹⁴⁶⁴ Il faut dire qu'en pratique, selon David Pouyaud (« Les avis contentieux du Conseil d'Etat et de la Cour de cassation » ; *Mélanges F. Moderne*, p. 327 et s.), le Conseil d'Etat a une approche plus libérale alors que la Cour de cassation a une approche très didactique et restrictive des textes législatifs notamment sur l'admission des 3 conditions.

¹⁴⁶⁵ Cass., com., 13 nov. 2006, n° 06-00013, <http://www.legifrance.gouv.fr>

¹⁴⁶⁶ Roland Drago soulignait il y a quelques années, la « juridictionnalisation » du Conseil d'Etat. Pour lui, c'était un facteur favorisant la ressemblance entre les deux Cours suprêmes qui dominent le paysage juridique français. « La cour de cassation, Cour suprême » in *L'image doctrinale de la Cour de cassation*, op. cit, p. 21.

a- Dans le contentieux de l'imposition : le constat d'une similitude des pouvoirs des juges administratif et judiciaire

S'il est un contentieux dans lequel une identité remarquable est visible entre les deux ordres de juridiction, c'est bien le contentieux de l'imposition. Il faut d'ailleurs dire que cette similitude ne date pas d'aujourd'hui¹⁴⁶⁷. La volonté de garantir une identité des traitements des contestations relatives aux impositions et de ce fait, de réduire l'inégalité entre les contribuables, suivant que le litige est pendant devant la juridiction administrative ou judiciaire, a permis de conférer au juge de l'impôt administratif ou judiciaire, un pouvoir identique quant à l'examen de la compatibilité de la procédure administrative d'imposition relativement aux lois fiscales. Le contentieux de l'imposition étant un contentieux de pleine juridiction¹⁴⁶⁸, les deux juridictions apprécient de manière identique et par la voie de l'exception d'illégalité tous les actes réglementaires et individuels servant de base à l'imposition¹⁴⁶⁹ afin d'en déterminer le bien fondé.

Et lorsqu'une imposition est illégale, elles peuvent toutes les deux, dans les mêmes conditions les annuler et les réformer en prononçant notamment la décharge ou la réduction de celle-ci¹⁴⁷⁰.

b- Dans les autres contentieux fiscaux : une convergence certaine dans l'étendue des pouvoirs

Le constat remarquable qui a été réalisé, résulte du fait qu'au-delà du contentieux de l'imposition, toutes les juridictions qui interviennent dans le contentieux fiscal, indépendamment de leur ordre de juridiction et du type de contentieux qu'elles traitent, disposent d'un pouvoir identique : elles sont toutes saisies d'un recours de plein contentieux, exception marginale faite du recours pour excès de pouvoir en matière fiscale.

Ces juridictions réforment les décisions prises par l'administration, non seulement lorsqu'elles sont illégales, mais surtout lorsqu'elles sont erronées. Elles leur substituent des décisions nouvelles, constatent des obligations et prononcent des condamnations pécuniaires¹⁴⁷¹. Les juridictions de l'ordre judiciaire n'ont par exemple pas l'obligation de surseoir à statuer lorsqu'elles sont face à un acte administratif individuel ou réglementaire.

¹⁴⁶⁷ Ph. Bern, *La nature juridique du contentieux de l'imposition*, Thèse, op. cit. p. 133 et s. Il faisait déjà remarquer « qu'en dépit du partage des compétences qui domine le contentieux de l'imposition, ce dernier n'en garde pas moins une unité procédurale certaine ».

¹⁴⁶⁸ CE, 29 juin 1962, Sté des Acières de Pompey, op. cit.

¹⁴⁶⁹ Voir supra.

¹⁴⁷⁰ Ph. Bern, *La nature juridique du contentieux de l'imposition*, Thèse, op. cit. p. 143.

¹⁴⁷¹ E. Laferrière, *Traité de la juridiction administrative*, 1ère éd. 1887, réimprimé en 1989 tome I., op. cit., p. 15.

Elles apprécient la légalité de celui-ci que ce soit dans un contentieux relevant de la compétence des juridictions répressives (fraude fiscale) ou qu'on soit face à recours fiscal relevant des juridictions civiles¹⁴⁷².

Parallèlement, la particularité du contentieux fiscal légitime l'action du juge administratif et son intrusion dans le droit privé. Les notions de droit civil sont appliquées parfois travesties au profit de la logique fiscale¹⁴⁷³. Elle ouvre ainsi un droit de regard légitime au juge administratif sur une question dans laquelle il aurait dû opérer un renvoi préjudiciel. C'est en ce sens que l'on peut dire que la tendance actuelle des blocs de compétence et des blocs de contentieux au profit d'un ordre de juridiction¹⁴⁷⁴, si elle assure une cohérence des décisions de justice, contribue parallèlement à l'accentuation des convergences juridictionnelles. Ces blocs de compétence favorisent effectivement une analyse commune et identique des litiges par les deux ordres de juridiction sans qu'on puisse effectivement distinguer l'ordre de juridiction de référence.

Cette tendance est accentuée par l'octroi aux deux ordres de juridiction des procédures similaires. On peut en l'occurrence citer la procédure du **référé fiscal**¹⁴⁷⁵ dans laquelle les juges administratif et judiciaire ont les mêmes pouvoirs. Seuls diffèrent les impôts dont ils ont la charge. Le sursis de paiement et le contentieux des garanties offertes suivent aussi un cheminement identique, qu'ils soient instruits par le juge du référé de l'ordre administratif ou judiciaire¹⁴⁷⁶.

De plus, la réforme des procédures de référé et d'urgence qui permet d'asseoir au sein des juridictions administratives la culture de l'urgence au même titre que celle qui existe au sein des juridictions judiciaires, est un argument supplémentaire en faveur de ce type de convergence. Bien que leur mise en œuvre en matière fiscale reste très marginale, elle n'est pas exclue.

En effet, lorsqu'il y a urgence et un moyen propre à créer, en l'état de l'instruction un doute sérieux quant à la légalité de la décision, le juge des référés peut ordonner la suspension d'une

¹⁴⁷² Voir Chap. précédent.

¹⁴⁷³ Voir supra, L'extension de la compétence de la juridiction administrative dans les domaines relevant de la compétence du juge judiciaire

¹⁴⁷⁴ CC, 23 janvier 1987, n° 86-224DC, Conseil de la concurrence, op. cit.

¹⁴⁷⁵ Art. L. 277 à 279 du LPF.

¹⁴⁷⁶ Le délai de saisine du juge de référé est de 15 jours à compter de la réception de la lettre recommandée du comptable. A cela, il faut ajouter l'obligation de consigner le 10^{ème} de l'imposition contestée. Les juges statuent par voie d'ordonnance. Celle-ci peut faire l'objet d'un appel devant le tribunal administratif ou le TGI. Les décisions de ces derniers peuvent à leur tour, faire l'objet d'un recours en cassation devant le Conseil d'Etat ou la Cour de cassation.

décision administrative quelle qu'elle soit¹⁴⁷⁷. Les décisions fiscales ne sont donc pas exclues du champ d'application de la loi¹⁴⁷⁸. Ce référé intitulé le « **référé-suspension** »¹⁴⁷⁹ n'est pas le seul applicable au contentieux fiscal.

A côté des convergences fonctionnelles, l'interaction entre les deux ordres de juridiction a également permis de relever d'importantes convergences processuelles.

III- Les convergences processuelles entre les deux ordres de juridiction dans le contentieux fiscal

Henry MOTULSKY qui fut le précurseur de la conceptualisation du droit processuel, le définit comme la comparaison des contentieux bien que certains auteurs aient estimé que cette comparaison n'a que peu de valeur car archéologique¹⁴⁸⁰. Si les buts différents poursuivis par les différents contentieux laissent présager son manque d'intérêt pratique, d'une manière générale, force est de reconnaître qu'en matière fiscale, cette comparaison permet de mettre en évidence l'absence de disparité fondamentale dans les règles applicables¹⁴⁸¹ à ce contentieux par les deux ordres de juridiction. En cela, les convergences processuelles entre les deux ordres de juridiction dans le contentieux fiscal permettent de souligner avec véhémence l'incidence de l'identité des sources et des fondements supranationaux¹⁴⁸². Ils s'imposent à la conduite de toute instance. Aussi, au-delà de la spécificité reconnue à chaque ordre de juridiction, le procès fiscal devient abstrait grâce à des règles et des procédures qui lui donnent une dimension généraliste et transversale. Cette vision est corroborée et entérinée par la mise en place progressive d'un « droit processuel envisagé comme un droit commun à

¹⁴⁷⁷ J. Maïa, « Procédures d'urgence au stade du recouvrement : retour à l'égalité des armes entre le contribuable et le fisc. », RJF 7/01, p. 611-619.

¹⁴⁷⁸ Le juge des référés vérifie l'existence de la condition en appréciant « la gravité des conséquences que pourraient entraîner, à brève échéance, l'obligation de payer sans délai l'imposition ou les mesures mises en œuvre ou susceptibles de l'être pour son recouvrement, eu égard aux capacités du contribuable à acquitter les sommes qui lui sont demandées » ; (CE, Sect., 25 avr. 2001, n° 230166 et a., Soc. Janfin : Dr. fisc. 2001, n° 25, comm. 581, concl. G. Bachelier.). Il faut d'ailleurs préciser qu'aucun texte n'exclut la mise en œuvre des autres référés. Aussi, le « référé-liberté » qui permet au juge d'ordonner toutes mesures nécessaires à la sauvegarde d'une liberté fondamentale peut lui aussi, être mis en œuvre ici.

¹⁴⁷⁹ Article L. 551-1 et s. du CJA.

¹⁴⁸⁰ S. Guinchard, M. Bandrac, M. Douchy, F. Ferrand, X. Lagarde, V. Magnier, H. Ruiz Fabri, L. Sinopoli, J.M. Sorel: *Droit processuel: Droit commun et droit comparé des procès*. 2^e ed. Dalloz. 2003, p. 3.

¹⁴⁸¹ Il faut d'ailleurs souligner que 3 spécialistes des procédures civile, pénale et administrative précisent que la « simple confrontation des termes permet de dégager les différents esprits que chaque procédure insuffle dans des techniques identiques », W. Baranes, M.A. Frisson-Roche et J.H. Robert, « Pour le droit processuel », D. 1993, chr. p. 9.

¹⁴⁸² La commune application de la Convention européenne des droits de l'homme par les juges des deux ordres de juridiction à travers l'art. 6-1 qui pose le droit à un procès équitable, est un facteur inouï de convergence des règles processuelles en matière fiscale. En effet, ils ont l'obligation de veiller au respect des garanties procédurales accordées par cette convention. Cette obligation est une obligation de résultat !

tous les types de contentieux.»¹⁴⁸³. Certes, les modalités de cette adoption diffèrent puisque l'esprit et la pratique des juges donnent un parfum particulier à ces procédures. Toutefois, de manière très objective, des convergences processuelles entre les deux ordres ont été relevées au début de l'instance fiscale (A) et au cours de celle-ci (B).

A- Les convergences processuelles inhérentes à l'introduction de l'instance

Ces convergences sont de deux sortes. Les premières existent parce qu'elles sont inhérentes au caractère purement fiscal de l'instance. L'aspect essentiellement fiscal a en effet entraîné la conception des règles spécifiques applicables de manière identique aux deux ordres de juridiction (1). Les secondes trouvent leur origine dans le fait qu'on assiste de plus en plus à une standardisation des règles processuelles. Aussi, on constate l'existence des règles communes à tout procès dont le reflet dans l'instance fiscale administrative ou judiciaire ne peut qu'être mis en évidence (2).

1-Les convergences processuelles imposées par l'application des règles spécifiques

Ces convergences sont *grosso-modo* de trois ordres : la procédure administrative préalable et obligatoire, la régularisation des requêtes prématurées et les délais de saisine des juridictions. Ces convergences sont évidentes et logiques, puisqu'elles ont pour objectif d'assurer l'unité procédurale dans le contentieux de l'imposition.

La procédure administrative préalable et obligatoire que constitue la réclamation préalable, est une règle contentieuse sur laquelle nous ne reviendrons pas en détail¹⁴⁸⁴. Elle impose une saisine de l'administration fiscale avant tout recours juridictionnel tant devant le juge administratif que le juge judiciaire sauf en matière de fraude fiscale. C'est un point de convergence inéluctable entre les deux ordres de juridiction dans la mesure où ces derniers appliquent de manière identique et sans restriction les dispositions du Livre des procédures fiscales relatives à la question¹⁴⁸⁵.

¹⁴⁸³ S. Guinchard, M. Bandrac, M. Douchy, F. Ferrand, X. Lagarde, V. Magnier, H. Ruiz Fabri, L. Sinopoli, J.M. Sorel: *Droit processuel: Droit commun et droit comparé des procès*, 2^e ed. Dalloz. 2003, p. 3. ; Voir aussi, S. Caudal, Rapport introductif, Actes de colloques, *Les principes en droit*. Economica 2008 p.1 et s. Elle souligne le fait que « Les principes directeurs irriguent l'ensemble des branches du droit ». Aussi, la matière fiscale ne déroge pas à cette réalité.

¹⁴⁸⁴ Voir supra, Partie I.

¹⁴⁸⁵ De l'art. R. 196-1 à R. 199-1 du LPF.

Cette procédure administrative préalable et obligatoire est génératrice de règles incidentes relatives à la régularisation des demandes en justice prématurées¹⁴⁸⁶ ou tardives et à la faculté dont dispose l'administration de soumettre d'office une demande aux juges des deux ordres de juridiction. Ces derniers portent effectivement un regard identique sur cette phase de l'instance¹⁴⁸⁷.

Quant aux délais de saisine des juridictions, ils sont eux aussi dépendants de cette la procédure administrative préalable et obligatoire. Ils sont fixés en fonction de la réponse ou de l'absence de réponse de l'administration dans les six mois de sa saisine¹⁴⁸⁸.

Au-delà de l'application des règles spécifiques du Livre des procédures fiscales, force est de constater que les convergences résultent aussi de l'application des règles communes du procès bien que suivant les juridictions en cause, le vocabulaire soit distinctif.

2-Les convergences processuelles résultant de l'application des règles communes du procès

Ces règles sont celles relatives à l'introduction d'instance proprement dite. Si devant la juridiction administrative, on parle plus couramment de « requête introductive d'instance »¹⁴⁸⁹ et devant la juridiction judiciaire « d'assignation »¹⁴⁹⁰ et que l'examen de ces deux actes montrent que le formalisme qui est attaché à l'un et l'autre est différent¹⁴⁹¹, bien que le mode de saisine génère des conséquences financières différentes en fonction de l'ordre compétent ; le professeur Roger PERROT¹⁴⁹² a souligné que : « l'assignation est un peu comparable à la

¹⁴⁸⁶ Si le dépôt de la demande en justice s'est fait en l'absence de réclamation préalable, la demande est irrecevable.

Si la demande en justice est instruite après le dépôt d'une réclamation et avant la décision de l'administration fiscale, l'intervention ultérieure de la décision de l'administration fiscale notamment en cour d'instance permet la régularisation de la demande en justice. Voir notamment : CE, sec. 4 janv. 1974, n° 87418, Dupont 1974, p. 87.

¹⁴⁸⁷ Cass., com., 5 janv. 1988, Mme Passemard : RJF 11/98, n° 1280 ; CE, 4 nov. 1988, Novak : Dr. fisc. 1989, n°11, comm. 550 ; CE, 27 janv. 1989, Babayon : Dr. fisc. 1989, n°1718, comm. 886.

¹⁴⁸⁸ Des délais spéciaux existent cependant en matière de recouvrement. Voir supra.

¹⁴⁸⁹ La requête introductive d'instance est une demande adressée au tribunal administratif. Très souvent, il s'agit d'une lettre dans laquelle le requérant doit mentionner ses nom et adresse. Ce courrier doit aussi contenir les faits, les moyens et les conclusions et doit impérativement être signé du contribuable ou de son mandataire. La décision prise par l'administration fiscale, suite à la réclamation préalable doit y être annexée. Cette requête est donc l'acte de saisine du tribunal.

¹⁴⁹⁰ L'assignation est également l'acte qui permet de saisir le tribunal. Le tribunal doit être saisi dans les deux mois de la notification au défendeur de cette demande au Tribunal (Voir art 55 et 56 du NCPC). C'est un acte de procédure adressé par le demandeur au défendeur par l'intermédiaire d'un huissier de justice, pour l'inviter à comparaître devant une juridiction de l'ordre judiciaire.

¹⁴⁹¹ Il faut préciser que les deux modes de saisine du fait de leur particularité (*requête à déposer au tribunal dans les deux mois de la réponse de l'administration ou de l'absence de réponse et l'assignation dont la copie doit être déposée dans les 4 mois de la signification à la partie opposée* « art. R. 202-2 qui renvoie à l'art. 54 du CPC »). Jean Larmarque observe dans ses notes sous l'article en question que les règles de droit commun sont applicables aux instances suivies en matière de droit d'enregistrement, ISF et taxes assimilées) n'ont aucun impact sur le délai d'introduction d'instance. Il est de deux mois pour les deux ordres de juridiction en application des dispositions de l'art. R. 199-1 du LPF.

¹⁴⁹² R.Perrot, *Institutions judiciaires*, op. cit. p. 444.

réclamation par laquelle l'administré provoque la décision préalable de l'administration. La seule différence réside en ceci que l'assignation du contentieux privé fait partie intégrante du procès, alors que dans le contentieux administratif, la réclamation de l'administré lui est antérieure ».

Si sa dernière remarque vaut pour l'ensemble des contentieux, elle n'a pas lieu d'être en matière fiscale puisque la réclamation préalable s'intègre incontestablement dans le contentieux fiscal¹⁴⁹³.

Au-delà des convergences processuelles relatives à l'introduction d'instance, des convergences processuelles ont également été relevées lors du déroulement de l'instance fiscale.

B- Les convergences processuelles inhérentes à l'instance proprement dite devant les deux ordres de juridiction

Les deux ordres de juridiction dans le contentieux fiscal respectent des règles qui leur sont propres. Une place prépondérante est laissée au code de procédure civile et au code de procédure pénale lorsque le litige est de la compétence de l'ordre judiciaire. Inversement, les dispositions du code de justice administrative dominent les règles contentieuses régissant l'instance fiscale devant la juridiction administrative. Les règles du Livre des procédures fiscales viennent compléter l'ensemble. Cette diversité de sources laisse logiquement planer une certaine ambiguïté, un doute quant à l'unité de l'instance fiscale surtout si l'on tient compte des missions primitives de chaque ordre de juridiction.

Toutefois, malgré la multitude des sources, le rapprochement processuel est important. Les mesures d'instruction et de mise en état des affaires sont similaires : le juge dans les deux ordres de juridiction joue un rôle important¹⁴⁹⁴ dans la communication des mémoires et de certaines pièces relatives au dossier. Son action est également prépondérante en ce qui concerne les mesures d'expertise ou encore de la mise en état des affaires.

Le déroulement de la procédure est donc marqué par plusieurs similitudes. Elles sont relatives entre autres aux principes et caractères généraux de la procédure (1). Pourtant, le *summum* en la matière, reste la procédure d'admission des pourvois en cassation. Cette vieille procédure, remise récemment à l'ordre du jour, renforce de manière certaine la convergence processuelle entre les deux ordres de juridiction dans le contentieux fiscal (2).

1- Une convergence certaine sur les principes et caractères généraux de la procédure contentieuse

¹⁴⁹³ Voir supra.

¹⁴⁹⁴ Voir les articles R. 200-9 à R. 211 du LPF.

La convergence constatée à ce niveau témoigne de la transversalité des principes et caractères généraux de la procédure contentieuse. Ceux-ci représentent un socle de règles dont l'application dans le procès fiscal permet d'affirmer l'unité de la juridiction fiscale malgré la dichotomie organique qui règne. La symétrie apparaît ainsi sur le caractère écrit ou oral, sur le caractère inquisitoire ou accusatoire, sur le caractère public ou non des débats, sur les règles de la représentation, et enfin sur les délais de recours.

Le caractère écrit ou oral de la procédure devant les deux ordres de juridiction a très souvent été un des points sur lequel, on a pu opposer de manière péremptoire les deux ordres de juridiction. Pourtant, à l'heure actuelle, on note un rapprochement substantiel sur ce point. La procédure juridictionnelle administrative qui a souvent été présentée comme étant une procédure exclusivement écrite par opposition à la procédure juridictionnelle civile, s'est gorgée d'oralité¹⁴⁹⁵.

Parallèlement, la procédure civile qui a toujours été présentée comme une procédure orale, a subi une évolution en sens inverse. Dans le contentieux de l'imposition, elle a dans un premier temps été partiellement écartée au profit des règles de livre des procédures fiscales¹⁴⁹⁶ qui étaient largement inspirées de la procédure administrative¹⁴⁹⁷. Dans les autres contentieux fiscaux, le caractère oral laisse de plus en plus d'espace à l'écrit¹⁴⁹⁸.

Une évolution similaire a également été constatée sur le caractère inquisitoire ou accusatoire de la procédure devant les deux ordres de juridiction. Les procédures administratives et civiles ont très souvent été opposées sur leur caractère inquisitoire et accusatoire. Dans le contentieux de l'imposition, quel que soit l'ordre de juridiction, la procédure reste d'abord inquisitoire¹⁴⁹⁹. Les respects des droits de la défense, l'obligation de communication et précisément l'échange des mémoires¹⁵⁰⁰ sous l'office du juge, a permis de modérer ce caractère de telle sorte que le rapprochement entre les deux ordres de juridiction est certain.

Dans les autres contentieux, force est de constater que la convergence est aussi de rigueur car en matière de fraude fiscale c'est-à-dire en matière pénale notamment, si la procédure est inquisitoire par nature et se rapproche à cet effet de la procédure administrative,

¹⁴⁹⁵ Art. 731-3 du CJA qui permet aux parties de présenter des observations orales.

¹⁴⁹⁶ Art. R. 202-2 du LPF.

¹⁴⁹⁷ Philippe Bern (*La nature juridique du contentieux de l'imposition*, Thèse op. cit.) en a conclu que le contentieux de l'imposition se déroulant devant les juridictions de l'ordre judiciaire reste un contentieux administratif.

¹⁴⁹⁸ Il faut en plus souligner que la procédure devant la Cour de cassation est essentiellement écrite car elle n'est ni juge du fond, ni juge des faits. Elle s'assure de la bonne application de la règle de droit.

¹⁴⁹⁹ Voir l'art. R. 611-7, 8, 9, 10 et 11 du CJA, et R. 200-5 du LPF.

¹⁵⁰⁰ Voir notamment l'art. R. 202-2 pour le caractère écrit de la procédure devant le juge judiciaire de l'impôt.

l'augmentation des obligations relatives au respect des droits de la défense a eu un impact certain : la procédure devient peu à peu accusatoire.

Des convergences ont aussi été relevées sur **le caractère public** ou non des débats devant les deux ordres de juridiction. Le caractère public des débats n'a jamais fait l'objet de restriction pour les litiges se déroulant devant la juridiction judiciaire. Il en est de même pour la juridiction administrative. L'art. L. 6 du CJA dispose en effet de manière générale que : « Les débats ont lieu en audience publique. ». Aussi, tous les litiges fiscaux se déroulant devant la juridiction administrative sont publics¹⁵⁰¹.

Sur ce point précis, il n'y a pas de différence entre une instance fiscale qui se déroule devant l'ordre administratif ou l'ordre judiciaire. Ce constat peut également être relevé en ce qui concerne les **règles de représentation**. Cette dernière est obligatoire devant les juridictions suprêmes¹⁵⁰² pour les contribuables. Quant à l'Etat, il est dispensé du ministère d'avocat devant les deux ordres de juridiction. Il faut toutefois souligner qu'il existe une minuscule dissonance : si pour les juridictions administratives, la représentation à ce niveau de la procédure reste facultative, devant les juridictions judiciaires la constitution d'avoué est obligatoire¹⁵⁰³.

Cette petite différence demeure néanmoins sans réelle incidence sur la convergence constatée devant les juridictions de premier degré. Devant ces dernières et quel que soit le contentieux en cause, exception faite des poursuites pour fraude fiscale, la représentation est facultative d'une manière générale¹⁵⁰⁴. En définitive, bien que les sources soient différentes, les règles relatives à la représentation devant les deux ordres de juridiction se ressemblent.

Outre la représentation, l'un des points de convergence entre les deux ordres de juridiction réside dans **le caractère suspensif ou non de l'appel et les délais de recours applicables**. En principe devant la juridiction civile, l'appel est suspensif (art 539 du CPC). Contrairement à toute attente, ce principe ne s'applique nullement dans le contentieux fiscal de la juridiction

¹⁵⁰¹ L'art. L. 199 B du LPF le rappelle d'ailleurs. : « Les affaires portées devant les juridictions de l'ordre judiciaire ou de l'ordre administratif, relatif au contentieux des impôts, droits, taxes et redevances prévus au Code général des impôts ainsi que les amendes fiscales correspondantes sont jugées en séances publiques ». L'art. 400 du code de procédure pénale dispose que : « Les audiences sont publiques. Néanmoins, le tribunal peut, en constatant dans son jugement que la publicité est dangereuse pour l'ordre, la sérénité des débats, la dignité de la personne ou les intérêts d'un tiers, ordonner, par jugement rendu en audience publique, que les débats auront lieu à huis clos. »

¹⁵⁰² Voir en ce sens l'art. R. 751-5 du CJA : « Lorsque la décision est rendue en dernier ressort, la notification mentionne, s'il y a lieu, que le pourvoi en cassation devant le Conseil d'Etat ne peut être présenté que par le ministère d'un avocat au Conseil d'Etat et à la Cour de cassation ». Voir aussi, l'art. 821-3 du CJA qui dispose que : « Le ministère d'un avocat au Conseil d'Etat et à la Cour de cassation est obligatoire pour l'introduction, devant le Conseil d'Etat, des recours en cassation, à l'exception de ceux dirigés contre les décisions de la commission centrale d'aide sociale et des juridictions de pension. »

¹⁵⁰³ Art. 908 du CPC.

¹⁵⁰⁴ Voir notamment l'art. R 202-2 du LPF.

judiciaire exception faite des litiges relatifs à la fraude fiscale pour lesquels l'appel reste suspensif.

En effet, grâce aux dispositions de l'art. R. 202-5 du LPF qui prévoit que le jugement du tribunal est exécutoire de droit à titre provisoire, comme dans le contentieux fiscal relevant de la juridiction administrative, l'appel n'a pas d'effet suspensif (art. R. 125 du CJA)¹⁵⁰⁵. Il en résulte d'autres points de convergence notamment la mise en place du sursis à exécution dont le but est de pallier les conséquences fâcheuses de l'application d'une décision de justice.

En outre, des convergences essentielles sont également à relever en ce qui concerne les délais de recours devant les différentes juridictions. Le délai est de deux mois lorsque les parties décident de se pourvoir en cassation devant le Conseil d'Etat et devant la Cour de cassation¹⁵⁰⁶.

A côté de ces différentes convergences processuelles, celle relative à la procédure d'admission des pourvois en cassation tient une place de choix. Elle permet une fois de plus, d'accentuer l'unité de la juridiction fiscale.

2- Les convergences sur la procédure d'admission ou de non admission des pourvois en cassation

Si les autres points de convergences procéduraux entre les deux ordres de juridiction marquent l'esprit sans pour autant paraître particulièrement poignants, c'est parce qu'ils commencent à dater et s'inscrivent dans la mouvance passée. Ce qui n'est pas le cas pour la procédure préalable d'admission des pourvois en cassation, qui est l'une des innovations récentes en matière procédurale et processuelle.

Cette innovation, qui en réalité n'est qu'une réintroduction d'une procédure¹⁵⁰⁷ qui exista par le passé dans l'ordre judiciaire¹⁵⁰⁸, permet d'accentuer les symétries entre les deux ordres de juridiction.

Aussi, cette réactualisation requiert une attention particulière puisqu'elle n'est rien d'autre que la réplique à quelques exceptions près¹⁵⁰⁹, de la procédure actuellement en vigueur devant

¹⁵⁰⁵ Le but est d'éviter de donner un caractère dilatoire à l'exercice de l'appel (J. Lamarque, note sous art. R. 202-5 du LPF)

¹⁵⁰⁶ Toutefois, le délai d'appel devant la Cour administrative d'appel et devant la Cour d'appel diverge. Il est de deux mois à compter de la notification du jugement devant les juridictions administratives et d'un mois devant les juridictions de l'ordre judiciaire.

¹⁵⁰⁷ Réintroduction par la loi organique du 25 juin 2001 qui a permis la mise en place de l'art. L. 131-6 dans le code l'organisation judiciaire.

¹⁵⁰⁸ La Cour de cassation a connu jusqu'en 1947 la chambre des requêtes qui avait un rôle similaire à savoir l'étude des pourvois préalablement au jugement.

¹⁵⁰⁹ La procédure devant le Conseil d'Etat reste une procédure rapide, dépourvue de contradiction car le recours n'est pas communiqué au défendeur. Les moyens sont soulevés d'office sans qu'il y ait des observations de la

le Conseil d'Etat dont les dispositions actuelles, codifiées à l'art. L. 822-1 du code de justice administrative, prévoient que : « le pourvoi en cassation devant le Conseil d'Etat fait l'objet d'une procédure préalable d'admission. ».

Il faut dire que la mise en place de cette procédure au sein de l'ordre judiciaire ne s'est pas faite sans heurt. De nombreux projets visant à réinstaurer une procédure de filtrage devant la Cour de cassation, ont connu de nombreux échecs depuis la suppression de la chambre des requêtes en 1947¹⁵¹⁰. Toujours est-il que les dispositions de l'art. L.131-6 du Code de l'organisation judiciaire ne sont pas libellées dans les mêmes termes que les dispositions du code de justice administrative. Toutefois, l'idée véhiculée reste identique «Après le dépôt des mémoires, les affaires sont examinées par une formation de trois magistrats appartenant à la chambre à laquelle elles ont été distribuées. Lorsque la solution du pourvoi lui paraît s'imposer, cette formation statue immédiatement. Dans le cas contraire, elle renvoie l'examen du pourvoi à l'audience de la chambre. Toutefois, le premier président ou le président de la chambre concernée, ou leurs délégués, d'office ou à la demande du procureur général ou de l'une des parties, peuvent renvoyer directement une affaire à l'audience de la chambre par décision non motivée».

La similitude est donc patente. L'admission ou la « non admission » du pourvoi dans les deux cas est soumise à des motifs que l'on retrouve de part et d'autre à savoir, la recevabilité des pourvois et le moyen sérieux de ces derniers. Même s'il est admis que la formation restreinte puisse statuer lorsque la solution du pourvoi s'impose, ou renvoyer l'examen du pourvoi à l'audience de la chambre, la similitude entre les deux procédures ne fait pas l'objet de doute.

Les différentes convergences organiques, fonctionnelles et processuelles constatées, permettent donc d'affirmer que malgré la dualité organique et le foisonnement des compétences, les deux ordres de juridiction ont tendance à se rapprocher. Ces convergences sont de bons augures dans la mesure où elles constituent finalement un préalable aux convergences jurisprudentielles dans le contentieux fiscal. Cette dernière convergence est importante sur le plan théorique car elle permet d'entériner l'idée selon laquelle, malgré l'existence de deux ordres de juridiction en matière fiscale, l'unité de la juridiction fiscale reste garantie.

part des parties. Pourtant, la procédure devant la Cour de cassation, est une procédure contradictoire qui suppose le dépôt des mémoires en demande et en défense.

¹⁵¹⁰ M. Cottin, « La Cour de cassation se dote d'une procédure d'admission des pourvois en cassation », D. éd. G. 2002, chronique n°9. p. 748.

Section II : Les convergences jurisprudentielles entre les deux ordres de juridiction dans le contentieux fiscal

La présence de deux ordres de juridiction dans l'instance fiscale fait de celle-ci un cadre qui n'est pas favorable au développement de l'unité jurisprudentielle. En effet, si l'unité est garantie au sein de chaque ordre de juridiction grâce à l'âpreté des juridictions suprêmes, ce rôle régulateur n'est l'apanage d'aucune institution lorsque s'opposent les jurisprudences des cours suprêmes de chaque ordre¹⁵¹¹. Toutefois, cela ne prédit en rien l'absence d'unité jurisprudentielle entre les deux ordres de juridiction dans le contentieux fiscal. Au contraire, sans que cette mission ne leur soit spécialement confiée, l'intervention de certaines institutions dans le contentieux fiscal contribue à l'unification de l'interprétation de la règle de droit dans ce contentieux. De la Cour européenne des droits de l'homme, en passant par la Cour de justice des communautés ou par le Conseil constitutionnel, force est de constater que sans avoir été assigné d'une mission spécifique de régulateur de jurisprudence, l'ensemble de ces institutions contribue, à travers leur jurisprudence respective, à la stabilisation du contentieux fiscal, à l'unification d'interprétation de la règle fiscale et à l'unité de la juridiction fiscale.

Ainsi, à côté des facteurs qui stimulent cette convergence¹⁵¹², on note aussi l'impulsion donnée par certaines institutions nationales et supra nationales. La place incontournable occupée par ces dernières devient un atout essentiel au service de l'unité de la justice fiscale (I). De ce fait, la convergence jurisprudentielle entre les deux ordres de juridiction apparaît comme évidente parce qu'elle semble être imposée (II).

I- Une convergence jurisprudentielle stimulée par des institutions étatiques et supra-étatiques

La place occupée par la Constitution dans la hiérarchie des normes, donne à la jurisprudence du Conseil constitutionnel un rôle permettant d'orienter sans trop de difficulté la jurisprudence des deux ordres de juridiction. Cette orientation se fait au-delà de l'implication que peut avoir la jurisprudence dégagée par le Tribunal des Conflits à qui a été reconnu le pouvoir de dissiper tous les conflits de jurisprudence en donnant une solution claire à toute

¹⁵¹¹ Le Tribunal des conflits est certes compétent, mais son rôle est limité par les conditions de son intervention (Voir infra). De plus, il est vrai qu'une autorégulation reste possible grâce à aux effets positifs de la collaboration.

¹⁵¹² On fait référence ici à la cohabitation d'où résulte le réflet d'un ordre sur l'autre. Ce réflet a effectivement favorisé les convergences organiques, fonctionnelles et processuelles étudiées dans la section précédente.

question de droit soulevant des contrariétés de jurisprudence (A). Si le Conseil constitutionnel permet d'orienter la jurisprudence des deux ordres de juridiction, il n'est pas le seul. Il est accompagné dans ce rôle par les institutions européennes et principalement par la CJCE et par la CEDH dont la jurisprudence a un impact non négligeable en droit interne (B).

A- L'implication des institutions nationales dans la convergence jurisprudentielle entre les deux ordres de juridiction dans le contentieux fiscal

L'implication de certaines institutions nationales dans la convergence jurisprudentielle entre les deux ordres de juridiction n'est pas anodine. Si l'on prend spécifiquement le cas du Tribunal des conflits, on se rend compte qu'il s'agit d'une institution qui a été spécialement créée pour chapeauter les deux ordres de juridiction et créer une certaine harmonie jurisprudentielle (1). Quant au Conseil constitutionnel, son rôle n'est pas celui-là. Il est principalement compétent pour s'assurer du respect de la Constitution. Pourtant, en s'assurant du respect de celle-ci, il émet une jurisprudence qui a une incidence sérieuse sur les deux ordres de juridiction (2).

1- Le rôle traditionnel de conciliation attribué au Tribunal des Conflits

Le rôle traditionnel attribué au Tribunal des conflits constitue l'un des facteurs de stabilisation et de convergence entre les juridictions administratives et judiciaires. L'œuvre salubre du Tribunal des Conflits en la matière s'exprime de manière très simple : en résolvant les problèmes de compétence entre les deux ordres de juridiction, il résout aussi ceux relatifs aux divergences en imposant des solutions claires (tant sur la compétence que sur le fond¹⁵¹³) qui sont très souvent suivies en pratique.

Il a notamment induit la jurisprudence du Conseil d'Etat et de la Cour de cassation en ce qui concerne les créances relatives aux ordures ménagères. La question de la juridiction compétente en la matière posait quelques difficultés puisque cette créance englobe deux sous-catégories: la redevance proportionnelle au service rendu instituée par l'art. L.2333-7- du CGCT et la redevance forfaitaire qui est régie par l'art. L. 2333-78 du CGCT qui est applicable aux communes n'ayant pas institué la précédente. Il a fallu un arrêt du Tribunal des conflits du 2 décembre 1991¹⁵¹⁴ pour que la jurisprudence des deux ordres de juridiction aille dans le même sens. Il a en effet jugé que lorsque la redevance est proportionnelle, le contrôle

¹⁵¹³ Pour les questions de fond, voir infra.

¹⁵¹⁴ TC, 2 déc. 1991, n° 2665 : RJF 2/92, n°247.

de proportionnalité relève du juge judiciaire et il a été suivi par les deux ordres de juridiction qui s'accordent désormais sur cette question¹⁵¹⁵. Pour aller plus loin, les juges suprêmes des deux ordres de juridiction ont même décidé que le contrôle de la décision institutive d'une telle redevance relèverait cependant de la compétence de la juridiction administrative¹⁵¹⁶.

Si le Tribunal des conflits oriente la jurisprudence des deux ordres de juridiction, il n'est pas le seul. Le Conseil constitutionnel lui aussi, joue un rôle prépondérant en la matière.

2- L'impulsion donnée par la jurisprudence du Conseil constitutionnel

Si le rôle d'impulser est donné par la jurisprudence du Conseil constitutionnel à la convergence entre les deux ordres de juridiction (a), il a toutefois des limites. Ces dernières sont posées par les juridictions suprêmes des deux ordres de juridiction (b).

a- La jurisprudence du Conseil constitutionnel : instrument de convergence entre les deux ordres de juridiction dans le contentieux fiscal

Le Conseil constitutionnel¹⁵¹⁷ joue un rôle sérieux dans la stabilisation du Contentieux fiscal. Il assure à travers sa jurisprudence une convergence entre les deux ordres de juridiction. Il faut dire que ce n'est pas le rôle qui lui est originairement attribué car lorsque le Conseil constitutionnel est saisi¹⁵¹⁸, c'est d'abord avant tout pour s'assurer que les textes législatifs qui vont être promulgués en matière fiscale, sont conformes à la Constitution¹⁵¹⁹.

Toutefois, ce rôle principal est vecteur de conséquences secondaires dont l'apport dans le contentieux fiscal va au-delà de toutes les espérances inavouées. Ces conséquences seraient

¹⁵¹⁵ CE, avis, 10 avril 1992, n°132539 : RJF 6/92, n°844 ; Cass., com., 4 juin 1991, n°870P : RJF 11/91, n°1408, concl. M.Jéol, JCP 1991, II, n°21734 ; Cass., com., 7 janv. 2004, n°50 F-D : RJF 4/04, n°440.

¹⁵¹⁶ CE, 23 nov. 1992, n°78049, Broussier : RJF 1/93, n°73 ; Cass. civ. 1ere, 14 déc. 2004, n°1828 FS-PB : RJF 5/05, n°511.

¹⁵¹⁷ Le Conseil constitutionnel a été créé par la Constitution de la Vème République du 4 octobre 1958. Il juge de la conformité des lois ordinaires, organiques, règlements... à la Constitution. C'est en principe une juridiction neutre et impartiale. Elle effectue un contrôle *a priori* et *a posteriori* des lois.

¹⁵¹⁸ Il peut être saisi par le président de la république, le premier ministre, le président de l'assemblée nationale ou du sénat, par 60 députés ou 60 sénateurs (depuis 1974). Depuis la loi constitutionnelle n°2008-724, du 23 juillet 2008, loi de modernisation des institutions de la Ve République, art 29 et 30 publiée au JO du 24 juill. 2008, p. 11890, il peut être saisi par des justiciables au moyen d'une question préjudicielle. C'est un contrôle *a posteriori* qui ne se fait qu'à l'occasion d'un litige lorsqu'un citoyen estime que la loi qui va lui être appliquée, porte atteinte aux droits et libertés garantis par la Constitution. Il demande dans ce cas au juge en charge du litige de poser une question préjudicielle au Conseil constitutionnel. (Voir J. C. Bouchard, P. Fumenier, « De la question préjudicielle de constitutionnalité : vers une société de confiance » : Dr. Fisc. n° 36, comm. 433, p. 9 et s.

¹⁵¹⁹ Voir notamment ses décisions, 27 décembre 1973 (51DC) sur l'égalité devant la loi à propos de la loi de finances pour 1974 qui instituait une discrimination entre les contribuables, en interdisant aux titulaires de revenus élevés, la possibilité d'apporter une preuve contraire à une décision de taxation d'office de l'administration les concernant : Décision du 30 décembre 1981 (133 DC), 405 DC du 29 déc. 1998 ; 419 DC, du 9 nov. 1999 et 437, du 19 déc. 2000, sur l'égalité devant la loi fiscale.

incompréhensibles si l'on ne remontait pas un tant soit peu, aux dispositions augurant de cet état des choses. Ce sont les dispositions de l'art. 62 de la Constitution qui permettent à la jurisprudence de la haute Cour constitutionnelle d'avoir une telle visée au sein des deux ordres de juridiction dans le contentieux fiscal.

En vertu de ces dispositions, les décisions du Conseil constitutionnel s'imposent aux pouvoirs publics et à toutes les autorités administratives et juridictionnelles. Autrement dit, par les pouvoirs et l'autorité qui leur sont conférés, les décisions du Conseil constitutionnel donnent une ligne directrice unique que les juridictions de l'ordre administratif ou judiciaire ont l'obligation de suivre en théorie¹⁵²⁰. Ces décisions sont vectrices de convergence, parce que la position de norme à valeur supérieure attribuée à la jurisprudence constitutionnelle concourt à l'édification d'une suprématie¹⁵²¹. Cette dernière fait naître une obligation de conformité pour les normes et les organes inférieurs. De plus, la volonté d'assurer la cohésion du système est un argument de taille car les deux ordres de juridiction feraient converger leur interprétation des textes en s'assurant d'une concordance de celle-ci avec celle du Conseil constitutionnel.

On est donc face à un précieux sésame en matière de convergence. Il faut d'ailleurs souligner que c'est au Conseil constitutionnel que l'on doit la convergence de statut entre les deux ordres de juridiction. Si le caractère constitutionnel de la juridiction judiciaire ressort des dispositions de l'art. 64 de la Constitution de 1958, il a fallu attendre une décision du 22 juillet 1980 pour que l'indépendance de la juridiction administrative soit soulignée et que le statut de véritable juridiction lui soit conféré, au même titre que celui dont jouissait la juridiction judiciaire¹⁵²².

En outre, si l'on ne prend que le cas pointilleux du contentieux de l'imposition, ces deux ordres ont très souvent été dans l'obligation d'apprécier la légalité de la procédure fiscale administrative non seulement au regard de la loi, mais aussi au regard des dispositions constitutionnelles.

Le déploiement de la jurisprudence constitutionnelle a aussi été mis en exergue en ce qui concerne l'établissement d'un consensus corrélativement aux principes généraux applicables en matière fiscale d'une manière générale, et spécifiquement au contentieux fiscal. A travers

¹⁵²⁰ En théorie ! Pour la pratique, voir infra.

¹⁵²¹ Gorges Rouhette souligne cependant que certains principes posés par le Conseil sont parfois trop généraux et d'un contenu imprécis pour dicter une solution particulière ; G. Rouhette, « La jurisprudence du Conseil constitutionnel dans le droit privé », in *La légitimité de la jurisprudence du Conseil constitutionnel*, (S. dir.) G. Drago, B. François, N. Molfessis), Actes de colloques, Economica, p. 148.

¹⁵²² CC, décision n° 80119 DC, 22 juill. 1980, op. cit. A travers cette décision, le Conseil constitutionnel a fait du contenu de la loi du 24 mai 1872 qui octroya définitivement au Conseil d'Etat la justice déléguée, un principe fondamental reconnu par les lois de la République.

sa jurisprudence abondante, le Conseil constitutionnel a notamment induit l'appréhension du contentieux fiscal par les juges en charge de celui-ci en précisant ce qui était légalement permis. Tel fut le cas pour la circonspection du **principe d'égalité** devant la loi¹⁵²³ et d'égalité devant les charges publiques¹⁵²⁴ : il appartient aux juges de vérifier que l'application faite par le pouvoir réglementaire de la loi fiscale ne conduit pas à une rupture d'égalité entre les contribuables¹⁵²⁵.

L'adéquation de l'ensemble de ces mesures avec la Constitution permet par la suite aux ordres de juridiction de les appliquer de manière convergente dans la mesure où, ils respectent scrupuleusement et obligatoirement le cadre posé par le Conseil constitutionnel. C'est ainsi notamment que le Conseil d'Etat, en accord avec la jurisprudence constitutionnelle a toujours affirmé que le principe d'égalité devant l'impôt fait partie des principes généraux dont le respect s'impose aux autorités administratives¹⁵²⁶. Cette volonté d'être en adéquation avec la jurisprudence constitutionnelle a spécifiquement été relevée à l'occasion d'un arrêt du 30 juin 1995¹⁵²⁷ où le Conseil d'Etat a « non seulement repris les critères du Conseil constitutionnel...mais encore dérogeant à sa propre jurisprudence..., il a suivi le Conseil constitutionnel qui avait ouvert cette voie dans sa décision du 28 décembre 1990 »¹⁵²⁸.

Une induction de convergence a aussi été mise en exergue pour certains droits fondamentaux et la valeur qui leur est attribuée, et dont le respect dans l'instance fiscale est essentiel. Ce fut en l'occurrence le cas pour le respect impératif **des droits de la défense** qui est un principe découlant du caractère contradictoire de la procédure en matière fiscale¹⁵²⁹. Le Conseil constitutionnel a effectivement remis en cause la procédure de sanction fiscale en ce qu'elle ne respectait pas ces droits¹⁵³⁰. En effet, l'administration ne peut prononcer une sanction à

¹⁵²³ Voir notamment CC, 3 juill. 1986, décision n° 1986, Rec. 86 : RJF 11/86, n° 613 ; décision dans laquelle les juges constitutionnels censurèrent les dispositions d'une loi qui limitait le droit de reprise à deux ans pour les contribuables qui n'ont disposé que de traitements et salaires ou pensions alors que pour les autres, il était de trois ans. Ou encore, CC, 30 déc. 1991 n° 91-302 DC : RJF 2/92, n° 244 en ce qui concerne la loi de finances pour 1992 qui soustrayait à la règle du rappel des donations antérieures, celles qui avaient été effectuées depuis plus de 10 ans avec paiement de droits correspondants dès lors que ces dernières avaient été passées devant notaire et ceci, dans le but de favoriser les donations ou successions précédées de donation.

¹⁵²⁴ CC, 29 déc. 1983, décision n° 83-16, op. cit. En ce qui concerne la diversité des règles applicables à l'IR par catégorie de revenus ; ou encore CC, 29 décembre 1989 DC 89-268 : RJF 2/90, n° 127 et GARJ, p. 133 pour ce qui est de la loi de finances pour 1990 relatif à l'institution d'un prélèvement assis sur les valeurs servant de base à la taxe d'habitation.

¹⁵²⁵ P. -F. Racine, « La place des principes généraux en matière fiscale » in GAJF, op. cit. p. 137.

¹⁵²⁶ CE, 23 nov. 1936, Abdoulhoussen, Lebon p. 1015 ; CE, sect. 4 févr. 1944, Guieysse, Lebon, p.45.

¹⁵²⁷ CE, 30 juin 1995, Ass., Gouvernement du territoire de la Polynésie française : RJF 8-9/95, n°1004. chr. Goulard.

¹⁵²⁸ P. F. Racine, « La place des principes généraux en matière fiscale » in GAJF, op. cit. p. 139.

¹⁵²⁹ Idem.

¹⁵³⁰ Anne-Marie Le Bois-Le Pourhiet, J. Buisson, « La Constitution et la procédure de sanction fiscale », AJDA 20 juill-20 août 1991, p. 497 et s.

l'encontre d'une personne sans que cette dernière ait pu, au préalable, présenter utilement ses moyens de défense et discuter les motifs retenus contre elle par l'administration¹⁵³¹. A l'exception des sanctions pénales, les sanctions fiscales constituent des sanctions administratives. Elles sont prononcées automatiquement par l'administration en vue du respect de la légalité et de l'égalité en matière fiscale.

Toutefois, la disparition du caractère automatique des sanctions pose un problème fondamental quant au respect des droits de la défense. C'est en ce sens que le Conseil constitutionnel a posé l'obligation de motiver les sanctions administratives fiscales dans le but de respecter les droits de la défense¹⁵³² même sans exigence expresse de la loi¹⁵³³. Il a à cet effet jugé que, les dispositions de l'article 107 de la loi obligeant les particuliers non commerçants à régler par chèque, virement ou carte bancaire, tout achat de bien ou de service d'un montant supérieur à 1000FF, sous peine d'une amende égale à 25 % du montant recouvré comme en matière de timbre, était contraire à la Constitution ; cette règle ne permettant pas de respecter les droits de la défense¹⁵³⁴.

La même sanction fut prise en 1990 pour la création de la taxe additionnelle sur les tickets du pari mutuel recouvré suivant les mêmes règles et sous les mêmes garanties et sanctions que le droit de timbre, loi qui elle aussi ne respectait pas l'obligation de motivation des sanctions fiscales¹⁵³⁵.

Conformément à l'esprit constitutionnel, le Conseil d'Etat a eu l'occasion à de nombreuses reprises¹⁵³⁶ de signaler l'obligation de respecter ce principe. Il contribue au respect de celui-ci. Si pendant longtemps le Conseil d'Etat a jugé que l'obligation de motiver ne concernait pas l'administration fiscale¹⁵³⁷, la jurisprudence constitutionnelle a été un facteur important de remise en cause de cette vision¹⁵³⁸. Finalement, le juge de cassation a fixé les modalités de la

¹⁵³¹ R. Odent, *Contentieux administratif*, 6^e. éd. op. cit. p. 1887 et ss.

¹⁵³² CC, 29 déc. 1989, DC n°89-268, op. cit. En la matière, le Conseil d'Etat avait déjà posé quelques années plutôt le même principe. Cette jurisprudence constitutionnelle permettra d'entériner cette approche. (CE, 13 oct. 1986 n° 44193 : Dr. fisc. 1987, comm. 996, concl. Martin-Laprade : L'obligation de motiver les sanctions administratives a été posée tant pour la simple constatation matérielle des faits que pour l'appréciation individualisée de la garantie du comportement du contribuable.)

¹⁵³³ CC, 30 déc. 1997, n°97-395 DC : RJF 2/98, n°182.

¹⁵³⁴ CC, 29 déc. 1989, n° 89-268 DC, op. cit.

¹⁵³⁵ CC, 28 décembre 1990, op. cit.

¹⁵³⁶ Voir notamment : CE plén. 19 déc. 1973 n° 87649, op.cit. A propos de l'obligation qui incombe à l'administration de mettre à la disposition du contribuable, la méthode utilisée pour évaluer d'office des BIC non déclarés. ; CE, 8 févr. 1991, S., Association « Capitale nationale de l'âge de l'illumination », op. cit. Arrêt dans lequel la juridiction administrative a estimé que le juge avait l'obligation de décharger le contribuable du paiement des droits qui lui étaient réclamés dès lors que la procédure d'imposition était irrégulière ; même si cette irrégularité n'avait pas porté atteinte aux droits de la défense.

¹⁵³⁷ CE, 8 juill. 1957, n° 33913, op cit ; CE, 4 févr. 1985, n° 34914 : RJF 1985, n° 619.

¹⁵³⁸ CE, 13 oct. 1986, op. cit.

motivation en précisant que cette dernière devrait directement figurer sur le titre exécutoire. Il pourrait également figurer par référence à un document précédemment notifié sous peine de nullité¹⁵³⁹.

Si « Cette coordination organisée des jurisprudences constitutionnelles des différentes juridictions »¹⁵⁴⁰ redonne une certaine cohérence à l'ensemble du système fiscal, elle connaît cependant des limites.

b- Les limites opposables à la jurisprudence constitutionnelle face à son rôle de convergence

Si la jurisprudence du Conseil constitutionnel apparaît comme un véritable outil de convergence, il faut dire qu'il n'existe pas de pouvoir d'injonction, de procédure de coordination assortie de sanction entre la Haute cour constitutionnelle et les deux ordres de juridiction. Le rôle de ces derniers reste avant toute chose, celui de la gestion d'un litige entre le contribuable et l'administration fiscale. Aussi, l'art. 62 de la Constitution qui pose la règle selon laquelle les décisions du Conseil constitutionnel s'imposent aux juridictions, et qui a été interprété en l'occurrence par le Conseil comme l'expression de l'autorité de chose jugée¹⁵⁴¹ subit des vagues incessantes suivant que la jurisprudence du Conseil constitutionnel ait ou non acquis autorité de chose jugée.

C'est la raison pour laquelle, malgré la suprématie conférée à la Haute cour constitutionnelle dans la hiérarchie, il est très souvent arrivé que sa jurisprudence ait une portée limitée sur les deux ordres de juridiction notamment au sujet des questions pour lesquelles le Conseil constitutionnel a émis des réserves d'interprétation. Comme le souligne Michel FROMONT, c'est un cas de figure qui apparaît très souvent lorsque l'interprétation ne vise pas expressément le texte soumis au contrôle de constitutionnalité¹⁵⁴².

Aussi, la Cour de cassation¹⁵⁴³ a spécialement limité la jurisprudence du Conseil constitutionnel en refusant de prendre en compte l'analyse faite par ce dernier, au motif que

¹⁵³⁹ CE, 21 avril. 1989, David, op. cit; CE, 8 nov. 1989, Rodach : RJF 1990, n° 48.

¹⁵⁴⁰ M. Fromont, « La jurisprudence constitutionnelle de la Cour de cassation », in *Etudes en l'honneur de Loïc Phillip*, Economica, p. 75 et s.

¹⁵⁴¹ CC, DC n° 88-244DC, rec. p. 1999. : Voir J. Robert, « L'autorité de chose jugée des décisions des juridictions constitutionnelles » in *La Cour de cassation et la Constitution de la République*, La documentation Française, 1995, p. 265 et s.

¹⁵⁴² M.Fromont, « La jurisprudence constitutionnelle de la Cour de cassation », in *Etudes en l'honneur de Loïc Phillip*. op. cit. p. 77.

¹⁵⁴³ Les juges judiciaires d'une manière générale ne s'estiment pas liés par la jurisprudence du Conseil constitutionnel et ont donc ainsi tendance à se référer à des principes conventionnels et non à la jurisprudence Constitutionnelle : M. Jéol, « La Cour de cassation et le contrôle de constitutionnalité. Techniques de substitution » in *La Cour de cassation et la Constitution de la République*, La documentation Française. 1995, p. 69 et s.

cette dernière n'est pas liée à une déclaration d'inconstitutionnalité. Selon elle, seules les décisions liées à une telle déclaration, ont valeur ou autorité de chose jugée et peuvent se voir appliquer le régime de l'art. 62 de la Constitution.

Cette conception de la haute cour judiciaire s'est illustrée dans une jurisprudence récente¹⁵⁴⁴ dans laquelle elle a été mise dans l'obligation de tirer les conséquences de l'analyse qu'avait faite le Conseil constitutionnel, dans une décision du 30 décembre 1991 relative à la nature de la contribution sociale des sociétés. La haute Cour constitutionnelle, en marge de toute déclaration d'inconstitutionnalité, a estimé que ce prélèvement n'était ni une cotisation sociale, ni une taxe parafiscale mais avait un caractère de prélèvement fiscal au sens de l'art. 34 de la Constitution.

La Cour de cassation a estimé que l'objet de la saisine du Conseil du constitutionnel était sans rapport avec une déclaration de constitutionnalité. Elle a ainsi écarté l'analyse faite par ce dernier.

Cette jurisprudence n'est pas inédite. Elle est conforme à la position qu'a toujours adoptée la juridiction judiciaire. Elle a par exemple tenu le même raisonnement vis-à-vis de la Contribution sociale généralisée¹⁵⁴⁵.

Une telle restriction apportée aux décisions constitutionnelles n'a pas d'effets néfastes sur la cohésion du système juridique dans la mesure où, « l'autorité persuasive »¹⁵⁴⁶ de la jurisprudence constitutionnelle demeure. Cependant, elle peut être porteuse de conséquences négatives puisque l'adoption d'un tel raisonnement par le Conseil d'Etat pourrait être source de divergence d'interprétations et de solutions entre les deux ordres.

La jurisprudence du Conseil constitutionnel n'est toutefois pas la seule à assurer la convergence jurisprudentielle. A côté de celle-ci, on retrouve aussi celle des institutions européennes.

*B- L'impérialisme indiscutable des institutions européennes :
une convergence jurisprudentielle inévitable*

L'apport des institutions européennes à la convergence jurisprudentielle entre les deux ordres de juridiction dans le contentieux fiscal mérite d'être relevé. Le rôle directionnel que donne la

¹⁵⁴⁴ Cass., com., 18 janv. 2005, n° 46 F-D, Sté SNC, Solano c/ Caisse Organic recouvrement : RJF 12/05, n° 1387.

¹⁵⁴⁵ Cass., soc., 5 avril. 2001, n° 1450 FS-D: RJS 8-9/ 01, n° 1071; Cass., soc., 18 oct. 2001, n° 4278 FS- PB: RJS 1/02, n° 88.

¹⁵⁴⁶ M. Fromont, «La jurisprudence constitutionnelle de la Cour de cassation », op. cit., p. 79.

jurisprudence des institutions européennes aux juridictions nationales¹⁵⁴⁷ doit son avènement aux engagements internationaux pris par la France. Leur intégration dans notre ordonnancement juridique trouve son fondement textuel dans l'art. 55 de la Constitution qui prévoit une application directe du droit communautaire et européen aux instances nationales¹⁵⁴⁸. Concomitamment, elle prévoit également une obligation pour ces dernières de s'y conformer sous peine de sanction infligée aux Etats membres¹⁵⁴⁹.

Le droit communautaire et européen, adopté pour harmoniser le droit applicable dans les différents Etats membres, apparaît ainsi comme un atout incontournable pour la convergence des jurisprudences entre les deux ordres de juridiction dans le contentieux fiscal. A ce propos, deux juridictions jouent ce rôle essentiel: la Cour de justice des communautés européennes (1) et la Cour européenne des droits de l'homme (2).

1-L'apport jurisprudentiel de la CJCE dans la convergence des solutions jurisprudentielles entre les deux ordres de juridiction dans le contentieux fiscal

A l'instar de toute autorité supérieure, la Cour de justice des communautés européennes édicte des normes jurisprudentielles que les autorités inférieures ont l'obligance de suivre. Il faut pourtant préciser que son rôle reste modeste dans la procédure fiscale¹⁵⁵⁰. En dépit de cela, qu'il s'agisse de l'administration ou des juges, l'obligation de conformité est la même¹⁵⁵¹. C'est en cela que la jurisprudence de la CJCE est un facteur inouï de convergence entre les jurisprudences des deux ordres de juridiction. Ces derniers peuvent toujours recourir à la question préjudicielle par le biais de la procédure de l'article 234 (Ancien art. 177 du traité CE), lorsqu'une disposition communautaire présente des difficultés sérieuses d'interprétation.

En pratique, le rôle de cette juridiction est de s'assurer de la conformité des législations nationales au traité de Rome et au droit dérivé. Ce rôle reste donc vecteur de convergence. Dans ces conditions, les deux ordres de juridiction ne peuvent que statuer dans le même sens. On en veut pour exemple la sanction de la violation de l'art. 90 du traité CE qui interdit les

¹⁵⁴⁷ On sait que la souveraineté des états se manifeste essentiellement par l'activité de ses juges. Cependant les engagements internationaux réduisent considérablement celle-ci.

¹⁵⁴⁸ Voir notamment les arrêts convergents de la Cour de cassation (Cass. 24 mai 1975, Jacques Vabres) et du Conseil d'Etat. (CE, 20 octobre 1989, Nicolo, D. 1990, p. 135) pour ce qui est des traités communautaires et l'arrêt de la Cour de cassation du 3 juin 1975, Raspino en ce qui concerne la CEDH.

¹⁵⁴⁹ Autrement dit, la non-conformité de la jurisprudence nationale à celle de la CEDH ou à celle de la CJCE n'induit nullement des sanctions directes sur les ordres juridiques. Seul l'Etat sera astreint à verser des dommages et intérêts aux justiciables.

¹⁵⁵⁰ Selon J. Grosclaude, Ph. Marchessou, *Procédures fiscales*, op. cit. p. 21, les prérogatives de l'administration et le statut du contribuable ne relèvent pas ou peu de la compétence communautaire.

¹⁵⁵¹ Voir en ce sens le célèbre arrêt du Conseil d'Etat (CE, ass. 3 févr. 1989, n° 74052, Compagnie Alitalia : Lebon p. 44 ; RJF 3/89, n° 163 et n°125).

discriminations entre les produits de deux Etats membres de la communauté¹⁵⁵². Cette décision a entraîné un repositionnement convergent des juges des deux ordres. Ces derniers ont posé pour l'administration et par voie de conséquence pour l'Etat, l'obligation de respecter les dispositions du traité CE¹⁵⁵³.

Il est vrai qu'en dehors des cas explicites de violation du droit communautaire, l'influence de la Cour de justice des communautés reste marginale dans le contentieux fiscal.

Cela n'est pas le cas pour la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme. Son apport est fondamental dans le droit processuel régissant les deux ordres de juridiction, et en l'occurrence dans les convergences jurisprudentielles.

2-L'apport jurisprudentiel de la CEDH dans la convergence des solutions jurisprudentielles dans le contentieux fiscal

La place qu'occupent les traités internationaux dans l'ordonnancement juridique interne leur donne une suprématie qui apparaît être un atout considérable quant à l'unification de la jurisprudence nationale d'une manière générale. Dans cette optique, le contentieux fiscal n'est pas en reste puisque la jurisprudence dégagée par la Cour européenne des droits de l'homme a un retentissement positif dans le contentieux fiscal: elle permet la coordination des jurisprudences des deux ordres de juridiction.

Contrairement à ce que l'on pourrait penser, l'existence de deux ordres de juridiction dans ce contentieux ne pose pas de problème spécifique à la Cour européenne¹⁵⁵⁴. Cette dernière, il faut le dire, a pour rôle principal de veiller au respect de la Convention européenne des droits de l'homme et des libertés fondamentales par les états signataires¹⁵⁵⁵.

Pour autant, l'action de la Cour de Strasbourg ne se limite pas là. Elle pénètre les institutions étatiques. Sa jurisprudence joue ainsi un rôle stratégique car directionnel entre les deux ordres de juridiction. Elle se positionne comme un « quatrième degré de juridiction » après la Cour de cassation et le Conseil d'Etat¹⁵⁵⁶. La convergence imposée se lie à plusieurs niveaux bien

¹⁵⁵² CJCE, 9 mai 1985, Humblot, aff. 112/84 : RJF 6/85, n°506 ; CJCE 17 sept. 1987, Feldain, aff. 433/85 : Dr. fisc. 2171.

¹⁵⁵³ CE, sect., 20 mars 1992, Séguéla : RJF 5/92, n° 723, concl. Hagelsteen ; Cass., com., 6 avril 1993, n°654 P : RJF 5/93, n°756, concl. R. de Gouttes sur les modalités de calcul de la puissance fiscale des véhicules à moteur quelle que soit la nationalité de ceux-ci.

¹⁵⁵⁴ J-F Flauss « Dualité de juridiction et Convention européenne des droits de l'homme » op. cit. p. 527. Il explique que le dualisme juridictionnel serait transcendé par le dualisme matériel du champ d'application de l'art 6 de la CEDH.

¹⁵⁵⁵ Cette convention a été signée le 4 novembre 1950 et a été ratifiée par la France par une loi du 31 décembre 1973. Elle a été publiée le 3 mai 1974. P.-F.Racine, « La Place de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales en matière fiscale » in Les GAJF, p.89.

¹⁵⁵⁶ En vertu des dispositions de l'art. 26 de la CEDH, elle ne peut être saisie que si les voies de recours internes sont épuisées.

qu'il existe souvent des dissonances¹⁵⁵⁷ dans l'interprétation donnée à la jurisprudence dégagée par la juridiction européenne¹⁵⁵⁸. Aussi, cette dernière a eu l'occasion à plusieurs reprises de faire converger les jurisprudences des deux ordres de juridiction puisque la convention européenne est directement applicable dans l'ordre interne qu'elle peut donc à ce titre, être invoquée par tout justiciable. La disposition de cette convention qui nous intéresse à ce stade de notre étude, est l'art. 6 paragraphe 1¹⁵⁵⁹ qui pose le principe du droit à un procès équitable.

Il s'est longtemps posé la question de savoir si cet article s'appliquait sans restriction à tout le contentieux fiscal et spécifiquement au contentieux de l'assiette. La position de la Cour de cassation¹⁵⁶⁰ et celle du Conseil d'Etat était divergente. La Cour de Strasbourg a permis de mettre fin à cela car elle a jugé que « le contentieux fiscal échappe au champ des droits et obligations de caractère civil, en dépit des effets patrimoniaux qu'il a nécessairement quant à la situation des contribuables. »¹⁵⁶¹. Cet arrêt a tout de suite eu un impact sur la jurisprudence des deux ordres de juridiction et principalement sur celle de la Cour de cassation qui a jugé, par un arrêt du 12 juillet 2004, que l'art. 6 de la CEDH, en l'absence de toute accusation en matière pénale, n'est pas applicable au contentieux fiscal, lequel échappe au champ des droits et obligations de caractère civil, en dépit des effets patrimoniaux qu'il a nécessairement quant à la situation des contribuables¹⁵⁶². Cet arrêt qui est incontestablement un revirement de jurisprudence¹⁵⁶³ par rapport à la position jusqu'ici adoptée par la haute cour judiciaire, met en exergue la symétrie qu'impose la Cour européenne des droits de l'homme. Cette jurisprudence permet une certaine convergence avec la position qu'avait déjà prise le Conseil d'Etat en 1999¹⁵⁶⁴.

¹⁵⁵⁷ Voir titre II. Partie II.

¹⁵⁵⁸ Sa jurisprudence a autorité de chose interprétée (Voir en ce sens J. Boulouis : « A propos de la fonction normative de la jurisprudence, remarques sur l'œuvre jurisprudentielle de la CJCE », *in* Mélanges J. Waline, LGDJ, 1974, t. 1. p. 149.) bien que la Cour estime ne pas être tenue par une des décisions antérieures. Voir art 51 paragraphe 1 de son règlement.

¹⁵⁵⁹ Les juges des deux ordres de juridiction veillent à l'application d'autres dispositions notamment l'art. 1^{er} du protocole additionnel relatif au respect des biens et de la propriété (CE, 30 juin 2000, Manche : RJF 9-10/00 et CE, 25 avril 2001, sect. n° 213460, RJF 7/01, n° 1016) ou encore l'art. 8 de la convention relatif au respect de la vie privée et du domicile (CE, 13 déc. 1993, Miquel : RJF 2/ 94, n° 167 et Cass., com., 9 févr. 1993, Feingold : RJF 5/93, n° 671).

¹⁵⁶⁰ Elle a longtemps estimé que cet article s'appliquait à tout le contentieux fiscal sans exception. Voir notamment Cass., com., 13 oct. 1992, n° 1494 P et n° 1491D : RJF 12/92, n° 1734 ; Cass., com., 4 avril 1995, n°756 D : RJF 7/95, n° 898.

¹⁵⁶¹ CEDH, 12 juill. 2001, n° 44759/98, Ferrazzini c/Italie : RJF 1/02, n°128, chr. J. Maïa. p. 3.

¹⁵⁶² Cass., com., 12 juill. 2004, n° 1266 FS-PBI : RJF 11/04, n° 1218.

¹⁵⁶³ Voir notamment l'article de B. Hatoux « Application de l'art. 6-1 de la convention EDH au contentieux fiscal : analyses et perspectives d'un revirement du juge judiciaire » sur la question. : RJF 11/04, étude et doctrine p. 804 et s.

¹⁵⁶⁴ CE, 26 nov. 1999, n° 184474, Guénoun : RJF 1/00, n° 138 concl. J. Courtial, BDCF 1/00 n° 13, chron. E.,Mignon: RJF 2/00, p. 90.

II- Une convergence jurisprudentielle acquise

L'un des reproches très souvent avancé comme étant le principal inconvénient engendré par le dualisme juridictionnel en matière fiscale est l'absence probable d'uniformité de la jurisprudence générée par la présence de deux ordres de juridiction. Cela reste une probabilité puisqu'en pratique, sa réalisation reste très incertaine et l'uniformité jurisprudentielle semble indubitablement la règle qui prévaut¹⁵⁶⁵.

Les juges suprêmes des deux ordres de juridiction ont en effet à cœur de statuer dans l'intérêt de la justice et des différents protagonistes au procès. Aussi, si le droit européen et communautaire génère « un réservoir de normes commun »¹⁵⁶⁶, force est de constater qu'en outre, les échanges entre les deux ordres de juridiction se sont intensifiés. Les uns et les autres ont de plus en plus recours aux normes de référence de leur homologue de l'ordre opposé¹⁵⁶⁷. Ils ne sont plus que très rarement animés par la volonté de conquérir ou de défendre un « pré carré ». La vision de leur rôle respectif a changé. Comme le souligne Agathe VAN LANG, ils entretiennent un dialogue incessant de sorte que « toute avancée de la jurisprudence de l'un des ordres constitue un aiguillon, un facteur d'émulation pour son concurrent »¹⁵⁶⁸. Cet état d'esprit ajouté aux différents facteurs de convergence que représentent la norme constitutionnelle imposée¹⁵⁶⁹ ou encore la jurisprudence du Tribunal des conflits, justifient aisément les nombreuses convergences jurisprudentielles relevées entre les deux ordres de juridiction dans le contentieux fiscal¹⁵⁷⁰.

¹⁵⁶⁵ Il existe tout de même quelques exceptions. Voir Titre II.

¹⁵⁶⁶ A. Van Lang « Mirages et miracles du dualisme juridictionnel français » in *Le dualisme juridictionnel en 2005 : limites et mérites*. Actes de colloques, op. cit. p. 4.

¹⁵⁶⁷ Voir supra.

¹⁵⁶⁸ A. Van Lang « Mirages et miracles du dualisme juridictionnel français » in *Le dualisme juridictionnel en 2005 : limites et mérites*. Actes de colloques, op. cit. p. 7.

¹⁵⁶⁹ Voir notamment l'application de la jurisprudence constitutionnelle (CC, 20 janv. 1981 n° 80-127 DC : Rec. p. 15 sur l'application de l'art. 8 de la DDHC de 1789). Elle conduit à une application unanime entre les deux ordres de juridiction (CE, 5 avril 1996, n° 176611, Houdmond, op. cit ; Cass., com., 7 oct. 1997, n° 1961 D, Tiberghien : RJF 3/98, n°340), du principe selon lequel une loi pénale nouvelle qui allège les pénalités prévues par une loi ancienne, doit s'appliquer à toute infraction commise avant son entrée en vigueur et n'ayant pas donné lieu à une condamnation passée en force de chose jugée.

¹⁵⁷⁰ Il arrive souvent que les convergences ne soient que partielles. Cela s'explique par des raisons tenant aux cas d'espèces soumis aux deux juges. Parfois, il arrive tout simplement que les deux ordres de juridiction ne donnent pas la même importance à certaines dispositions. Tel est notamment le cas pour l'impact sur la procédure d'imposition du fait que le nom de jeune fille d'une dame ne figure pas sur les différents actes qui lui ont été adressés. Les solutions de la chambre commerciale (Cass., com., 17 mars 2004, n° 545 FS-PBRI, Philippart : RJF 7/04, n° 812 ; Cass., com., 6 mars 2007, n° 0518113, Sté Clémenceau II : RJF 7/07, n° 860) de la Cour de cassation, la 3^e chambre civile ainsi que celle du Conseil d'Etat convergent. Ils estiment que la circonstance selon laquelle les différents actes de la procédure aient été adressés par l'administration à une contribuable sous son nom de femme mariée alors qu'elle était divorcée, n'est pas de nature à vicier la procédure d'imposition ; dès lors que la règle posée par l'art. 4 de la loi du 6 fructidor an II ne sanctionne pas le manquement à cette règle par la nullité de la procédure. Les juges semblent considérer que cette règle n'a pas un caractère substantiel. Or si la loi du 6 fructidor an II pose cette règle, c'est bien parce qu'un caractère probant s'attache à la désignation d'une personne par son nom de naissance. Le nom d'épouse ayant vocation à subir d'éventuelle mutation du fait d'un divorce ou d'un décès. En tout état de cause, cette position va à l'encontre de celle prise par la 1^{ère}

Aussi, cette convergence de jurisprudence apparait comme un acquis parce qu'il ne s'agit plus d'une simple éventualité. C'est aussi un acquis parce que l'unité jurisprudentielle est avérée dans le contentieux de l'imposition (A). Mais surtout, c'est un acquis parce que cette unité dépasse le seul cadre du contentieux de l'imposition pour régner dans le contentieux fiscal tout court (B).

A- Une unité jurisprudentielle certaine dans le contentieux de l'imposition

Le contentieux de l'imposition est un contentieux dans lequel les juges des deux ordres de juridiction mettent en lumière l'interaction qui existe entre eux. Les solutions des uns influent inévitablement sur celles des autres. Les convergences jurisprudentielles relevées à ce niveau s'expliquent essentiellement par le fait que les juges servent ici une cause commune : la justice. Sans faire référence à l'ordre voisin, il est certain qu'il existe une sorte de « vase communicant » entre les deux ordres. Il n'est donc pas étonnant que les convergences jurisprudentielles soient nombreuses et variées dans ce contentieux. Quelle que soit la nature des impositions en cause, les questions posées aux juges sont les mêmes, et les réponses données par les deux ordres de juridiction devraient être identiques sur les questions de principe. Cet aspect des choses est très important dans le contentieux de l'imposition. Quelle que soit la juridiction devant laquelle il se déroule, il reste un contentieux dans lequel l'unité devrait être la règle en tout point de vue. La lecture de la jurisprudence n'est pas décevante sur ce point. Si elle montre que cet impératif est très largement respecté, elle permet aussi de mettre en lumière le moteur et le stimulateur de cette convergence (1) ainsi que les manifestations de cette dernière (2).

1- Le moteur et le stimulateur de la convergence dans le contentieux de l'imposition

Deux éléments ont été essentiellement recensés comme moteur ou encore stimulateur de la convergence jurisprudentielle entre les deux ordres de juridiction. Le premier est objectif tandis que le second est subjectif et met en lumière les incidences de la collaboration entre les deux ordres. Ainsi d'un côté, il s'agit d'un corps de règles identiques auxquelles font référence les juges des deux ordres de juridiction lorsqu'ils statuent (a). De l'autre, on note un certain consensus quant au raisonnement adopté par les juges de l'un ou l'autre ordre (b).

a- Un corps de règles identique

chambre civile qui a une position très formaliste et qui estime qu'un tel manquement vicie la procédure. (Cass., civ., 6 févr. 2001, n° 168 FS-PBR, Laussauzet, op. cit.)

L'usage d'un corps de règles identique est un élément objectif qui permet aux juges des deux ordres de juridiction d'aboutir à une solution identique dans le contentieux de l'imposition. Ce dernier est effectivement régi par des règles spécifiques que l'on retrouve dans le Livre des procédures fiscales. C'est la raison pour laquelle, les actes qui jalonnent la procédure d'imposition en l'occurrence, sont soumis au même régime quelle que soit la nature de l'imposition en cause. Aussi, le non respect de certaines obligations légales peut conduire à leur nullité en fonction du caractère substantiel ou non du manquement.

Qu'il s'agisse d'appliquer les articles L. 256 du LPF et R. 256-1 qui fixent les règles relatives à un avis de mise en recouvrement, l'art. 76 du LPF relatif à la taxation d'office ou encore l'art. R*196-3 du LPF qui précise le champ d'application des délais de reprise ouverts au contribuable et à l'administration, on est face à un socle de règles commun qui favorise les convergences entre les deux ordres de juridiction. En principe, ces règles devraient faire l'objet d'une application semblable par les juges des deux ordres qui devraient ainsi aboutir à des solutions identiques.

A la question de savoir si pour chaque imposition ne relevant pas du même ordre de juridiction, l'administration doit établir des avis de mise en recouvrement différents sous peine de nullité de l'acte ; les deux juges suprêmes qui officient en matière fiscale ont donné une réponse sans appel. Par des solutions concordantes, le Conseil d'Etat¹⁵⁷¹ et la Cour de cassation¹⁵⁷² ont estimé que l'art. L. 256 du LPF n'interdit pas au comptable public de notifier un avis de mise en recouvrement ayant pour objet des impositions dont le contentieux relève de juridictions différentes. La solution émise par la Cour de cassation concernait un avis de mise en recouvrement dans lequel étaient portés la TVA et des droits d'enregistrement. Il faut dire que le Conseil d'Etat qui a posé la règle de manière absolue, précise que ni l'art. R.256-1 du LPF, ni aucune autre disposition législative ou réglementaire¹⁵⁷³ ne font obstacle à ce que l'administration vise sur le même avis de mise en recouvrement la taxe sur les véhicules des sociétés prévue à l'art. 1010 du CGI et assimilé et la TVA dont les contentieux relèvent respectivement du TGI et du Tribunal administratif.

Autrement dit, la nature des impositions n'est pas un élément pouvant entraîner la nullité d'un tel acte. Si cette nature permet de classer les différents impôts et de déterminer la juridiction

¹⁵⁷¹ CE, 21 déc. 2006, n°290744, Bachette Peyrade, op.cit.

¹⁵⁷² Cass., com., 12 juill. 2005, n° 1161FS-PB Mattey; RJF 12/05, n°1487.

¹⁵⁷³ Il faut dire que la requérante s'était basée sur une instruction administrative (documentation administrative de base 12 C-1221 à jour au 1^{er} déc. 1984) dans laquelle, l'administration oblige ses comptables à établir 2 titres distincts visant respectivement les taxes dont auraient à connaître les juridictions administratives et judiciaires. Mais le juge a estimé que cette instruction ajoutait à la loi et ne pouvait servir comme fondement à la nullité de l'acte en cause.

compétente, elle n'influence pas de manière ostensible, ce dernier. Effectivement, on ne voit pas pourquoi un tel acte serait juridiquement illégal si les comptables ont pris la peine de préciser pour chaque impôt en cause, les recours administratifs possibles et la juridiction compétente en cas de litige.

Seuls deux des cas de figures pourraient entraîner la nullité de l'acte : l'absence de concordance entre les impositions en cause et le contribuable et/ou éventuellement l'incompétence de l'auteur de l'acte. Un acte signé par un agent non compétent constitue un vice substantiel qui entraîne la nullité de la procédure¹⁵⁷⁴. Dès le moment où la compétence territoriale ou d'attribution des comptables publics n'est pas remise en cause, l'acte n'est pas vicié. C'est en l'occurrence ce que souligne la note anonyme sous l'arrêt de la Cour de cassation qui parlant de l'art. L. 256 du LPF visé par la Cour précise que : « la règle énoncée suppose que l'auteur de l'avis de mise en recouvrement a la compétence d'attribution et la compétence territoriale pour les impôts réclamés...le receveur des impôts, comptable de la direction générale des impôts, était à la fois compétent pour la TVA et les droits d'enregistrement»¹⁵⁷⁵.

Une convergence a également été relevée entre les deux ordres de juridiction pour l'application de l'art. 76 du LPF relatif à la taxation d'office. Cette convergence permet également de mettre en exergue le fait que malgré l'interprétation que peut donner chaque juge sur un texte, il doit s'en suivre une solution identique.

La procédure de taxation d'office est mise en place lorsque le contribuable manque à une de ses obligations légales. Cette procédure concerne très souvent l'ensemble des impôts déclaratifs¹⁵⁷⁶. Aussi, en application des dispositions de l'art. L. 76 du LPF, les éléments et bases de calcul sont portés à la connaissance du contribuable 30 jours au moins avant la mise en recouvrement des impositions. La question qui s'est dès lors posée aux deux ordres de juridiction, a été celle de savoir si l'administration avait l'obligation d'inviter le contribuable à présenter ses observations dans les 30 jours à compter de la notification des bases ou des éléments ayant servi au calcul des impositions. Autrement dit, le contribuable peut-il prétendre à une procédure contradictoire au cours de cette période et invoquer le non respect des droits de la défense en cas de non respect de la contradiction?

La réponse à cette question a été négative tant pour le Conseil d'Etat, que pour la Cour de cassation qui ont jugé que, la procédure contradictoire n'est obligatoire qu'après la mise en

¹⁵⁷⁴ CAA Bordeaux, 1^{ère} ch. 3 juill. 1996, req. n° 94-30, M. Haddad : Dr. Fisc. n°15-16, 04/97. comm. 431.

¹⁵⁷⁵ Note anonyme sous Cass., com., 12 juill. 2005, Matthey, op. cit. (Alors que les comptables du trésor ne sont compétents que pour les impôts directs et les comptables des douanes que pour la TVA dans la limite de leur compétence d'attribution.)

¹⁵⁷⁶ Art. 65 du LPF et notamment note anonyme dans RJF, 1998, n° 973.

recouvrement de l'impôt. En effet, en application des dispositions de l'art. 76 du LPF, le droit de réponse est ouvert au contribuable au cours de la procédure contentieuse, qui logiquement commence après la mise en recouvrement de l'imposition¹⁵⁷⁷.

b- Le consensus quant au raisonnement adopté par les juges des deux ordres de juridiction

Le mode de raisonnement mis en avant par les juges des deux ordres de juridiction constitue, lui aussi, un des moteurs véritable de la convergence jurisprudentielle observée. Il traduit non seulement l'interaction qui existe mais permet aussi de dire que la coexistence des deux ordres de juridiction dans le contentieux fiscal reste une chose positive pour ce contentieux.

L'influence d'un ordre sur l'autre est grande. Dans la plupart des cas, si elle oblige les juges des deux ordres à une introspection grâce à la relecture des solutions qu'ils adoptent, elle permet aussi de mettre en lumière des situations inédites en ce sens qu'il peut arriver qu'un juge de la juridiction opposée, adopte une solution de principe posée par le juge suprême de l'autre ordre de juridiction. Ce regard croisé qui dépend cependant de la volonté des juges de chaque ordre, ne peut qu'être vecteur de convergence et d'unité jurisprudentielle. Une d'entre elle a été constatée sur la date du fait générateur de l'impôt en cas de distribution provisoire de dividendes.

- **L'invitation à une introspection**

Lorsqu'une juridiction adopte une solution quelque peu contraire à celle de son homologue de l'ordre opposé, elle oblige indirectement ce dernier à se pencher à nouveau sur la solution qu'il a adoptée. Cette relecture reste un facteur d'émulation du contentieux car elle favorise d'une certaine façon, la concordance des solutions jurisprudentielles.

On peut par exemple citer la convergence de jurisprudence entre les deux ordres de juridiction sur le champ d'application de la vérification de comptabilité dans le contentieux de l'imposition.

Pendant longtemps, la Cour de cassation a affirmé que les droits d'enregistrement ne pouvaient faire l'objet de vérification de comptabilité, que l'entreprise soit soumise ou non à l'obligation d'en tenir une. Cette jurisprudence était curieuse et surprenante dans la mesure où, la haute cour judiciaire permettait par ailleurs à l'administration fiscale de notifier des

¹⁵⁷⁷ CE, 29 juill. 1998, n° 172175, Ghiglione : RJF 10/98 n° 1145 ; Cass., com., 6 mars 2007, n° 05-17261, n° 430 F-PB, Sté Impérium finance and trust company: RJF 7/07, n° 869 ; ou encore pour un arrêt plus ancien, Cass., com., 16 janv. 2001, n° 105 FS-P : RJF 5/01, n° 717.

redressements en se fondant sur des renseignements recueillis au cours d'une vérification¹⁵⁷⁸ (Vérification de comptabilité, VASFE ou ESFP).

En outre, cette jurisprudence était alarmante puisqu'elle allait à l'encontre de celle jusqu'ici établie par le Conseil d'Etat. Ce dernier considère que la vérification de comptabilité concerne les contribuables qui sont soumis à l'obligation de tenir une comptabilité¹⁵⁷⁹.

Près de 25 ans après, la haute Cour judiciaire a revu son jugement sur la question. Elle a fini par statuer dans le même sens que la juridiction administrative, assurant par là une convergence des solutions jurisprudentielles sur ce point.

Par deux arrêts du même jour¹⁵⁸⁰, elle a renoncé à sa jurisprudence antérieure en décidant que dès lors qu'une entreprise est soumise à l'obligation de tenir une comptabilité et de présenter de tels documents comptables en raison de son activité professionnelle, l'administration fiscale peut exercer une vérification de comptabilité et contrôler de ce fait, les droits d'enregistrements et taxes assimilées dus à l'occasion de l'exercice de cette activité. Cette règle nouvellement posée, s'est appliquée pour un marchand de biens soumis au régime de faveur des acquisitions d'immeubles prévu à l'art. 115 du CGI¹⁵⁸¹.

- **L'application d'une jurisprudence établie par la juridiction suprême de l'ordre opposé**

L'application d'une jurisprudence émise par l'ordre de juridiction opposé est elle aussi stimulatrice de convergence. Elle permet incontestablement d'assurer l'unité jurisprudentielle, l'unité de la juridiction fiscale. On en veut pour exemple, la convergence qui a été relevée entre l'ordre judiciaire et l'ordre administratif sur le champ d'application du délai de reprise ouvert à l'administration et au contribuable ou encore, celle relative aux modalités des poursuites exercées contre une société et un de ses associés.

La question relative au champ d'application du délai de reprise a fait l'objet d'une décision de la part de la Cour de cassation¹⁵⁸². Le raisonnement de cette dernière a été repris en substance par le tribunal administratif de Nantes. Autrement dit, on se trouve face à un cas inédit d'application de la jurisprudence d'une cour suprême par la juridiction de rang inférieur de l'ordre de juridiction opposé.

¹⁵⁷⁸ Pour un exemple d'application de cette jurisprudence: Cass., com., 12 juill. 2005, op. cit.

¹⁵⁷⁹ CE, 9 janv. 1981, n° 19229 : RJF 3/81, n° 237 chron. J-M Sauvé : RJF 8-9/81, p. 391 concl. Verny ; Dr. fisc. 23/81, comm. 1227.

¹⁵⁸⁰ Cass., com., 31 oct. 2006, n° 1182 FS-PBRI, Gaon, 1189 FSPBRI Sté Continent Lard : RJF 2/07, n° 236.

¹⁵⁸¹ Cass., com., 31 oct. 2006, n° 1180 FS-D, DGI c/Parker : RJF 2/07, n° 237.

¹⁵⁸² Cass., Com., 18 mai 1999, n°1005 P, Sté Vidrace : RJF 8-9/99, n°1105.

En vertu des dispositions de l'art. R* 196-3 du LPF, la procédure de reprise ou de redressement mise en œuvre par l'administration des impôts, ouvre au contribuable un délai égal à celui de l'administration pour faire part de ses réclamations.

Suite à ces dispositions, la question s'est posée de savoir si le fait de mettre en demeure un contribuable de produire une déclaration servant à l'établissement de la taxe professionnelle, et à l'imposition du redevable conformément aux éléments figurant dans cette déclaration, peuvent être regardées comme étant des procédures de reprises donnant lieu à l'ouverture d'un délai égal à celui de l'administration, délai au cours duquel le contribuable pourrait faire part de ses réclamations.

Sur cette question, la Cour de cassation a précisé que « la mise en demeure de produire une déclaration servant à l'établissement d'un impôt ne constitue pas, en elle-même, l'exercice d'un droit de reprise ». Cette jurisprudence a été reprise sur le principe par le Tribunal administratif de Nantes¹⁵⁸³. En l'espèce, l'administration fiscale a invité une société à souscrire une déclaration de taxe professionnelle au titre l'année 1999. La taxe a été calculée conformément à cette déclaration. La société, qui a estimé avoir fait l'objet d'une procédure de reprise au sens de l'article R. 196-3 du LPF, souhaitait bénéficier du délai spécial qui accompagne une telle procédure. Sans trop tergiverser sur la question, le tribunal administratif de Nantes a statué sur la question en reprenant la jurisprudence posée par la haute cour judiciaire. En substance, il a déclaré que cette mise en demeure de produire une déclaration servant à l'établissement de la taxe professionnelle conformément à la déclaration, ne peut être regardée comme l'exercice d'une procédure de reprise ouvrant le délai spécial de l'art R. 196-3 du LPF¹⁵⁸⁴. La juridiction administrative fait ainsi application d'une jurisprudence posée par la plus haute cour de l'ordre de juridiction opposé. Elle permet de ce fait d'assurer la convergence entre les deux ordres de juridiction, en accentuant le regard croisé que les uns portent positivement et concurremment sur les autres. C'est donc à juste titre qu'on pourrait penser que le Conseil d'Etat statuerait dans le même sens.

Une autre illustration de cette pratique se vérifie avec un arrêt de la cour administrative d'appel de Douai du 20 juillet 2006¹⁵⁸⁵. Dans cet arrêt, la juridiction administrative a appliqué la règle selon laquelle les créanciers ne pouvaient poursuivre le paiement des dettes sociales contre un associé qu'après avoir préalablement et vainement poursuivi la personne morale. Le

¹⁵⁸³ TA Nantes, 29 nov. 2005, n° 02-1851 SA Breger Transports : RJF 10/06, n° 1247 ; Cass., com., 18 mai 1999, op. cit.

¹⁵⁸⁴ Idem.

¹⁵⁸⁵ CAA, 20 juill. 2006, n°05-1201, Lecuyer, RJF 2/07, n°228.

faisant, elle n'a fait que reprendre la jurisprudence posée par la Cour de cassation une année plus tôt¹⁵⁸⁶. En l'espèce, le juge administratif a considéré qu'un associé d'une société civile immobilière, ne peut faire l'objet d'un commandement de payer, si des poursuites préalables n'ont pas été exercées à l'encontre de la société en cause.

- **Un exemple d'application : la convergence jurisprudentielle sur la date du fait générateur de l'impôt en cas de distribution provisoire de dividendes**

Les deux juges suprêmes ont été saisis de la question relative au fait générateur de l'impôt en matière de distribution de dividendes¹⁵⁸⁷. La distribution de bénéfices en compte courant d'associés, s'il présente un intérêt financier pour les contribuables, est souvent sujette à polémique sur le plan juridique et fiscal.

Il se pose la question de savoir si une telle distribution pourrait constituer le fait générateur de l'impôt. Cela s'explique par une dichotomie de régime juridique applicable à de telles distributions: si les bénéfices des sociétés sont imposés au titre de l'IS (Impôt sur les sociétés), les dividendes le sont dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers (Impôt sur le revenu).

Tout l'intérêt de la question résulte du fait qu'en matière d'IR, le revenu est imposable au titre de l'année de la perception. Or, lorsque la société décide de réaliser des distributions provisoires au titre de l'art L. 232-1 du code de commerce, deux logiques s'affrontent. En vertu des dispositions de cet article, des bénéfices provisoires peuvent être distribués après un bilan certifié du commissaire aux comptes, démontrant qu'après imputation des amortissements, provisions et dettes antérieures, il existe un bénéfice au moins égal au montant des acomptes distribués à chaque associé au prorata de ses droits sociaux. D'où le questionnement sur la date à retenir comme celle devant constituer le fait générateur de l'impôt. En effet, à côté de cette date, figure celle de la délibération de l'assemblée générale au cours de laquelle les bénéfices sont effectivement distribués.

Le Conseil d'Etat a toujours estimé que la distribution provisoire devrait être considérée comme une présomption d'encaissement des bénéfices. Elle peut être remise en cause ou corroborée par l'administration ou le contribuable¹⁵⁸⁸. Autrement dit, cet acte n'est pas

¹⁵⁸⁶ Cass., Civ., 3^e. 6 juill. 2005, n°846 FS-PB : RJDA 11/05, n°1250.

¹⁵⁸⁷ Cass., crim., 14 févr. 2007, n° 06-84366. D : RJF 7/07, n° 840. ; CE, 15 janv. 1992, n° 111379, KTL : RJF 3/92, n° 403, Chr. J. Turot. p. 186, concl. M-D. Hagelsteen.

¹⁵⁸⁸ CE, 15 juin 2001, n°204999, Amoretti : RJF 10/01, n°1173 ; CE, 24 juill. 1987, n°64092 : RJF 11/87, n°1116.

dépourvu de valeur juridique. Il conduit à transposer le débat sur la valeur probante et la réalité d'une telle distribution.

Pour le Conseil d'Etat comme pour la Cour de cassation, il s'agit d'une question de pur fait. Elle ne peut avoir la même valeur juridique qu'une délibération de l'assemblée générale. Au-delà de la probité qui découle d'un tel acte, force est de remarquer qu'en matière de prescription, l'intérêt d'une telle fixation est majeur. Elle augmente le délai de reprise et de redressement dont dispose l'administration. Cet intérêt est le même pour la prescription de l'action en justice tant en matière de fraude, qu'en ce qui concerne le recouvrement de l'impôt.

C'est sans doute la raison pour laquelle, rejoignant une jurisprudence du Conseil d'Etat¹⁵⁸⁹ selon laquelle le seul fait d'inscrire des sommes au crédit d'un compte courant d'associé (c'est-à-dire au compte collectif de dividendes à payer), ne suffit pas sur le plan fiscal à considérer ces sommes comme étant distribuées, la Cour de cassation a statué dans le même sens. Elle a ainsi décidé que c'est la décision d'assemblée qui confère une existence juridique à une inscription dans un compte courant d'associé de dividendes¹⁵⁹⁰.

2- Les manifestations de la convergence jurisprudentielle dans le contentieux de l'imposition

Si on a pu montrer que les convergences jurisprudentielles ont des raisons d'exister entre les deux ordres de juridiction dans le contentieux de l'imposition, il n'est donc pas étonnant qu'on puisse constater diverses jurisprudences convergentes. Les juridictions administratives et judiciaires s'accordent effectivement sur plusieurs points comme le montrent les quelques exemples jurisprudentiels subséquents.

a- Les convergences sur le champ d'application des irrégularités entachant les actes de procédure

L'intangibilité de la jurisprudence de la Cour de cassation sur la question de savoir si une irrégularité entachant une procédure de redressement a un impact sur toute la procédure ou non reste une référence par rapport à la jurisprudence du Conseil d'Etat qui mue au gré des espèces. Aussi, sur cette question épineuse, on observe parfois des dissonances, parfois des convergences entre les deux ordres de juridiction.

A propos de convergence, il faut noter que la Cour de cassation a toujours affirmé que le dégrèvement d'une imposition ne laisse subsister aucun acte de la procédure d'imposition. En

¹⁵⁸⁹ CE, 15 janv. 1992, n° 111379, KTL, op. cit.

¹⁵⁹⁰ Cass., crim., 14 févr. 2007, op. cit.

conséquence, l'irrégularité prononcée à cause de l'omission d'une formalité substantielle, oblige l'administration à recommencer une nouvelle procédure de redressement et donc à notifier un nouvel avis de redressement¹⁵⁹¹. Sur le principe, la jurisprudence du Conseil d'Etat¹⁵⁹² concorde avec celle de la juridiction judiciaire.

Les deux juridictions ont jugé que l'omission de la signature manuscrite de l'agent comptable sur la notification de redressement est une irrégularité qui vicie la procédure¹⁵⁹³. La convergence doit donc être soulignée même si pour le Conseil d'Etat, il s'agit d'un « problème de compétence de l'auteur de l'acte » en application de l'art. 376 de l'annexe II au CGI¹⁵⁹⁴ alors que pour la Cour de cassation, un tel « acte est inexistant bien que la notion d'inexistence ne soit plus utilisée en jurisprudence »¹⁵⁹⁵.

Toutefois, l'analyse des deux ordres de juridiction converge parce qu'il est nécessaire d'identifier l'agent qui émet un acte. Ceci, pour des raisons de commodité et à cause des conséquences qu'engendreraient les actes en cause. Le contribuable doit donc pouvoir déterminer sans ambiguïté l'agent signataire de l'avis notifié. Cette analyse ne se limite d'ailleurs pas aux seuls avis de redressement, elle s'applique *a fortiori* à un avis à tiers détenteur. Bernard POULLAIN, conseiller à la Cour de cassation¹⁵⁹⁶ a à juste titre, estimé qu' : « admettre que la signature d'un acte,...n'est pas une formalité substantielle est choquant...C'est à celui qui use d'une voie d'exécution de donner *de plano*, toutes indications utiles à celui qui la subit pour le mettre en mesure d'exercer, sans perte de temps ou difficultés pratiques aisément évitables, ses recours contre ce paiement obtenu par coercition »¹⁵⁹⁷.

b- Les convergences jurisprudentielles sur les questions relatives aux délais dans le contentieux de l'imposition

Les questions relatives aux délais sont des questions épineuses car, elles permettent de répondre incidemment aux questions relatives à la prescription des différentes actions des

¹⁵⁹¹ Cass., com., 8 janv. 1991, n° 88 P : RJF 3/91, n° 377 ; Cass., com., 19 nov. 1991, n° 1466 P : RJF 2/92, n° 271, Cass., Com., 8 déc. 1992, n° 1886P : RJF 3/93, n° 462 ; Cass., Com., 26 janv. 1993, n° 110D, Sté Lever : RJF 4/93, n° 604.

¹⁵⁹² CE, 11 juill. 1984, n° 49355 : RJF 10/ 84, n° 1246 : Dr. fisc. 15/85 comm. 793 ; CE, 17 juin 1992, n° 82625 : RJF 8-9/92, n° 1215.

¹⁵⁹³ CE, 12 déc. 1990, n° 57510, Torras : RJF 2/91, n° 206 ; TA Poitiers, 18 nov. 2004, n° 04-564, Bouleau : RJF 4/05, n° 344 ; Cass., com., 26 nov. 1996, n° 1758 P : RJF 3/97, n° 268 ; Cass., Com., 13 janv. 1998, n° 135P, op. cit.

¹⁵⁹⁴ CE, 12 déc. 1990, n° 57510, Torras : op. cit. Voir aussi les conclusions du comm. du gouvernement J. Brenier, sous CAA Bordeaux, 1^{ère} ch. 3 juill. 1996, req. n° 94-30, M. Haddad : op.cit.

¹⁵⁹⁵ B. Poullian, note, « étude » : RJF 04/98, p. 254, à propos de l'arrêt Cass., Com., 13 janvier 1998, n° 135 P : RJF 4/98, n° 467.

¹⁵⁹⁶ Idem.

¹⁵⁹⁷ Ibidem.

contribuables et de l'administration fiscale. L'étude de la jurisprudence montre que dans la majeure partie des cas, les solutions des deux ordres de juridiction coïncident.

- **L'uniformité de jurisprudence sur l'interruption ou non de la prescription par un pli recommandé non retiré par son destinataire**

Dans le cadre des différentes procédures qu'elle diligente à l'encontre du contribuable, l'administration envoie très souvent des courriers à ce dernier. Ceux-ci ont un impact sur le plan juridique parce qu'ils permettent d'interrompre la prescription. La question qui s'est posée a été celle de savoir si un commandement de payer avec avis de réception, qui n'a pas été retiré par son destinataire serait quand même de nature à interrompre la prescription.

Une réponse négative à cette question serait de nature à encourager les contribuables de mauvaise foi, qui se joueraient d'une telle prescription pour faire échec aux procédures de recouvrement diligentées par l'administration fiscale : ce serait tout simplement la légalisation de la fraude par abus de la jurisprudence. C'est certainement cette réalité qui a conduit non seulement la Cour de cassation¹⁵⁹⁸ mais aussi le Conseil d'Etat¹⁵⁹⁹ à juger que le défaut de retrait ou de réclamation du pli auprès des services de la poste, n'est pas de nature à interrompre la prescription si ce manquement résulte du comportement du contribuable. En conséquence, un tel acte reste valide et conserve tous ses effets puisque le pli recommandé est réputé reçu lorsqu'il est présenté à l'adresse du destinataire.

- **L'uniformité de la jurisprudence sur le délai laissé au contribuable pour saisir le juge après une décision administrative de rejet tardif**

Le respect des délais impartis à l'administration pour répondre au contribuable, lorsque ce dernier a adressé au directeur des services fiscaux une réclamation préalable est important. L'administration dispose de deux mois pour répondre au contribuable. Passé ce délai, ce dernier peut saisir le juge dans les deux mois à compter de son expiration. Il peut aussi saisir le juge dans les deux mois de la notification d'une réponse. La preuve de la notification de la réponse doit dans tous les cas être apportée par l'administration fiscale.

Aussi, il résulte d'une jurisprudence constante et concordante de la Cour de cassation et du Conseil d'Etat, que la notification d'une décision de rejet réalisée après l'expiration du délai

¹⁵⁹⁸ Cass., com., 12 mai 2004, n° 780 FS-PB, Trésorier principal d'Angers Est c/Guimard : RJF 10/04, n° 1044 ; Cass., com., 24 juin 1997, n° 1687 PB : RJF 8-9/97, n° 863 ; Cass., com., 5 oct. 1999, n° 1406 D : RJF 12/99, n° 1621 en ce qui concerne notamment la notification de l'avis de redressement qui normalement interrompt la prescription.

¹⁵⁹⁹ CE, 12 mai 1997, n° 145634, min c/Villeuneuve : RJF 7/97, n° 698.

laissé à l'administration pour répondre, est sans incidence sur le délai laissé au contribuable pour saisir le juge¹⁶⁰⁰.

B- Une unité jurisprudentielle conquise au-delà du contentieux de l'imposition

Au-delà du contentieux de l'imposition, l'unité jurisprudentielle a été conquise parce que rien ne prédispose les deux ordres de juridiction à adopter des solutions identiques. La répartition des compétences a pour but d'orienter le contentieux vers la juridiction la plus à même d'en connaître. Aussi, le contentieux fiscal étant un contentieux « parasite », l'objectif de chaque juge est très souvent différent. Malgré cette réalité qui expliquerait en principe l'existence de solutions contradictoires dans ce contentieux, force est de remarquer que l'unité jurisprudentielle est également constatée. Cette unité, on la doit essentiellement aux juges des deux ordres de juridiction qui ont fait le choix de valoriser le contentieux fiscal. Ce contentieux apparaît effectivement comme un terrain sur lequel, les deux ordres de juridiction peuvent se retrouver face à des questions qu'ils n'auraient jamais traitées par ailleurs. Ces questions qui sortent du champ de leur compétence dans leur contentieux originaire, sont finalement soumises à leur étude dans le contentieux fiscal.

Ils peuvent faire le choix d'adopter des solutions inédites. Cela aurait pour conséquence de créer une anarchie dans les solutions jurisprudentielles et de jeter un doute sur l'unité de notre système.

C'est peut-être pour cette raison qu'ils ont fait un choix plus raisonnable. Ils ont opté courtoisement pour l'adoption des solutions posées par leur homologue. Le faisant, il assure l'unité de la juridiction fiscale sur des questions qui mettent en lumière la dualité juridique de notre système (1). Mieux, ils s'entendent sur la signification commune à donner à des notions propres qui sont appelées à utiliser spécifiquement dans le contentieux fiscal (2).

1- La convergence jurisprudentielle dans le contentieux fiscal au-delà de la dualité juridique

Il existe des règles substantielles qui n'appartiennent pas au droit fiscal. Elles sont propres à d'autres branches du droit. Toutefois, il leur arrive d'éclore dans le contentieux fiscal parce qu'elles deviennent finalement importantes ici. Pour rendre une décision, le juge fiscal est dans l'obligation de déterminer le champ d'application d'une règle qui, *a priori*, n'est pas

¹⁶⁰⁰ Cass., com., 5 nov. 2002, n° 1802 F-D : RJF 2/03, n° 234 ; Cass., Com., 18 févr. 2004, n° 365 F-D, op.cit; CE, 4 févr. 1972, n° 81099 : Dupont 1972, p. 137 ; CE, 30 oct. 1989, n° 70753 : RJF 1/90, n° 96.

fiscale. Lorsque la question est de son ressort en application des principes révolutionnaires, on se passe de commentaire !

Par contre, lorsque la question est de la compétence de l'ordre opposé, l'unité de la jurisprudence dépend essentiellement de l'âpreté des juges. Ainsi, au-delà de l'unité du contentieux fiscal, cette application croisée pose le problème de l'unité de l'ordre juridique entier, puisque la dualité juridictionnelle en matière fiscale, se trouve confrontée à la dualité juridique. Les règles de droit privé qui s'opposent théoriquement aux règles de droit public, doivent pouvoir intégrer le contentieux fiscal sans perturber l'unité jurisprudentielle. Ce pari est réussi dans la mesure où les règles du code du travail, du code civil ou encore celles du code de commerce, pour ne citer que ces exemples là, ne subissent pas de mutation particulière et ne perturbent pas l'unité jurisprudentielle.

L'étude de la jurisprudence émise par les deux ordres de juridiction au cours des 30 dernières années a permis de constater de nombreuses convergences jurisprudentielles en matière fiscale. Sur des questions autres que celles relatives à l'application des règles pures du contentieux de l'imposition, on s'est rendu compte que les deux ordres militent pour une application uniforme de la règle de droit. C'est la raison pour laquelle, face à des questions de droit privé soulevant ou pas des difficultés sérieuses, le juge administratif applique très souvent et sans détour la jurisprudence émise par son homologue et vice-versa.

Cette approche qui est un facteur essentiel de convergence de jurisprudence entre les deux ordres de juridiction, a été relevée à plusieurs reprises notamment lorsque, pour déterminer la régularité d'une imposition, le Conseil d'Etat s'est référé à la jurisprudence judiciaire sur le décompte de salariés à prendre en compte pour la détermination du seuil d'assujettissement à la participation au financement de la formation professionnelle¹⁶⁰¹.

En vertu des dispositions de l'art. L. 950-1 du Code du travail, un effectif de 10 salariés est nécessaire. Aussi, la question qui s'est posée au Conseil d'Etat a été celle de savoir si les gérants minoritaires d'une SARL pouvaient être comptabilisés parmi les dix salariés en question.

Pour répondre à cette question qui manifestement n'est pas de sa compétence, la haute cour administrative a repris les règles posées par la chambre sociale de la Cour de cassation. Cette dernière a toujours jugé que de tels gérants peuvent être décomptés dans un tel effectif si, les fonctions de salariés qu'ils occupent sont rétribuées distinctement de celles relatives au mandat. Dans le cas contraire, même si la rémunération en tant que gérant minoritaire est

¹⁶⁰¹ CE, 27 juill. 2005, n° 2259910, Sté Auvrauy Transports : RJF 11/05, n° 1184.

imposée dans la catégorie des traitements et salaires en vertu des dispositions de l'art. L. 950 du code de travail, ils ne sont pas des salariés¹⁶⁰². Ils sont considérés dans ce cas, comme des mandataires sociaux selon les juges judiciaires¹⁶⁰³.

L'application de la jurisprudence de la Cour de cassation par le Conseil d'Etat a également eu lieu en ce qui concerne l'art. 1214 du Code civil en vertu duquel, le codébiteur d'une dette solidaire, s'il l'a payée entièrement peut répéter contre les autres à proportion de la part de chacun d'eux. Cela n'exclut pas que les co-débiteurs puissent juger que l'un d'eux soit déchargé de la dette selon la première chambre civile de la Cour de cassation¹⁶⁰⁴. La chambre commerciale de la cour suprême judiciaire et le Conseil d'Etat ont tiré toutes les conséquences de cette jurisprudence en jugeant que les intérêts d'un fondateur se confondent notamment avec ceux d'une société en cours de constitution¹⁶⁰⁵. Le Conseil d'Etat a même précisé que la convention par laquelle le fondateur d'une société qui, pour les besoins de la Constitution de celle-ci, débauche deux collaborateurs d'une autre société, s'engage à supporter l'intégralité des condamnations éventuelles encourues en conséquence de ses agissements ; cette conversion profite directement à la société en cours de constitution et elle n'est ni contraire, ni étrangère aux intérêts du fondateur¹⁶⁰⁶.

Ce même procédé a également permis d'assurer l'uniformité jurisprudentielle sur les dévolutions successorales de sorte que la règle ne transmute pas dans le contentieux fiscal.

Les dévolutions successorales donnent généralement lieu à la transmission de biens indivis. Aussi, la question qui se pose est celle relative au redevable des taxes éventuelles liées au bien indivis : l'un des propriétaires indivis peut-il être poursuivi au titre de la solidarité pour le paiement de l'ensemble des droits ?

Si la question a déjà retenu l'attention de la jurisprudence notamment pour les cas d'indivision conjugale¹⁶⁰⁷ ou successorale¹⁶⁰⁸. Pour ce qui est de l'impôt sur le revenu, de la taxe d'habitation, ou encore de la taxe foncière, la jurisprudence était restée muette jusqu'à des arrêts récents des deux ordres de juridiction. Le juge administratif, faisant application des dispositions de droit civil et conformément à la jurisprudence dégagée par la 1^{ère} chambre

¹⁶⁰² Cass., soc., 29 mai 1979, n° 78-60 768 : Bull. civ. V, n°459.

¹⁶⁰³ Cass., crim., 8 févr. 1982, Rev. Sté. 1982, p. 554, obs. B. Bouloc.

¹⁶⁰⁴ Cass., civ., 1^{ère} 6 févr. 1979: Bull. Civ. I, n° 45.

¹⁶⁰⁵ Cass., com., 12 févr. 2002, n°387 FS-P : RJDA 6/02 n°708 ; CE, 28 avril 2006, n°275147, Sté Financière Agache : RJF 7/06, n°825.

¹⁶⁰⁶ Idem.

¹⁶⁰⁷ TA Melun, 20 avril 2000, n° 97-3128.

¹⁶⁰⁸ TA 16 juin 2000, n° 99-3206 : RJF 6/01, n° 806.

civile de la Cour de cassation¹⁶⁰⁹, a décidé qu'un propriétaire indivis est tenu de régler la dette fiscale à hauteur de sa part dans la succession de l'auteur. Cette obligation ne pouvait s'étendre au-delà de cette quote part¹⁶¹⁰. Autrement dit, les juges ont exclu en l'espèce la solidarité car ils ont estimé que celle-ci ne s'attache pas de plein droit à la qualité d'indivisaire en vertu des dispositions de l'art. 815 et s. du code civil. Ceci, même si la solidarité a été conventionnellement prévue.

Une concordance de jurisprudence entre les deux ordres de juridiction a aussi été relevée en ce qui concerne l'art. 1690 du Code civil. Le juge judiciaire¹⁶¹¹ a toujours affirmé en la matière que l'une des formalités exigées pour la cession de créance à savoir, la signification au débiteur par voie d'huissier n'est pas transposable à la cession de dette. Le juge administratif a repris point pour point cette jurisprudence¹⁶¹².

Une telle convergence a également été relevée sur d'autres dispositions du code civil, notamment l'art. 555 du Code civil sur la théorie de l'accession qui fait jouer la présomption d'acquisition au profit du propriétaire d'un terrain, sur lequel un immeuble a été édifié par un tiers en l'absence de contrat de construction¹⁶¹³.

2- La convergence jurisprudentielle sur des notions et principes communs appliqués dans le contentieux fiscal

L'unité de la juridiction fiscale est également tributaire d'une approche similaire des principes et notions communs, que les deux ordres de juridiction doivent appliquer dans le contentieux fiscal.

a- Une uniformité jurisprudentielle sur certains principes communs

L'uniformité jurisprudentielle sur certains principes communs est indispensable à l'unité de la juridiction fiscale quels que soient les stimulateurs de cette convergence. On a notamment vu que les deux ordres de juridiction avaient une lecture symétrique sur de nombreux principes tels que celui de l'art. 6 paragraphe 1 de la Convention européenne des droits de l'homme ou

¹⁶⁰⁹ Cass., 1^{ère} civ., 28 janv. 2003, n° 128 F-D: RJDA 7/03, n° 767; Cass., Civ., 3e. 1er déc. 2004, n° 1253 FS-PBI: Bull. Civ. III, n° 221;

¹⁶¹⁰ CAA Douai, 17 nov. 2005, n° 03-736 Vilain: RJF 5/06, n° 544.

¹⁶¹¹ Cass., civ., 2 juin 1992: Bull. Civ. I, n° 168.

¹⁶¹² CAA Nantes, 4 août 2006 n° 276210, Caullery: RJF 11/06, n°1358, concl. F. Seners, BDCF 11/06, n° 134.

¹⁶¹³ Cass., civ. 1^{ère}, 1^{er} déc. 1964 : Bull. civ. I, n° 535 ; CE, 5 oct. 2005, n° 271842, Sté Artimoul: RJF 12/05, n° 1359; CE, 6 janv. 1993, n° 63844, Rebotier et Morisot : RJF 3/93, n° 363, concl. M-D. Hagelsteen. Le juge administratif a appliqué la théorie de l'accession. Il a estimé que les loyers d'un contrat de location avec option d'achat en fin de bail, portant sur un immeuble édifié par le bailleur sur un terrain appartenant au locataire sont déductibles en charge pour le calcul du bénéfice imposable du locataire car les dispositions de l'art. 555 du code civil selon lesquelles le propriétaire du fonds accède à la propriété des constructions édifiées par un tiers sur le terrain qu'il possède, ne sont applicables que s'il n'y a pas de contrat entre le constructeur et le propriétaire du sol.

encore le principe d'égalité¹⁶¹⁴. Cette uniformité est importante et s'est également illustrée sur la non-rétroactivité des lois fiscales interprétatives¹⁶¹⁵.

Une cohésion jurisprudentielle entre les deux ordres de juridiction est à relever sur la volonté de limiter la rétroactivité des lois fiscales interprétatives. En interprétant les dispositions d'une loi fiscale nouvelle, les juges s'assurent que celles-ci ne sont valables que pour l'avenir, qu'elles ne s'appliquent pas à des situations passées sauf si une telle application est déduite des textes eux-même¹⁶¹⁶.

Aussi, selon les textes législatifs, les règles relatives à la procédure fiscale sont d'application immédiate. Il est notamment arrivé aux juges d'appliquer rétroactivement de tels textes¹⁶¹⁷. En conséquence, la juridiction administrative¹⁶¹⁸ et la juridiction judiciaire¹⁶¹⁹ sont d'accord pour limiter l'effet d'une telle application dans le temps pour des raisons d'ordre public¹⁶²⁰. C'est un constat qui a d'ailleurs déjà été fait par GROSCLAUDE et MARCHESSOU qui soulignent que le juge judiciaire, «Comme juge de l'impôt, ...réagit à l'unisson de son homologue du Palais-Royal, préoccupé notamment de limiter la rétroactivité des lois fiscales interprétatives. »¹⁶²¹.

Il faut dire que les deux juges ont pris une position identique sur l'étendue de l'application rétroactive de l'art. 74-II de la loi n° 82-1126 du 29 décembre 1982. Pour légaliser les contrôles inopinés, cet article a validé le fait que la remise de l'avis de vérification en main propre et avant le début de la vérification de comptabilité, était valable et ne viciait pas la procédure de vérification.

Valider indéfiniment cette pratique à laquelle s'était adonnée l'administration fiscale, au-delà d'une certaine période aurait eu des conséquences incommensurables¹⁶²². Cela conduisait à valider des procédures de vérification qui ne l'étaient pas avant la publication de la loi. C'est la raison pour laquelle, il est apparu nécessaire pour la Cour de cassation et le Conseil d'Etat

¹⁶¹⁴ Voir supra.

¹⁶¹⁵ Cass., Ass. Plén., 21 déc. 1990 : Dr. fisc. 1991, n° 15, p. 652.

¹⁶¹⁶ CE, Plén., 27 juill. 1984, n° 37857 : Sté Cimopart, Lebon p. 290 ; RJF 10/84, n° 606.

¹⁶¹⁷ CE, 30 juin 1997, SARL Fourrures Guy : RJF 8-9/97, n° 826 : arrêt dans lequel le Conseil d'Etat a appliqué rétroactivement l'art. L. 284 du LPF issue de l'art. 108 de la loi de finances pour 1992 dont l'objet était de faire échec à la jurisprudence du Conseil d'Etat en date du 13 déc. 1991, Sté ASSET : RJF 1/92, n° 123. En vertu de cet article, les règles de procédure fiscale ne s'appliquent qu'aux formalités accomplies après leur date d'entrée en vigueur et ceci, quelle que soit la date de mise en recouvrement des impositions. Le texte prévoit que ces dispositions sont applicables aux formalités accomplies avant la date de publication de la loi.

¹⁶¹⁸ CE, plén. 22 mai 1989, n° 68832, Redjala, Lebon, p. 12 : RJF 7/89, n° 441.

¹⁶¹⁹ Cass., crim., 23 janv. 1989 : RJF 6/89, n° 383.

¹⁶²⁰ L. Trotabas, J-M. Cotteret, *Droit fiscal*, op. cit. p. 104 et s.

¹⁶²¹ J. Grosclaude, Ph. Marchessou, *Procédures fiscales*, 3^e éd. p. 20.

¹⁶²² Il faut dire que le délai de reprise de l'administration est de 4 ans. Cela conduit à valider des actions remontant à 1978 au moins : ce qui serait un nid à contentieux et pas du tout sécurisant sur le plan juridique pour le contribuable.

de limiter au maximum les effets de cette loi dans le temps. Aussi ont-ils décidé que les dispositions de cette loi ne s'appliquaient qu'aux contrôles inopinés qui ont eu lieu à partir du 1^{er} janvier 1982¹⁶²³.

b- Une uniformité jurisprudentielle sur des notions communes appliquées

En marge des principes, on a également pu constater que les deux ordres de juridiction avaient une lecture symétrique de certaines notions comme l'apport d'une branche complète d'activité ou encore la prorogation d'un contrat en l'occurrence un bail à construction.

- **La convergence jurisprudentielle sur la notion d'apport d'une branche complète d'activité**

La notion d'apport d'une branche complète d'activité a particulièrement retenu l'attention des juges administratifs et judiciaires. De cette notion, dérivait le régime applicable à un tel apport.

L'article 210 A du CGI dispose que les plus-values nettes dégagées sur l'ensemble des éléments de l'actif immobilisé apportés du fait d'une fusion, ne sont pas soumis à l'impôt sur les sociétés. Cet article s'applique aux opérations agréées par le ministre des finances.

Une définition légale a déjà été donnée par l'art. 301 E annexe II du CGI qui définit l'apport partiel d'actif comme étant « l'opération par laquelle une société apporte une société relevant du statut fiscal des sociétés de capitaux en voie de formation ou préexistante, l'ensemble des éléments qui forment soit une, soit plusieurs branches complètes et autonomes d'activités, lorsque l'opération n'entraîne pas la dissolution de la société apporteuse... ».

Le Conseil d'Etat¹⁶²⁴ a appliqué cette définition en lui donnant une portée identique à celle que lui avait donnée la Cour de cassation¹⁶²⁵. Aussi, pour qu'il y ait apport d'une branche complète d'activité, l'apport doit dans un premier temps concerner une branche d'activité susceptible de faire l'objet d'une exploitation autonome chez la société apporteuse, comme dans la société bénéficiaire de l'apport. Ensuite, l'apport doit opérer un transfert complet des éléments essentiels de l'activité tels qu'ils existaient dans le patrimoine de la société apporteuse. Enfin, l'apport doit se faire dans des conditions permettant à la société

¹⁶²³ Cette date correspond effectivement à la date d'entrée en vigueur du LPF et permet de ne pas faire référence à l'art. 1649 septies du CGI qui était en vigueur jusque là et dont les dispositions venaient d'être modifiées par le législateur avec l'instauration de l'art. L. 47 du LPF.

¹⁶²⁴ CE, 27 juill. 2005, n° 259052, Sté B.L. : RJF 11/05, n°1170 dans lequel il y a transfert du droit d'usage et non de la marque.

¹⁶²⁵ Cass., com., 13 mai 1980, SARL Romanaise de la chaussure : RJF 1/81, n°101, arrêt dans lequel, il y avait transfert du droit d'usage et non de la marque ; Cass., com., 30 oct. 1989, n°1282 P., Berry : RJF 2/90, n° 219 ; Cass., com., 1^{er} avril 1997, n° 621 D, Sté STIM : RJF 10/97, n°993.

bénéficiaire de l'apport, de disposer durablement de tous les éléments apportés. Dans le cas d'espèce ayant conduit le Conseil d'Etat à préciser à nouveau cette notion¹⁶²⁶, l'apport portait uniquement sur le *droit d'usage précaire* du nom commercial alors qu'il aurait fallu que cet apport du *droit d'usage soit durable*. Cette seule stipulation fait échec à l'existence en l'espèce d'un apport partiel. En conséquence, les plus values dégagées ont été soumises à l'impôt sur les sociétés.

En outre, une convergence entre les deux ordres a été constatée sur la prorogation possible d'un bail à construction.

- L'uniformité jurisprudentielle sur la question relative à la prorogation possible d'un bail à construction et sur ses effets

La question relative à la prorogation du terme d'un bail à construction a aussi fait l'objet d'une convergence de jurisprudence entre les deux ordres de juridiction. Sur le plan fiscal, la question présente un intérêt quant à la date de l'imposition d'un immeuble donné à bail et dont le terme annoncé, est arrivé.

En vertu des dispositions des art. 33 ter et 151 quater du CGI, un immeuble qui, en fin de bail revient sans indemnité au bailleur à construction, constitue pour ce dernier un revenu foncier imposable au titre de la fin du bail. Ceci conduit à focaliser toute l'attention sur la date de la fin du bail.

Ce dernier peut-il être reconduit tacitement tout en produisant les effets antérieurs à cette reconduction à savoir l'absence d'imposition au titre des revenus fonciers ? Il faut dire que l'art. L. 251-1 du code de la construction l'interdit parce qu'une telle opération conduit à la naissance d'un nouveau bail. Toutefois, cela n'a pas d'impact sur la date d'accession à la propriété qui reste toujours la date de la fin du bail initial¹⁶²⁷.

Toutefois, il s'est posé la question de savoir si contrairement à la prolongation qui est interdite, s'il est possible de procéder à la prorogation de l'échéance initialement prévue du terme du bail. La réponse à cette question a été positive pour la Cour de cassation et le Conseil d'Etat. Ils ont jugé que la prorogation ne met pas fin au bail initial et qu'elle a pour effet de reporter l'accession du propriétaire du sol à la propriété des immeubles construits par

¹⁶²⁶ CE, 27 juill. 2005, n° 259052, Sté B.L. op. cit.

¹⁶²⁷ CE, 18 mars 1967, n° 65126, 65128 : Dupont p. 301.

le preneur, au terme de la période de prorogation¹⁶²⁸. Autrement dit, le bailleur ne peut être imposé qu'à la fin du nouveau terme fixé par la prorogation.

Conclusion du titre

La coexistence de deux ordres de juridiction dans le contentieux fiscal les met, en définitive, dans une situation dans laquelle, ils sont dans l'obligation de collaborer. Quelle que soit la forme que prend celle-ci, elle reste saine et positive.

Cette collaboration est saine parce que loin de vouloir étendre à l'infini leur domaine de compétence, les deux ordres, lorsqu'ils interviennent dans un domaine qui n'est pas le leur à l'origine, ont pour ambition première de rendre la justice dans de meilleures conditions. Ils n'étendent donc pas leur domaine de compétence dans le but de conquérir un nouvel espace d'action. Au contraire, cette extension est faite dans une optique de célérité et de simplification de l'instance fiscale. Effectivement, par ces actions, ils fluidifient le contentieux fiscal en rendant la présence des deux ordres de juridiction dans le contentieux fiscal, moins handicapante pour ce dernier. C'est la même logique que l'on retrouve lorsqu'ils restreignent volontairement leur plénitude de juridiction.

Cette collaboration est positive parce que la coexistence des deux ordres de juridiction a pour incidence évidente l'influence de l'un sur l'autre. Cette influence a permis de constater qu'il existe finalement des symétries organiques et fonctionnelles. Ces dernières concourent à l'unité de la juridiction fiscale. Cette unité est couronnée par les convergences jurisprudentielles entre les deux ordres. Si cette unité est constatée dans le contentieux de l'imposition, elle l'est aussi dans tous les autres aspects du contentieux fiscal.

Aussi complexes que peuvent être les différents problèmes engendrés par la dualité, on se rend compte que loin de conduire le système à la perdition, la présence de deux ordres de juridiction dans le contentieux fiscal, tout en créant des difficultés d'ordre fonctionnel et parfois structurel, garantit cependant, la cohésion du contentieux fiscal et l'unité de l'ordre juridique.

Le dualisme juridictionnel n'est donc pas synonyme d'antagonisme et d'opposition. Ce seul constat aurait permis de clore sur cette note d'enthousiasme car ce schéma reste en définitive beau et rassurant.

¹⁶²⁸ Cass., Civ., 3^e, 26 oct. 1977: Bull. Civ. III, n° 358; Cass. Civ. 3^e, 15 juin 1983: Bull. Civ. III, n° 140; CE, 25 janv. 2006, n° 271523, Sté immobilière du Parc : RJF 4/06, n°388.

Tout serait donc parfait si on s'arrêtait là. Mais comme dans tout système, des « dysfonctionnements » sont possibles. Le dualisme juridictionnel n'en est donc pas épargné. Il est sujet à des dysfonctionnements qui traduisent l'existence de défaut. La matérialisation de celui-ci dans le contentieux fiscal reste toutefois une probabilité puisque son avènement reste limité. Néanmoins, il s'agit d'une réalité qu'on ne peut pas occulter. Cette réalité qui demeure l'anomalie principale de tout système juridictionnel dual, c'est la **divergence jurisprudentielle**.

Titre II : Les divergences de jurisprudence entre les deux ordres de juridiction dans le contentieux fiscal

L'unité de tout système juridique est la finalité recherchée dans tous les systèmes de droit. Selon les principes de base qui dominent la vie juridique de différents pays, la méthode utilisée pour atteindre cet idéal varie. Le système juridictionnel fiscal, au-delà du traitement des litiges, a une vocation beaucoup plus grande à savoir celle d'assurer l'unité des normes fiscales. Ces dernières sont susceptibles de faire l'objet de nombreuses interprétations¹⁶²⁹. Il appartient donc au juge, de leur restituer l'essence qu'a voulue donner le législateur. Cette restitution se formalise à travers la jurisprudence qui est l'aboutissement de l'activité juridictionnelle quel que soit l'ordre de juridiction en cause. Aussi, elle doit être uniforme pour que l'idéal poursuivi soit atteint. La dualité juridictionnelle dans un tel contexte ne doit pas être un frein. Au contraire ! Elle doit être un moteur vecteur de cohérence et d'ajustement. C'est dans cette optique que les différents mécanismes (question préjudicielle, demande d'avis, recours en cassation...) permettant d'assurer l'homogénéité de la jurisprudence, ont été mis en place.

¹⁶²⁹ Voir notamment, J. Guez, *L'interprétation en matière fiscale*, LGDJ, 2007, p. 9 ; qui distingue l'interprétation de la loi faite par le législateur lui-même, qui, dans la conception classique est une interprétation authentique par rapport aux autres interprétations. Toutefois, il retient la conception de Kelsen selon laquelle l'interprétation authentique est celle à laquelle l'ordre juridique fait produire des effets. Il en est donc ainsi de celle faite par le juge et la doctrine administrative.

Or, malgré cet effort considérable, la conjugaison de plusieurs facteurs parmi lesquels le foisonnement des normes¹⁶³⁰, la transversalité de certaines d'entre elles¹⁶³¹, la délimitation imprécise et incertaine des domaines de compétence, conduit à une connaissance simultanée de certaines questions juridiques par les juges des deux ordres de juridiction dans le contentieux fiscal. Cette lecture concurrente de la norme juridique fiscale¹⁶³² et son application par les juges des deux ordres, génèrent subrepticement des **divergences de jurisprudence** en matière fiscale.

Ces solutions divergentes nuisent malheureusement à l'unité de l'ordre juridique, à l'agencement harmonieux de l'ordonnement juridique. Elles ont un impact sur la sécurité juridique et sur l'égalité devant la norme dont doit pouvoir se prévaloir tout justiciable. Il peut même arriver qu'elles soient génératrices de déni de justice¹⁶³³. Pourtant, cette réalité qui de prime abord paraît négative, est consubstantielle aux systèmes juridictionnels duals ou pluriels. Elle présente l'avantage de permettre la consolidation de l'unité du système juridique en favorisant l'accès à une solution juridique stable, tout en favorisant l'adaptation de celui-ci à l'évolution de la société (Chapitre I).

On ne peut toutefois pas s'en tenir à ces aspects positifs. Il existe quelques divergences qui ne se dissipent pas, suite à une confrontation lente des jurisprudences antagonistes. Surtout si on intègre le paramètre suivant lequel les juridictions suprêmes chargées d'unifier la jurisprudence, officient en toute indépendance. Dans un tel contexte, l'autorégulation des divergences devient difficilement réalisable. Mais comment assurer malgré tout l'unification du droit applicable? Traiter la divergence jurisprudentielle entre les deux ordres de juridiction en matière fiscale, afin que cette dernière ne perturbe que très peu l'unité de l'ordre juridique fiscal devient donc un impératif (Chapitre II).

CHAPITRE I: LA CONSUBSTANTIALITE DE LA DIVERGENCE JURISPRUDENTIELLE DANS LE DUALISME JURIDICTIONNEL

CHAPITRE II: LA REGULATION DES DIVERGENCES JURISPRUDENTIELLES ENTRE LES DEUX ORDRES DE JURIDICTION

¹⁶³⁰ Dans notre système juridique et fiscal, se superposent en effet, plusieurs catégories de normes bien que la valeur de chacune d'elle soit clairement établie. Constitution, lois (dont la production intempestive en matière fiscale doit être soulignée), règlements, doctrine administrative abondante...

¹⁶³¹ On en veut pour exemple l'application conjointe de la CEDH, les divers traités dérivés du traité de Rome, ou encore des principes moraux ayant une valeur constitutionnelle.

¹⁶³² Voir notamment : M. Pelletier, *Les normes du droit fiscal*, Thèse Paris, 2006.

¹⁶³³ L. Favoreu, *Du déni de justice en droit public français*, LGDJ, 1964.

Chapitre I : La consubstantialité de la divergence jurisprudentielle dans le dualisme juridictionnel

Ce serait un véritable miracle si le dualisme juridictionnel en matière fiscale, grâce aux méthodes de collaboration instaurées, permettait toujours de parvenir spontanément à une solution unique. Miracle, car l'existence d'une pluralité de juridictions dans le pire des cas, et d'une dualité de juridiction dans le meilleur des cas, ne peut qu'être vectrice de divergence de solutions jurisprudentielles¹⁶³⁴. En effet, les structures à ordre juridictionnel unique¹⁶³⁵ sont moins sujettes à des divergences que des structures à ordre juridictionnel dual. La divergence est donc essentiellement un problème posé par notre système juridictionnel. A ce titre, il devient primordial de cerner la notion (Section I), avant de s'interroger sur l'impact négatif (une anomalie du système) ou positif que cette conséquence de la dualité, pourrait avoir sur le système juridictionnel et juridique tout entier (Section II).

Section I : La notion de divergence de jurisprudence entre les deux ordres de juridiction

La fonction de juger qui est la fonction première reconnue aux juges, nécessite de leur part beaucoup de dextérité dans le maniement des normes fiscales et extra-fiscales. Au bout du processus juridictionnel apparaît l'acte juridictionnel et précisément le contenu de celui-ci : la jurisprudence. Si elle est définie d'une manière générale comme l'ensemble des décisions rendues par les tribunaux d'un pays, pendant une certaine période, soit dans une matière, soit dans une branche de Droit¹⁶³⁶ ; de manière plus précise, elle désigne aussi la règle de droit émanant des juridictions à l'issue du règlement d'un litige. Elle est donc le reflet du contentieux, son « ombre portée »¹⁶³⁷.

¹⁶³⁴ Comme l'explique, M-R. Santucci, la divergence de jurisprudence constituait **la règle** dans l'ancien régime. Elle était une diversité parmi d'autres. Les lois et les coutumes étaient nombreuses et très souvent conflictuelles. Cette multitude de normes justifiait aussi la multitude des tribunaux et des décisions juridictionnelles rendues. « Les divergences jurisprudentielles dans l'ancien droit » in *Les divergences de jurisprudence*, op. cit. p. 27 et s.

¹⁶³⁵ Ces structures sont moins sujettes aux divergences. Cela ne veut pas dire que ces dernières ne se rencontrent pas dans ces systèmes. En effet, il existe bel et bien des divergences mais celles-ci sont internes aux juridictions qui composent l'ordre juridictionnel unique. D'aucuns disent qu'il ne s'agit pas de divergences mais plutôt de « résistance » à la jurisprudence établie par la juridiction supérieure (Voir notamment F. Zenati, « La notion de divergence de jurisprudence », in *Les divergences de jurisprudence*, étude op. cit. p. 62 et 63. Selon lui, la divergence exclut toute idée de subordination), cette dernière disposant d'un pouvoir hiérarchique. (Voir aussi, F. Kernaleguen, L'extension du rôle des juges de cassation, th. Rennes, 1979, p.59 et 70)

¹⁶³⁶ Vocabulaire juridique, Henry Capitant .p. 480.

¹⁶³⁷ Ph. Jestaz, « La jurisprudence, ombre portée du contentieux », D. 1989. p. 149.

Les juges, corrélativement à leur fonction de juger, interprètent par ailleurs la norme législative qu'ils doivent mettre en œuvre¹⁶³⁸ et au bout de ce processus, naît la norme jurisprudentielle. Cette dernière doit être identique d'un juge à l'autre lorsque sont soulevées devant ces derniers des questions juridiques de nature identique. Pourtant, malgré la similitude de question juridique, il peut arriver que la solution soit différente. Cela est en partie dû au statut donné à la jurisprudence par le législateur. Il lui dénie le caractère général qu'a la loi. Cela contribue à l'ignorance de la jurisprudence posée par un ordre de juridiction sur une question posée. Aussi, si les divergences ont pour principale source la mise en œuvre de la mission interprétative des juges (c'est d'ailleurs à cause de cela que Frédéric ZENATI qualifie la divergence de « désordre dans l'interprétation »¹⁶³⁹), elle trouve également leur source dans l'organisation juridictionnelle fiscale. C'est la raison pour laquelle, cerner la notion impose d'avoir une approche institutionnelle (I). Ce n'est qu'à l'issue de cette première étape que l'on pourra envisager la formalisation de la divergence jurisprudentielle dans le contentieux fiscal (II).

I- La divergence jurisprudentielle

S'il est clair que la divergence évoque une dissension, une contrariété, force est de constater que la notion est présentée par le législateur comme un phénomène, un problème qu'il faut résoudre, de sorte que, ce dernier s'attache à donner des solutions pour régler cette anomalie, sans définir concrètement la notion de divergence. Cette dernière est d'ailleurs difficilement envisageable sans que ne soit présentées les bases institutionnelles concourant à son éclosion en matière fiscale (A). La divergence entre les deux ordres de juridiction se manifeste essentiellement au niveau de leur production juridictionnelle. Si cette production est inéluctablement liée aux juridictions car elles en constituent le symbole, il est toutefois impératif de souligner que toutes les décisions juridictionnelles émises par les deux ordres de juridiction en matière fiscale, ne sont pas visées dans le cadre des divergences (B).

A- La notion de divergence

La divergence traduit un écart, une différence d'idées, d'opinions, de vue. Ce qui diverge est donc ce qui va en s'écartant ; ce qui va en sens opposé à partir d'un point commun¹⁶⁴⁰.

¹⁶³⁸ P. Amselek écrivait à ce propos que la norme de droit telle qu'éditée par le législateur ne permettait pas d'avoir la pensée de ce dernier. Aussi une interprétation de celle-ci était nécessaire. Seule cette interprétation était la seule à permettre la reconstitution de leur sens, du contenu et de la pensée de ce dernier. Et selon la façon dont on entend ce que ce dernier a voulu dire, on aura à l'esprit une interprétation différente de la part des acteurs de la vie juridique. « La teneur indécise du droit », RDP 1991, p. 1201 et s.

¹⁶³⁹ F. Zenati, « La notion de divergences de jurisprudence » in *Les divergences de jurisprudence*. op. cit. p. 60.

¹⁶⁴⁰ Dictionnaire Petit robert.

L'application de la logique au sens d'Aristote conduit à classer la divergence dans les « oppositions » de propositions¹⁶⁴¹. Appliquée aux juridictions, la notion de divergence évoque donc un désaccord, une différence d'idées, de solutions, de décisions entre les juridictions de l'ordre administratif et celles de l'ordre judiciaire sur les questions fiscales. Cette idée est retrouvée dans les textes législatifs qui ont à dessein de régler ces différences et non pas de définir concrètement la notion (1). Ceci s'explique par le fait qu'il s'agit d'un phénomène. Sa compréhension est tributaire non pas de la définition précise qui peut lui être donnée, mais plutôt de la définition des éléments institutionnels contribuant à son apparition (2).

1- L'identification légale de la divergence

Le phénomène de la divergence entre des juridictions est une réalité identifiée par la loi mais non définie par celle-ci. Si plusieurs termes sont en effet utilisés par le législateur pour parler des dissensions pouvant intervenir dans les solutions rendues par des juridictions, aucune définition n'est assortie. Seule la doctrine apporte des éclairages sérieux qui rendent la notion plus accessible.

Dans les écrits législatifs quatre termes ont été recensés pour décrire les oppositions: celui de contrariété, de divergence, de conflits et enfin celui d'inconciliabilité.

Le terme « divergence » semble le plus fédérateur à notre avis car son utilisation par le législateur n'est pas assortie de conditions permettant de lui donner un contenu restrictif. Cela n'est pas le cas de la « contrariété » qui ne prend en compte qu'une partie du problème soulevé par les divergences. La loi semble assortir la locution de conditions limitatives visant à restreindre les cas dans lesquels la résolution d'une contrariété doit avoir lieu. Le mot est en l'occurrence utilisé dans les articles 617 et 618 du CPC qui évoquent la « *contrariété de jugements* », ainsi que dans l'art. 1^{er} de la loi du 20 avril 1932. Il faut toutefois se référer à la doctrine, notamment aux écrits de Maurice LOISEL pour trouver une ébauche du contenu de la contrariété de jugement : « On entend par “contrariété de décisions judiciaires” la situation juridique résultant de la coexistence de plusieurs jugements ou arrêts rendus entre les mêmes parties, sur même objet et mêmes moyens, dont les uns ordonnent une chose alors que les autres commandent le contraire »¹⁶⁴². Cette idée est retrouvée en substance dans les conditions à remplir pour

¹⁶⁴¹ R. Blancher., *La logique et son histoire, d'Aristote à Husserl*. Armand Colin, 1970 coll.U, pp. 39-40, cité par. E. Serverin, « Les divergences de jurisprudence comme objet de recherche » in *Les divergences de jurisprudence*. op. cit. p. 75.

¹⁶⁴² M. Loisel, « Du pourvoi en cassation pour contrariété de jugements » : JCP 1945 I. 486.

mettre en œuvre la loi du 20 avril 1932¹⁶⁴³. Mais comme le précise THEIS, l'admission de la contrariété n'est subordonnée qu'à l'identité d'objet car les juges doivent statuer sur la même question. Ceci élimine donc l'exigence de l'identité de moyens, de cause et de personnes¹⁶⁴⁴.

Il faut néanmoins souligner que cet assouplissement au niveau de la loi de 1932, permet de rapprocher la contrariété de la divergence, et d'en faire des synonymes interchangeable.

Quant au terme « divergence », on le retrouve principalement dans la nouvelle partie législative du Code de l'organisation judiciaire et précisément dans les dispositions particulières consacrées à la chambre mixte et à l'assemblée plénière. Le vocable y est usité à deux reprises. L'art. L. 431-5 dispose en effet que « Le renvoi devant une chambre mixte peut être ordonné lorsqu'une affaire pose une question relevant normalement des attributions de plusieurs chambres ou si la question a reçu ou est susceptible de recevoir devant les chambres des **solutions divergentes** ; il doit l'être en cas de partage égal des voix. ». L'article 431-6 quant à lui énonce la règle selon laquelle : « Le renvoi devant l'assemblée plénière peut être ordonné lorsque l'affaire pose une question de principe, notamment s'il existe **des solutions divergentes** soit entre les juges du fond, soit entre les juges du fond et la Cour de cassation ; il doit l'être lorsque, après cassation d'un premier arrêt ou jugement, la décision rendue par la juridiction de renvoi est attaquée par les mêmes moyens. ».

Le mot est en définitive prédominant. De plus, il est dans l'ère du temps et nous le préférons donc aux autres termes dont la vocation sera très souvent d'explicitier le phénomène¹⁶⁴⁵. La « divergence » et la « contrariété » ne sont toutefois pas les seules expressions employées par le législateur. Dans les articles R. 771-1 et R. 771-2 du CJA, la locution adoptée est celle de « *conflit* » (positif ou négatif). Emmanuel LANGAVANT en donne d'ailleurs une définition qui correspond aux canons de définitions que l'on retrouve en matière de divergence de jurisprudence¹⁶⁴⁶ : « Variété négligée par le législateur, le conflit de jurisprudence consiste en ce que des litiges portant sur l'appréciation d'actes ou de faits similaires, intentés par des demandeurs différents devant les deux ordres de juridictions reçoivent des solutions différentes »¹⁶⁴⁷. La définition est aussi limpide que fédératrice de l'ensemble des cas dans lesquels on peut se résoudre à parler de divergence de jurisprudence.

¹⁶⁴³ Voir Infra.

¹⁶⁴⁴ J. Theis, « Le tribunal des conflits juge du fond, RDP 1932 », p. 491.

¹⁶⁴⁵ Voir notamment S. Marguery, *Contradiction et continuité dans la jurisprudence de la Cour de cassation*, Thèse, Bordeaux I, 1974, p. 468 et s. (discordance, dissension, dissonance, disparité, contradiction, opposition, résistance sont des termes recensés par l'auteur et qui traduisent la même réalité.)

¹⁶⁴⁶ Voir notamment les actes de colloque des 11 et 12 octobre 2001, *Les divergences de jurisprudence*, sous la dir. Pascal Ancel et M-C. Rivier, Publication de l'université de St Etienne, 2003: 25 contributions allant dans le même sens ou presque !

¹⁶⁴⁷ E. Langavant, « Le Tribunal des conflits et le conflit de jurisprudence », AJ 1956, 1, p. 13-18, précisément p. p.16.

Mais une fois de plus, la notion de conflit est restrictive car en ce qui concerne notamment les conflits négatifs, l'identité de partie est obligatoire¹⁶⁴⁸.

Finalement, on se rend compte que pour le législateur, la préoccupation est ailleurs: il a à cœur de souligner l'impertinence de la divergence qu'il identifie comme un problème à résoudre et non à définir.

Dans l'article 618 du CPC, il ne s'est d'ailleurs pas contenté d'énoncer la possible existence de la contrariété de jugement. Il précise qu'elle existe lorsque des jugements sont « *inconciliables* ». C'est une tentative d'explication sans en être une définition. L'inconciliabilité est un synonyme de la divergence en ce sens que, c'est un terme qui évoque comme la divergence, une idée d'opposition. En réalité en y faisant référence, le législateur a voulu mettre un accent particulier sur l'impossibilité d'exécuter de telles décisions tout en mettant en lumière les cas dans lesquels la divergence pourrait apparaître.

Selon lui et à la lecture des deux articles précités, la divergence est possible entre les juridictions de fond c'est-à-dire entre des juridictions dépourvues de hiérarchie entre elles; mais aussi entre les juges de fond et des juges de cassation. On parle alors de divergence de type horizontale dans le premier cas et de divergence de type verticale dans le second¹⁶⁴⁹.

Ce dernier cas de divergence est identifié par la doctrine comme étant de la « résistance » et non pas une véritable divergence car les juridictions de fond ont une obligation de conformité vis-à-vis des juridictions de cassation¹⁶⁵⁰. En d'autres termes, elles ont l'obligance et le devoir de suivre la jurisprudence édictée par les juridictions suprêmes. Si cette acception est vraie au sein d'un même ordre de juridiction, force est de souligner qu'il n'existe aucune obligation de conformité entre les juridictions de fond d'un ordre donné et la juridiction suprême de l'ordre opposé. Dans ce cas précis, on ne peut pas se limiter à parler de « résistance ». A notre avis, il s'agit bel et bien d'une divergence de jurisprudence dont l'éclosion dans le contentieux fiscal n'est pas du domaine de la pure probabilité.

Que ce soit au moyen de la divergence, du conflit, de la contrariété ou de l'inconciliabilité, le législateur qualifie les différences des solutions entre les juridictions sans décomposer la notion. Il ne s'attache qu'au moyen d'éradiquer ce phénomène qui de prime abord, traduit l'incohérence de la jurisprudence, du système.

¹⁶⁴⁸ P. Weil, « Conflits de décisions au fond et conflits négatifs de compétence », D. 1956, chron. p. 81.

¹⁶⁴⁹ E. Serverin, « Les divergences de jurisprudence comme objet de recherche », in *Les divergences de jurisprudence*. op. cit. p. 81 et s.

¹⁶⁵⁰ Voir A. Oriol, J.L. Aubert : « La résistance des juges de fond » in *L'image doctrinale de la Cour de cassation*. op. cit. p. 180 et s; E. Serverin « Les divergences de jurisprudence comme objet de recherche » in *Les divergences de jurisprudence*. op. cit. p. 84.

L'ampleur de l'impact du phénomène en matière fiscale ne peut cependant pas être appréhendée entièrement si le cadre propice à l'éclosion de la divergence n'est pas clairement mis en évidence.

2- La détermination du cadre institutionnel de la divergence

Si le législateur ne définit pas la notion de divergence avec précision, c'est sans doute parce qu'il s'agit de la stricte conséquence du système dual et que celle-ci est analysée comme un phénomène problématique. C'est donc dans le cadre de son intégration au système juridictionnel et juridique que la divergence doit être étudiée. C'est la raison pour laquelle la prise en compte des éléments institutionnels concourant à sa réalisation, doivent être utilement présentés. Ceux-ci sont de deux ordres à savoir la pluralité d'émetteurs¹⁶⁵¹ de la jurisprudence et l'absence de rapport hiérarchique entre les ordres de juridiction¹⁶⁵².

a- L'émission de la norme jurisprudentielle par deux blocs de juridictions empêtrées dans une idéologie et une philosophie différentes

Au sein de chaque ordre de juridiction, pullulent de nombreuses juridictions qui gèrent les contestations fiscales¹⁶⁵³ et qui les unes autant que les autres, ont compétence pour interpréter la loi et produire la norme jurisprudentielle.

Malgré le rapprochement enregistré entre les deux ordres de juridiction et la volonté de mettre en avant une justice commune, on ne peut pas ignorer l'existence sous-jacente des incessantes luttes de pouvoir et de conquête de pré-carré qui les animent¹⁶⁵⁴. En effet, l'omniprésence des raisons d'être de chaque ordre de juridiction¹⁶⁵⁵ est palpable dans chaque justification donnée pour réhabiliter les domaines de compétences. Et ceci, bien que l'analyse de la jurisprudence fiscale du Conseil d'Etat et de la Cour de cassation montre l'existence d'un bloc homogène,

¹⁶⁵¹ Reprenant les écrits de M. Capella, Antoine Jeammaud écrivait en effet que «L'existence de normes opposées dans un même système juridique découle de cette caractéristique du droit qu'est la pluralité d'éditeur des règles juridiques mais que la théorie, accoutumée à traiter les opérations des diverses autorités normatives comme un fait unique, ne prend pas suffisamment en considération. ». Voir « Les oppositions de normes en droit interne privé » Thèse Lyon III, 1975, p. 584.

¹⁶⁵² F. Zenati, « La notion de divergence de jurisprudence », in *Les divergences de jurisprudence*, op. cit. p. 61.

¹⁶⁵³ Voir supra.

¹⁶⁵⁴ On en veut pour preuve la pratique de l'exception d'illégalité par les juridictions judiciaires. Elle a conduit ces dernières à intervenir dans les domaines réservés aux juridictions administratives à savoir juger de la légalité d'un acte administratif, même si cela simplifie admirablement le contentieux (Voir supra).

¹⁶⁵⁵ Gardienne des libertés individuelles et de la propriété privée pour l'ordre judiciaire et prévalence de la compétence de la juridiction administrative pour les contestations liées aux prérogatives de puissance publique de l'Etat. (Voir infra: Des réponses divergentes.)

au delà des divergences liées à leurs conceptions respectives de leur fonction juridictionnelle¹⁶⁵⁶.

Le combat que se sont livrés les deux ordres de juridiction sur le contentieux de la lettre de rappel¹⁶⁵⁷ est un exemple criant dans l'histoire des divergences qui opposent l'ordre administratif et l'ordre judiciaire dans le contentieux fiscal. Il est vrai que l'art. L. 281 du LPF qui répartit les litiges en matière de recouvrement n'était pas explicite. Son interprétation divergente conduisait à poser le contentieux de la lettre de rappel comme étant rattachable soit aux poursuites c'est-à-dire au contentieux des libertés individuelles¹⁶⁵⁸ ; soit à la contestation de l'obligation de payer l'impôt qui en matière d'impôt direct, conduit à la reconnaissance de la compétence de la juridiction administrative¹⁶⁵⁹.

Si les juridictions compétentes en matière fiscale sont en outre capables de favoriser l'éclosion des divergences de jurisprudence au-delà de la philosophie qui les anime, c'est surtout parce qu'entre les deux ordres de juridiction, il n'existe pas de rapport hiérarchique.

b- L'absence de rapport hiérarchique entre les deux ordres de juridiction dans le contentieux fiscal

Si le risque de divergence de jurisprudence peut également se réaliser dans le système juridictionnel fiscal, c'est parce qu'il n'existe aucun rapport de subordination entre les deux ordres de juridiction. Autrement dit, aucune idée de hiérarchie¹⁶⁶⁰ ne gouverne leurs relations.

L'existence ou à la rigueur, le soupçon d'une telle éventualité exclut en soi la divergence car la juridiction subordonnée aurait une obligation de conformité¹⁶⁶¹. De ce fait, la notion de divergence perdrait en filigrane tout son sens.

Or, en toute hypothèse, la divergence suppose une opposition de décision entre des juridictions ayant un même statut, un même rang dans l'ordre juridique¹⁶⁶².

¹⁶⁵⁶ Ph. Marchessou, « Réflexions sur l'interprétation des textes fiscaux », *Mélanges Paul Amselek*, Bruylant, 2005, p. 554.

¹⁶⁵⁷ Th. Gasquet, « La lettre de rappel et le contentieux du recouvrement », op. cit. ; Joseph. Brandeau, « La lettre de rappel de l'article L. 255 du LPF et le problème de compétence juridictionnelle », op. cit.

¹⁶⁵⁸ CE, 10 févr. 1989, Gabert, rec. n°86-839, op. cit.; CAA Lyon, 15 février 1995, Sarl Bar du Cours, op.cit.

¹⁶⁵⁹ Voir notamment, CE, 13 novembre 1974, rec. n° 90511, Sté X : op. cit; CE, 2 juill. 1990, n°69367, Bégué, op. cit; CAA Paris, 3^e ch. 27 mars 1990, op. cit. ; CE, 21 avril 1992, Guillet, n°91-396, op. cit; et CAA Nancy, Plén. 6 juin 1996, SA SNCZ, op. cit.).

¹⁶⁶⁰ F. Zenati, « La notion de divergence de jurisprudence » in *Les divergences de jurisprudence*. ét. op. cit. p. 61 et 62.

¹⁶⁶¹ C'est d'ailleurs la raison pour laquelle il est difficile de parler véritablement de divergences de jurisprudence entre des juridictions de fond et les cours suprêmes. Lorsqu'une juridiction inférieure refuse de se plier à la règle posée par la juridiction supérieure, qui plus est, est la juridiction régulatrice, on parle de « **Résistance** » : Voir A. Oriol, J.L. Aubert : « La résistance des juges de fond » in *L'image doctrinale de la Cour de cassation*. op. cit. p. 180 et s; E. Serverin (« Les divergences de jurisprudence comme objet de recherche » in *Les divergences de jurisprudence*, et. op. cit. p. 84) parle elle aussi de « résistance » car ces derniers ont donc une obligation de conformité. Nous entendons par là, le droit et le devoir de suivre la jurisprudence édictée par les juges de cassation.

En effet, si la force d'unification des interprétations de la loi fiscale est reconnue aux juges suprêmes des deux ordres de juridiction, force est de constater qu'entre les deux juridictions suprêmes dont l'identité de statut est à souligner¹⁶⁶³, il n'existe aucun rapport hiérarchique. Par voie de conséquence, aucune relation de subordination, encore moins une obligation de conformité n'est reconnue à l'une au détriment de l'autre. Voilà donc posé un cadre institutionnel propice à la divergence !

Si la divergence est une opposition et que le dualisme juridictionnel en favorise l'éclosion encore faudrait-il souligner que la divergence s'applique aux décisions émises par les juridictions en charge des litiges fiscaux. Cependant, toute la jurisprudence émise n'est pas concernée. Le champ d'application de cette dernière doit de ce fait être précisé.

B- La jurisprudence fiscale

La polysémie reconnue au terme jurisprudence¹⁶⁶⁴ est liée à l'itinéraire que la notion a connu depuis son apparition à Rome¹⁶⁶⁵. En tant que produit de l'activité judiciaire et sous-produit de la conception de l'organisation juridictionnelle¹⁶⁶⁶, le mot jurisprudence veut dire à l'origine « science du droit », science se formant pas à pas par délibération successive. Il désigne aussi à la fois l'ensemble des décisions rendues dans les juridictions d'un pays, mais aussi et surtout la règle de droit d'origine juridictionnelle¹⁶⁶⁷. La jurisprudence a donc un caractère normatif¹⁶⁶⁸ et met en exergue l'art de juger. Toutefois, ce caractère normatif n'est pas reconnu à toutes les décisions juridictionnelles rendues par les juridictions en charge du contentieux fiscal. Pourtant, c'est ce caractère qui intéresse en priorité le phénomène de la divergence.

Toutefois, limiter la divergence entre les deux ordres de juridiction aux décisions juridictionnelles ayant un caractère normatif et unificateur serait une erreur car il existe des décisions qui, bien qu'elles émanent des juridictions de fond, font jurisprudence. Cette réalité doit donc être prise en compte ici. Aussi, la divergence entre les deux ordres de juridiction s'appliquera à deux types de jurisprudence¹⁶⁶⁹. Les premières sont bien évidemment celles

¹⁶⁶² M.R. Rivier, S. Laulom, « Questions aux intervenants » in *Les divergences de jurisprudence*. op. cit. p. 40.

¹⁶⁶³ Voir supra.

¹⁶⁶⁴ *Vocabulaire juridique* H. Capitant, p. 479 et 480 qui donne 6 définitions, acceptions à ce seul mot.

¹⁶⁶⁵ F. Zenati, *La jurisprudence*, Méthode du droit, Dalloz 1991, p. 81.

¹⁶⁶⁶ M. Saluden, *Le phénomène de la jurisprudence*, Thèse, Paris 1983, p. 536.

¹⁶⁶⁷ F. Zenati, *La jurisprudence*, Méthode du droit. op. cit. p. 82.

¹⁶⁶⁸ Cf. infra.

¹⁶⁶⁹ Les divergences de jurisprudence frappent à la fois les questions de compétence et celles de fond. Ayant toutefois consacré une partie de cette étude à la résolution des problèmes de compétence dans le but de garantir l'unité juridictionnelle, il est inutile ici de revenir sur ces questions. C'est donc volontairement que nous nous attacherons dans la plupart du temps aux divergences liées au fond du droit et non à la compétence.

qui émanent des juridictions dont la vocation est d'unifier le droit applicable au sein de leur ordre (1). Les secondes seront celles rendues par les juridictions de fond ayant acquis force de chose jugée (2).

1- La jurisprudence édictée par les deux juridictions suprêmes :
Conseil d'Etat et Cour de cassation

La fonction unificatrice des juridictions suprêmes¹⁶⁷⁰ est matérialisée par les décisions qu'elles rendent. Si des limites sont posées par l'art 5 du code civil qui interdit aux juges de se prononcer par voie de disposition générale et réglementaire sur les causes qui leur sont soumises, en pratique la jurisprudence de la Cour de cassation et du Conseil d'Etat constitue des dispositions normatives à vocation générale. Par conséquent, elles sont invocables par tous. Cette jurisprudence est donc importante dans le cadre des conflits de jurisprudence. Elle participe au processus visant à garantir l'unification de l'interprétation du droit et par voie de conséquence, de l'harmonisation du système juridique.

Cette vision reste cependant une vision globale et idyllique car elle conduit à ne relever des divergences qu'entre « La » jurisprudence du Conseil d'Etat et « celle » de la Cour de cassation masquant une réalité cruelle : les jurisprudences des deux cours suprêmes ne s'opposent pas toujours dans l'absolu en matière fiscale puisque les dissonances sont souvent partielles. En effet, la liberté d'appréciation dont disposent les juridictions suprêmes et qui les rend non dépendantes de l'interprétation donnée par l'autre, sévit au sein des formations d'une même juridiction notamment au sein de la Cour de cassation à cause de l'absence de hiérarchie entre les chambres qui la composent.

Aussi, le rôle d'unification du droit est contrebalancé par la liberté dont disposent les juges au sein de la juridiction suprême. Cette liberté est donc vectrice des dissonances importantes dans le contentieux fiscal. Ainsi les divergences ne sont pas seulement le fruit de la lecture différente de la loi entre le Conseil d'Etat et la Cour de cassation. Elles peuvent aussi être le produit d'une lecture différente de la loi entre les chambres de la Cour de cassation. C'est dans ce sens que Daniel CHABANOL écrivit que « les juridictions sont devenues de grosses institutions, dont l'activité contentieuse, éclatée entre des formations de jugement nombreuses, est susceptible parfois de générer une certaine cacophonie »¹⁶⁷¹.

¹⁶⁷⁰ Voir sur l'application de la notion en Droit français, R. Drago, « La Cour de cassation, Cour suprême » in *L'image doctrinale de la Cour de cassation*, op. cit. p. 19 et s.

¹⁶⁷¹ D. Chabanol, « La prévention des divergences de jurisprudence au sein de la juridiction administrative » in *Les divergences de jurisprudence*, op. cit. p. 181.

Nonobstant cet inconvénient majeur, la fonction unificatrice de la jurisprudence des Cours suprêmes justifie à priori l'exclusion de la jurisprudence émise par les juridictions de fond. C'est d'ailleurs la position prise par Evelyne SERVERIN qui, donnant une définition procédurale de la jurisprudence, invite à ne prendre en compte que la jurisprudence émise par les tribunaux disposant du pouvoir d'imposer¹⁶⁷².

Or, un positionnement aussi exclusif, à notre avis, serait une erreur dans le cadre de la présente étude. En effet, la mission unificatrice est dans une moindre mesure reconnue aux juridictions de fond sur des questions fiscales ne soulevant pas de difficultés sérieuses. De plus, il est des décisions émises par les juridictions de fond qui ont une spécificité similaire aux décisions de cassation à savoir « leur caractère définitif ». Ce seul caractère justifie la prise en considération de la jurisprudence émise par les juges de fond.

2- La jurisprudence édictée par les juridictions de fond et ayant acquis force de chose jugée

L'ordre juridictionnel fiscal est constitué non seulement des juges de fond, mais aussi des juges de cassation. Si comme on l'a dit plus haut, il n'y a pas de rapport hiérarchique entre les deux ordres de juridiction, cet état des choses a une conséquence importante qui mérite d'être soulignée: une juridiction de fond appartenant à l'un des ordres de juridiction peut valablement rendre une décision contraire à la jurisprudence posée par la juridiction suprême de l'ordre opposé. Il s'agit bel et bien de divergence de jurisprudence et non pas de « résistance »¹⁶⁷³. De ce point de vue, la jurisprudence des juridictions de fond doit être prise en compte bien que les juridictions suprêmes n'aient pas encore rendu une décision sur la question en litige¹⁶⁷⁴.

Outre cet aspect qui conduit à donner une importance aux jugements rendus par les juridictions de fond dans le phénomène de divergence, il faut souligner deux aspects supplémentaires.

¹⁶⁷² E. Serverin, « Les divergences de jurisprudence comme objet de recherche » in *Les divergences de jurisprudence*, op. cit. p.73.

¹⁶⁷³ Bien qu'il soit admis qu'une telle hypothèse au sein d'un même ordre soit négative. Voir notamment F. Zenati, « La saisine pour avis de la Cour de cassation », D. 1992, chron., p.247 : « L'interprétation de la loi est exclusivement donnée et imposée à tous les juges par la Cour de cassation. Reconnaître aux juges de fonds un pouvoir légal de résistance, c'est nier ce monopole et revenir à un temps où n'existait d'autre droit que la loi. (...) La jurisprudence ne peut s'épanouir dans un système de droit codifié sans être unique, ni imposée. »

¹⁶⁷⁴ Marianne Saluden souligne à ce sujet le processus global de formation de la jurisprudence qui intègre sans ambages les créations jurisprudentielles des juridictions de fond : « La création jurisprudentielle vient de tous les niveaux. S'il y a un bon magistrat qui motive très bien sa décision, il n'y a pas de raison pour qu'il n'emporte pas la conviction... Si un arrêt de la Cour d'appel est remarquablement motivé la Cour de cassation met son sceau sur cet arrêt... Le processus classique, c'est les juges de 1^{ère} instance, puis ceux de la Cour d'appel au contact avec la réalité sociale, prennent une solution jurisprudentielle nouvelle... A un certain moment la Cour de cassation emboîte le pas » : *Le phénomène de la jurisprudence*, Thèse, Paris 1983, p. 335 et 336.

Le premier résulte du fait que toutes les questions fiscales en débat ne parviennent pas aux juridictions suprêmes. Tel est notamment le cas des questions qui ne présentent pas de difficultés sérieuses. Pour ces dernières, les juridictions du fond contribuent à l'unité du droit fiscal. Bien que leur importance se mesure à leur faible portée, elles concourent à l'harmonie de l'ordonnement juridique.

Le deuxième aspect, le plus important à notre avis, est celui du caractère définitif de certaines décisions rendues par les juges de fond. Il s'agit en l'occurrence des décisions n'ayant pas fait l'objet de recours ordinaires ou extraordinaires. Elles sont donc irrévocables et acquièrent force de chose jugée. Ces décisions font donc « jurisprudence » et ont une valeur qui approche celles des décisions rendues par les juridictions suprêmes.

Si la notion de divergence conduit à considérer cette dernière comme un phénomène et à avoir une lecture institutionnelle de celle-ci, sa formalisation est cependant tributaire d'exigences supplémentaires que sont une question juridique commune et des réponses divergentes.

II- La formalisation de la divergence jurisprudentielle entre les deux ordres de juridiction

Si la dualité juridictionnelle en matière fiscale est un cadre institutionnel propice à l'émergence des divergences, ce seul élément ne suffit pas à concrétiser cette dernière. Deux conditions supplémentaires doivent être prises en compte : l'identité de la question posée aux juridictions judiciaires et administratives (A) et la réponse divergente donnée à celle-ci par les juges des deux ordres (B).

A- L'identité de la question juridique soumise aux juges des deux ordres de juridiction

Pour que la divergence de solutions soit entérinée il faudrait que la question juridique posée aux juges soit d'une nature identique. La divergence ne peut être constatée que si les juges ont statué sur la même question. C'est un « élément substantiel de la notion de divergence »¹⁶⁷⁵, l'une des conditions sine qua non de la matérialisation du conflit de jurisprudence. Selon le professeur Frédéric ZENATI, la divergence traduit en effet l'indécision d'un ordre juridique devant une question de droit et son inaptitude à la résoudre¹⁶⁷⁶. Que recouvre donc la notion de question juridique identique. C'est la question à laquelle nous allons répondre dans un

¹⁶⁷⁵ F. Zenati, « La notion de divergences de jurisprudence » in *Les divergences de jurisprudence*, op. cit. p. 61.

¹⁶⁷⁶ Idem. p. 68.

premier temps (1). Nous verrons que cette notion peut avoir plusieurs déclinaisons. Toutefois, en pratique, si les juges fiscaux se voient poser des questions juridiques identiques, il est difficile de dresser une typologie de ces dernières (2).

1- La notion de « question juridique » identique

La question juridique identique est celle autour de laquelle s'articule la divergence de jurisprudence. En d'autres termes, c'est celle qui donne lieu à débat et autour de laquelle est construite une problématique juridique à laquelle les juges des deux ordres doivent apporter des éléments de réponse.

Si elle est identifiée comme étant le moteur de la divergence de jurisprudence, force est de constater qu'elle a plusieurs déclinaisons car sa construction varie en fonction de plusieurs éléments. Il peut s'agir d'une question reprenant les prétentions des parties en droit et en faits, de sorte que devant les juges des deux ordres de juridiction, l'objet de la prétention est identique. Bien qu'on ne note pas la présence d'identité des parties au litige.

C'est d'ailleurs en ce point précis qu'il existe une différence fondamentale entre la notion de divergence telle que conçue par le législateur dans le conflit négatif, et dans la divergence au fond. Si l'on prend le cas essentiel de la divergence telle qu'entendue au sens de l'art. 1^{er} de la loi du 20 avril 1932 et des art R. 771-1 et R. 771-2 du CJA, on se rend compte que l'identité des parties devant les deux ordres de juridiction est capitale dans le second cas et facultative dans le premier¹⁶⁷⁷.

Qu'à cela ne tienne, cette question juridique identique découle très souvent de l'application d'un texte de droit, d'un principe¹⁶⁷⁸. Elle peut aussi résulter de l'analyse des situations de fait.

Lorsqu'elle dérive des textes ou principes, la question juridique identique est très souvent celle qui est posée au juge ou celle à laquelle il répond. Elle est aussi celle découlant de l'interprétation différente d'un même texte ou principe ou encore d'une qualification réalisée sur la base de critères différents¹⁶⁷⁹.

Lorsqu'elle ne résulte pas de textes ou principes, la question juridique identique dérive d'une construction d'esprit qui est faite sur la base de « notion juridique identique figurant dans plusieurs textes ou principes » ou des situations de faits comparables¹⁶⁸⁰. Dans ce dernier cas

¹⁶⁷⁷ P. Weil, « Conflits de décisions au fond et conflits négatifs de compétence », op. cit., p. 81.

¹⁶⁷⁸ E. Rubi-Cavagna, « La chambre criminelle de la Cour de cassation et les divergences de jurisprudence » in *Les divergences de jurisprudence*, op. cit. p. 169.

¹⁶⁷⁹ Idem.

¹⁶⁸⁰ Ibidem.

de figure, la question juridique procède en effet de la façon dont les situations de faits sont traitées par les différentes juridictions¹⁶⁸¹.

Ces différents cas de figures se rencontrent aisément dans le contentieux fiscal où les questions tournent en général autour de la décharge d'une imposition pour violation d'une condition de fond ou de forme.

2- Les questions juridiques de nature identique dans le contentieux fiscal soumis aux deux ordres de juridiction

La lecture de la jurisprudence récente émise par les deux ordres de juridiction en matière fiscale, montre l'existence de questions juridiques analogues. Sans être pléthoriques, elle témoigne toutefois de la réalité du phénomène de « conflits de jurisprudence » dans le système. Il est cependant difficile de dresser une typologie de ces dernières¹⁶⁸². Si elles interviennent dans différents domaines du contentieux, elles restent sans véritables liens les unes envers les autres, sauf à considérer leurs différentes origines à savoir celles découlant de l'interprétation d'un même texte ou principe (a). Celles qui procèdent d'une qualification sur la base de critères différents (b). Enfin, la question juridique identique émerge d'une construction d'esprit qui est faite sur la base de « notion juridique identique figurant dans plusieurs textes ou principes » ou d'un traitement différent des situations de faits (c). Ces critères ne sont pas exclusifs. Il peut arriver qu'une question juridique identique regroupe l'ensemble de ces critères.

a- Les questions juridiques de nature identique découlant de l'interprétation d'un texte ou principe

Ces questions sont les plus fréquemment rencontrées dans le contentieux fiscal. On peut en l'occurrence citer celles relatives:

- A l'interruption ou non de la prescription ou des poursuites suite à l'envoi d'une lettre recommandée avec avis de réception non réclamée par son destinataire. Cette question découle de l'interprétation par les deux ordres de juridictions de l'article L. 258 et L. 259 du LPF¹⁶⁸³ qui précisent les modalités de la signification ou de la notification d'un commandement (*interprétation d'un même texte ou principe*)

¹⁶⁸¹ Ibidem.

¹⁶⁸² La liste se veut exhaustive même si elle peut paraître incomplète. En tout état de cause, elle retrace les cas de divergences qui ont animé (au cours des 15 dernières années) et animent encore la vie juridique et fiscale des deux ordres de juridiction.

¹⁶⁸³ Cass., 2^e civ., 9 juin 2005, n°913 FS-PB Madereau : RJF 11/05, n°1311; Cass., Civ., 10 mars 2005, n° 404 FS-PBRI ; CE, 21 oct. 1981, n° 17996 et 18160: RJF 12/81, n°1037 ; CE, 30 déc. 1998, n° 167843, Sérot : RJF 2/99, n° 214.

- A l'obligation pour l'administration fiscale de saisir la commission départementale, que la question en litige soit ou non de la compétence de cette dernière dès lors que le contribuable en fait la demande¹⁶⁸⁴. En d'autres termes, se pose la question de savoir si la décision de l'incompétence des commissions départementales doit émaner des commissions elles-mêmes ou de l'administration fiscale. l'interprétation divergente de l'art. L. 59 du LPF par les deux ordres de juridiction explique l'existence de cette divergence jurisprudentielle (*interprétation différente d'un même texte ou principe*)
- A l'obligation pour l'administration fiscale d'indiquer le nom de naissance sur les actes (courriers) officiels adressés aux contribuables. Cette question découle de l'interprétation de l'art. 4 de la loi du 6 fructidor de l'an II. Elle donne lieu à une divergence jurisprudentielle entre les deux ordres de juridiction bien que cette dernière ne soit que partielle. En effet, seule l'interprétation donnée par la chambre civile diverge de celle retenue par le Conseil d'Etat¹⁶⁸⁵. Le respect ou non de cette obligation conduit à se poser en filigrane la question de la régularité de la procédure d'imposition ou de recouvrement (*interprétation d'un même texte ou principe*).
- A la juridiction compétente pour traiter des litiges relatifs à l'envoi ou non d'une lettre de rappel avant l'exercice des poursuites. La question juridique découle de la lecture par les deux ordres de juridiction des dispositions de l'article L. 281 du LPF¹⁶⁸⁶. Cette question soulevait en effet le problème de la répartition des compétences entre les deux ordres de juridiction (*interprétation différente d'un même texte*).
- Au champ d'application de l'art. 9 du décret du 28 novembre 1983. Il s'est en effet posé la question de savoir si cet article s'appliquait à la réclamation préalable¹⁶⁸⁷. In fine, cela a soulevé des interrogations sous-jacentes précisément sur la période à partir de laquelle

¹⁶⁸⁴ CE, 13 décembre 2006, n° 267782, SARL Eroshop : RJF 3/07, n° 326 ; CE, 19 mars 1986, n° 46948 : RJF 5/86, n° 532 ; CE, Avis, 23 avril 1997, n°183969, SA Sabé : RJF 6/97, concl. Goulard, p. 364. ; En sens inverse Cass., Com., 12 mars 1996, n°522 D, DGIC/Sté Eurogarage: RJF 8-9/98, n°1045 ; Cass., Com., 3 juin 1998, n° 1160 D, Sté La Reinet : RJF 8-9 /98, n° 1045.

¹⁶⁸⁵ CE, 7 févr. 2007, n° 282443, Laffont : RJF 4/07, n° 479 concl. E. Glaser publié au BDCF 4/07, n° 49; CE, 1^{er} mars 2000, n°181665, min.c/Rousseaux : RJF 4/00, n° 525, concl. J. Arrighi de Casonova BDCF 4/00, n° 50 ; CE, 8 mars 2002, n° 223662, Min c/ Trabelsi : RJF 6/02, n°598, concl. G. Goulard BDCF 6/02, n° 598, concl. G. Goulard BDCF 6/02 n° 71. Dans le même sens, Cass., Com., 17 mars 2004, n°545 FS-PBRI, Philippart, op. cit; Cass. 3^e civ. 11 octobre 2006, n°05-16.760. En sens contraire, Cass., 1^{ère} civ., 6 février 2001, n°168 FS-PBR, Lassauzet, op. cit.

¹⁶⁸⁶ Voir supra.

¹⁶⁸⁷ CE, 25 avril 1990, n°82755, Veneny : RJF 6/90, n°755 ; Cass., Com., 4 juin 2002, n° 1107 FS-P, Bail, op. cit.

l'obligation d'information du contribuable sur les voies et délais de recours commence à peser sur l'administration fiscale¹⁶⁸⁸.

b-La question juridique découlant d'une qualification sur la base de critères différents

Elles sont moins fréquemment rencontrées que les précédentes, mais elles existent. C'est ainsi qu'on peut citer celles relatives :

- A l'obligation de renvoyer ou non une nouvelle notification de redressement dans les cas où une décharge serait prononcée pour manquement à une obligation prescrite par le législateur¹⁶⁸⁹. Dans ce cas de figure, tout le nœud du problème juridique se trouve dans la nécessité de reprendre toute la procédure de redressement. Cette reprise dépend juridiquement des conséquences différentes tirées de la nature de l'irrégularité en cause. Pour les juridictions judiciaires, il s'agit d'un manquement à une obligation substantielle alors que les juridictions administratives, c'est un manquement à une obligation non substantielle. Les critères d'analyse qui conduisent à la question juridique prédisposent en elle-même, une divergence d'appréciation (*Appréciation d'une situation sur la base d'éléments différents*)
- A l'application d'une loi de validation¹⁶⁹⁰ aux instances en cours. Une telle loi peut-elle s'appliquer à une instance en cours à la date de son entrée en vigueur sans compromettre le droit à un procès équitable tel que posé par l'art. 6-1 de la Convention européenne des droits de l'homme ?¹⁶⁹¹ Cette question juridique identique en elle-même marque la divergence. Si elle pose le problème de l'application d'une loi de validation aux instances, c'est parce l'admettre ou ne pas l'admettre met en exergue des intérêts de fond majeurs. Ceux-ci se traduisent par des critères différents d'appréciation : les droits de la défense et l'intérêt général qui en l'espèce est, entre autres, un intérêt financier.

c- La question juridique découlant d'une construction d'esprit qui est faite sur la base de notion juridique identique figurant dans plusieurs textes ou principes ou de l'appréciation différente des situations de faits

¹⁶⁸⁸ CAA Bordeaux, 5 mars 1996, n°94-589: RJF 5/96, n°663; CE CAPC, 15 novembre 1996, n° 172241, Rozier : RJF 3/97, n°265; Cass., Com., 4 juin 2002, n° 1107 FS-P, Bail : RJF 11/02, n° 1320; Cass., Com., 31 mars 2004, n° 617 FS-D, Montaignac : RJF 8-9/04, n° 939.

¹⁶⁸⁹ TA Paris, 7 juin 2005, n° 99-18217, Sté Afrasial : RJF 1/06, n°72; CE, 8 avril 1991, n° 67938, Pigeon : RJF 5/91, n°65, concl. Ph. Martin, Dr. fisc. 3/93 comm. 62; CE, 25 juin 2003, n° 224328, Embarek : RJF 10/ 03, n°1133. Et pour la jurisprudence judiciaire, Cass., com., 26 janv. 1993, n° 110 D, Sté Lever, op. cit.

¹⁶⁹⁰ Il s'agit d'une loi qui valide rétroactivement un acte reconnu illégal par le juge ou susceptible de l'être.

¹⁶⁹¹ Voir, CE, 20 octobre 2004, n°259859 et Cass., Com., 20 novembre 2001, n° 1916 FS-P : RJF 2/02, n°239.

La question juridique découlant de la confrontation de plusieurs textes ou principes :

Ces questions sont plus rares mais elles existent. Monsieur JEAMMAUD dépeint d'ailleurs la confrontation de ces normes et les classe dans la catégorie des conflits de normes¹⁶⁹². En effet, la collusion de plusieurs principes figurant dans les textes applicables en matière fiscale, a conduit à une divergence sur la question du moyen d'ordre public tiré de l'incompétence d'un ordre de juridiction.

- Un tel moyen peut-il être soulevé à tout moment de la procédure juridictionnelle ?¹⁶⁹³
- Telle a été la question posée aux deux ordres de juridiction. Elle procède de la collusion de deux textes législatifs qui posent des règles juridiques contradictoires. De cette contradiction découle donc la question juridique de nature identique. Ce sont les articles 92 al. 2 et 74 du CPC applicables dans le contentieux fiscal.

Cette question permet toutefois de mettre en évidence une réalité très fréquente de la matière fiscale qui consiste en l'émission de textes divers dont le but est de tenir compte des diverses situations d'espèce. Charles-Albert MORAND disait à ce propos que « L'adoption de régulations nombreuses, visant à la solution d'un problème déterminé, a pour effet de placer (...) le juge devant un faisceau serré de normes diverses et souvent contradictoire. »¹⁶⁹⁴.

La prise en compte d'éléments de faits différents. La prise en compte d'éléments de faits et leurs appréciations différentes ont permis de bâtir une question juridique identique qui a conduit à une divergence de jurisprudence entre les deux ordres de juridiction.

- En filigrane, il se posait la question de savoir quels éléments (montant déclaré par le contribuable ou montant déterminé à bon droit par l'administration fiscale) doivent être pris en considération pour déterminer la durée de la vérification sur place que peut légalement effectuer l'administration fiscale¹⁶⁹⁵ (*prise en compte d'éléments de faits différents*)

La divergence entre les deux ordres de juridiction est consacrée lorsque les deux ordres de juridiction donnent des réponses divergentes à ces questions juridiques identiques.

B- Les décisions juridictionnelles divergentes entre les deux ordres de juridiction dans le contentieux fiscal

¹⁶⁹² A. Jeammaud, *Des oppositions de normes en droit interne privé*, op. cit, p.4.

¹⁶⁹³ Voir notamment, Cass., Com., 31 octobre 2006, 2 espèces : n° 1185 FS-D, DGDDI c/Commune de St-Yorre et n°1188. FS-D, DGDDI c/ Commune de Saint-Priest Bramfant : RJF 4/07, n° 515, p. 411. Pour le Conseil d'Etat, voir notamment : CE, 4 oct. 1967, Trani : Lebon, p. 352 ; CE, 31 mai 1963, Kraemer : D. 1963. 553, concl. Braibant.

¹⁶⁹⁴ C-A Morand, « Régulation, complexité et pluralisme juridique », *Mélanges Paul Amselek*, Bruylant, 2005, p. 624.

¹⁶⁹⁵ Cass., Com., 6 mars 2007, n° 05-18113, Sté Clémenceau II : RJF 7/07, n° 860. CE, 20 mai 1998, n° 155738, Sté d'exploitation des carburants : RJF 7/98, n°826, concl. J. Arrighi de Casanova : Dr. fisc. 45/98, comm. 1007.

Le phénomène de la divergence de jurisprudence atteint son paroxysme lorsque les deux ordres de juridiction donnent des solutions jurisprudentielles opposées. Plusieurs raisons peuvent être avancées pour justifier l'existence de ces réponses divergentes. En l'occurrence les extensions et les prorogations de compétence¹⁶⁹⁶. Elles amènent les deux ordres de juridiction à intervenir dans les domaines qui ne sont pas les leurs¹⁶⁹⁷. On peut en outre indiquer la mise en œuvre des règles de droit privé par les juridictions administratives et celles de droit public par les juges judiciaires. Enfin, on peut signaler l'application des conventions internationales¹⁶⁹⁸ et de manière tout à fait marginale, la finalité de chaque contentieux car en matière fiscale, l'intervention des différentes juridictions se justifie *a priori* par la nature du contentieux en cause.

Les solutions entre les deux ordres de juridiction peuvent en théorie s'opposer sur les faits ou sur la qualification de ceux-ci, sur la règle juridique applicable aux faits¹⁶⁹⁹, sur la situation juridique du contribuable, sur l'étendue de ses obligations, et enfin sur la portée juridique d'une situation.

L'essence de la divergence de jurisprudence est à rechercher dans les décisions rendues par les deux ordres de juridiction et principalement dans les motifs et le dispositif de chacune d'elles. Les motifs ont pour but de soutenir l'argument développé par les plaideurs dans les conclusions, et par les magistrats dans les jugements et arrêts. En cela, ils étayent le dispositif. Ce dernier étant la partie du jugement contenant la solution du litige, et à laquelle est attachée l'autorité de chose jugée.

Les objectifs différents poursuivis par les deux ordres expliquent ainsi certaines divergences. C'est ce qui ressort des différents cas de divergences qui ont été recensés où la quête de résultats particuliers s'est traduite concrètement par l'antagonisme des interprétations et les divergences de solutions. Il faut toutefois préciser qu'il existe des divergences d'interprétations et de solutions alors que le but poursuivi par les deux ordres de juridiction reste le même. Aussi les motifs restent différents, le dispositif aussi alors que l'objectif

¹⁶⁹⁶ Voir supra.

¹⁶⁹⁷ C'est par exemple le cas de la solution divergente donnée par les juridictions administratives et la 1^{ère} chambre civile de la Cour de cassation sur une question concernant l'état des personnes. Autant le juge civil énonce la règle selon laquelle, l'absence de désignation d'une personne par le nom figurant dans son acte de naissance constitue une irrégularité formelle de la procédure, autant les juridictions de l'ordre administratif vont à l'encontre de cette jurisprudence. Alors qu'il va de soi, qu'il appartient à ces derniers de suivre le canevas tracé par la juridiction judiciaire en la matière. (Voir infra)

¹⁶⁹⁸ Voir, O. Négrin, « Les principes en droit fiscal » in *Les principes en Droit*, (dir, S. Caudal), Actes de Colloque des 13 et 14 décembre 2007, EDP de Université Jean Moulin, Lyon III, Economica 2008, 22 contributions, p. 235 et s. Il souligne les interprétations contraires de l'art. 6-1 de la CEDH par les deux ordres de juridiction dans un passé récent.

¹⁶⁹⁹ J. Rivero, note sous arrêt : TC 12 décembre 1955, Thomasson.

abstrait est le même. Dans ces cas, la divergence est donc relative (1). Toutefois, il existe des divergences qui ne s'expliquent nullement par la quête d'un résultat précis et dont l'existence reste liée à des considérations théoriques. Leur présence est déplorable pour l'ordonnement juridique (2).

1- Des divergences de solutions et des divergences d'objectifs poursuivis : un choix entre la protection accrue du contribuable ou la protection de l'intérêt général

L'étude de la jurisprudence rendue par les deux ordres de juridiction montre en effet qu'il existe des divergences de solutions entre les deux ordres de juridiction sur certaines questions portant sur la protection du contribuable.

D'une manière générale, la position adoptée par les juridictions de l'ordre judiciaire tendent à assurer une protection accrue au contribuable¹⁷⁰⁰ alors que celle adoptée par les juridictions administratives semblent mitigées en la matière : le recouvrement de l'impôt semble être la priorité même si au passage, quelques droits fondamentaux sont bafoués. La portée donnée à la règle de droit n'est donc pas en pratique la même et justifie l'existence des dissonances qui ont pu être enregistrées entre les deux ordres de juridiction.

Plusieurs solutions jurisprudentielles divergentes émanant des deux ordres de juridiction permettent de mettre en exergue ces affirmations.

a- L'obligation de renvoyer ou non une nouvelle notification de redressement en cas de dégrèvement prononcé pour manquement à une obligation substantielle

La position des deux ordres de juridiction diverge en effet sur la question de savoir si oui ou non l'irrégularité ayant entraîné la décharge pour manquement à une obligation substantielle oblige l'administration fiscale à reprendre toute la procédure ou à corriger uniquement l'objet du manquement. On devine *a priori* la position des uns et des autres.

Pour les juridictions de l'ordre administratif, dès lors que la notification de redressement initial n'est pas irrégulière, le manquement ayant conduit au dégrèvement corrigé, l'administration peut poursuivre son redressement sans être obligée de procéder à une nouvelle notification de redressement et par conséquent envoyer un nouvel avis de mise en recouvrement. Autrement dit, les services fiscaux ne sont pas dans l'obligation de reprendre entièrement la procédure surtout lorsque l'irrégularité en cause a été révélée par

¹⁷⁰⁰ D'une manière générale, faire prévaloir les droits du contribuable et lui assurer une protection accrue, conduit à la décharge des impositions lorsque l'administration fiscale a omis certaines formalités jugées substantielles par les juridictions de l'ordre judiciaire.

l'administration fiscale elle-même¹⁷⁰¹. Pour les juridictions administratives, le vice ne semble qu'affecter l'acte et non pas la procédure tout entière. Cette vision laxiste est à l'opposé de celle retenue par la Cour de cassation qui a jugé « que le dégrèvement d'une imposition ne laisse pas subsister les actes de la procédure d'imposition, dès lors qu'il a été prononcé en raison de l'irrégularité de cette procédure tirée de l'omission d'une formalité substantielle.¹⁷⁰² ». Ceci, que l'irrégularité ait été relevée par l'administration fiscale elle-même ou par le juge¹⁷⁰³. L'administration doit être claire dans ses intentions. L'information du contribuable semble être le moteur de cette position car seule celle-ci permet de garantir sa défense dans les meilleures conditions. Il est clair que la position de la Cour de cassation tend à apporter beaucoup plus de garanties au contribuable que celle adoptée par les juridictions de l'ordre administratif.

b- L'interruption ou non de la prescription par un commandement notifié par voie postale avec accusé de réception ; lettre non retirée par le contribuable auprès des services postaux bien qu'il ait été avisé

Les décisions des deux ordres de juridictions divergent aussi sur la question de savoir si la lettre recommandée avec avis de réception non réclamée auprès des services postaux par le destinataire serait de nature à interrompre ou pas la prescription. Si pour les juridictions administratives un pli présenté et non retiré par le destinataire justifie l'interruption de la prescription¹⁷⁰⁴, pour les juridictions de l'ordre judiciaire, cette seule circonstance n'est pas suffisante. Il faudrait y joindre un acte d'huissier pour qu'un tel acte puisse produire de tels effets¹⁷⁰⁵. Le retour du courrier avec la mention non réclamée prouve effectivement que la lettre n'est pas parvenue à son destinataire. Autrement dit, seule la remise effective du pli au contribuable en main propre (art. 670 du CPC) serait de nature à interrompre la prescription.

Une telle solution semble se justifier par la graduation que voudrait imposer le juge judiciaire sur les questions relatives au recouvrement de l'impôt. Principalement sur les questions

¹⁷⁰¹ TA Paris, 7 juin 2005 n° 99-18 217, Sté Afrasial, op. cit; CE, 25 juin 2003, n° 224328, Embarek, op. cit.

¹⁷⁰² Cass., com., 26 janv. 1993, n° 110 D. Sté Lever, op. cit.

¹⁷⁰³ Cass., com., 8 janv. 1991, n° 88 P, op. cit; Cass., com., 19 nov. 1991, n° 1466 P, op. cit; Cass., Com., 8 déc. 1992, n° 1886 P, op. cit.

¹⁷⁰⁴ TA Toulouse, 5 avril 2005, n° 02-1369, Manout : RJF 1/06, n° 93. A propos de la prescription du délai de 4 ans par les dispositions de l'art. L. 274 du LPF, pour les impositions recouvrées par les comptables du Trésor ; CE, 21 oct. 1981, n° 17996 et 18160, op. cit. (Le Conseil d'Etat a jugé qu'une notification de redressement interrompt la prescription à la date de présentation du pli par le facteur); CE, 30 déc. 1998, n° 181697, Girault : RJF 2/99, n° 180 ; Dr. fisc. 1999, comm. 905.

¹⁷⁰⁵ Cass., civ. 2^e, 9 juin 2005, n° 913 FS-PB Mandereau, op. cit. A propos de l'art L. 259 du LPF ; D. 2005, IR, p. 2037.

concernant la régularité formelle de l'acte de poursuite ; question sur laquelle il est compétent à titre principal.

La « signification par l'huissier doit être considérée comme la règle, la notification par lettre recommandée comme l'exception »¹⁷⁰⁶. **Cette lecture** des dispositions fiscales et notamment de l'art. L. 259 du LPF qui dispose que « (...) les commandements peuvent être notifiés par la poste ; ces actes de poursuites échappent alors aux conditions générales de validité des actes des huissiers de justice, telles qu'elles sont tracées par le nouveau code de procédure civile.», semble contraire à l'esprit même des textes. Mais on le voit, l'ambition du juge judiciaire est de protéger le contribuable et pour cela, il n'hésite pas à faire valoir les dispositions du CPC (plus protectrices) qui restent des dispositions générales sur la loi spéciale éditée par le LPF (dont le but est d'accroître la célérité de la procédure de recouvrement en la dépouillant de tout formalisme jugé inutile). Le juge administratif qui semble se conformer aux dispositions du LPF donne finalement une solution jurisprudentielle moins protectrice : la divergence est entérinée.

c- L'inscription ou non du nom figurant au registre d'état civil sur les documents administratifs adressés par l'administration fiscale au contribuable

Cette divergence jurisprudentielle s'explique par le refus de donner une portée restrictive à l'art. 4 de la loi du 6 fructidor de l'an II.

L'art. 4 de cette loi oblige tout fonctionnaire à désigner tout citoyen par le nom figurant sur l'acte de naissance de ce dernier. Si le Conseil d'Etat ne réfute pas l'existence de cette obligation, il n'en tire pas toutefois des conséquences juridiques énormes. Selon lui, cette règle n'est pas prescrite sous peine de nullité des actes. En d'autres termes, il ne s'agit pas d'une obligation substantielle qui serait de nature à entraîner la nullité de la procédure d'imposition¹⁷⁰⁷. Une telle position qui donne une portée restrictive au texte protège moins le contribuable.

Cette jurisprudence du Conseil d'Etat, converge avec la position prise par la Chambre commerciale et la troisième chambre civile de la Cour de cassation¹⁷⁰⁸. Elle est cependant en contradiction avec celle retenue par la 1^{ère} chambre civile de la Cour de cassation¹⁷⁰⁹. Cette

¹⁷⁰⁶ Voir note anonyme sous arrêt : Cass., civ. 2^e, 9 juin 2005, Mandereau op. cit.

¹⁷⁰⁷ CE, 7 févr. 2007, n° 282443, Laffont, op. cit; CE, 1^{er} mars 2000, n°181665, min. c/Rousseaux, op. cit; CE, 8 mars 2002, n° 223662, Min c/ Trabelsi. op. cit.

¹⁷⁰⁸ Cass., com., 17 mars 2004, n°545 FS-PBRI, Philippart, op. cit ; Cass., 3^e civ., 11 octobre 2006, n°05-16.760, op. cit.

¹⁷⁰⁹ Cass., 1^{ère} civ., 6 février 2001, n°168 FS-PBR, Lassauzet, op. cit.

dernière, exclusivement compétente en matière d'état de personne, adopte en effet une position très formaliste car pour elle, le non respect de cet article constitue une irrégularité, de nature à vicier la procédure d'imposition.

Autrement dit, il s'agit là d'une condition de fond de la légalité de l'acte et non pas, une simple condition de forme. Selon la 1^{ère} chambre civile, ces dispositions sont d'ordre public. C'est la raison pour laquelle elle en fait une application stricte. Cet arrêt qui est intervenu en 2001 laissait présager à l'époque un revirement de jurisprudence de la part des deux autres chambres de la Cour de cassation et du Conseil d'Etat, mais les arrêts rendus en 2006 et en 2007 montrent clairement la volonté de ces derniers : s'opposer à une telle lecture des textes.

2- Les autres cas de divergences

Ce sont des divergences qui sont fondées juridiquement. Mais elles ne mettent pas en balance le domaine de compétence de chaque ordre de juridiction, encore moins la volonté de protéger ou non le contribuable. Ces divergences ont pour but de rappeler quelques principes essentiels du droit que l'on peut juger plus ou moins importants suivant le point de vue qu'on adopte. Une fois de plus, c'est la portée d'une règle fiscale qui est restreinte ou élargie suivant l'ordre de juridiction en cause. Tel est le cas de la divergence sur l'obligation de saisir ou pas la commission départementale (a). D'autres divergences quant à elles trouvent leur raison d'être dans l'opportunité. En effet, face à des normes légales qui posent des principes contradictoires, le juge judiciaire est dans l'obligation de faire un choix. Ce choix converge parfois avec la position adoptée par les juridictions administratives, mais dans la majeure partie des cas, il diffère de celle-ci (b).

a- L'obligation de saisir la commission départementale que cette dernière soit compétente ou non

La position de la Cour de cassation et du Conseil d'Etat sur l'obligation pour l'administration fiscale de saisir la commission départementale dès lors que le contribuable en fait la demande, que cette dernière soit compétente ou non fait partie des divergences de jurisprudence dont le système peut se passer. Son intérêt est purement idéologique et son apport est nul par rapport à l'administration de la justice.

Lorsque l'administration fiscale constate des irrégularités dans les éléments servant de base à l'établissement de l'impôt, elle peut procéder à des redressements suivant la procédure de redressement contradictoire prévue à l'art. L. 57 et s. du LPF. Elle adresse alors au contribuable une notification de redressement et invite ce dernier à faire connaître ses observations dans un délai de 30 jours. Il peut arriver que l'administration et le contribuable

ne soient pas d'accord sur les bases des redressements malgré la procédure contradictoire qui se traduit par un échange de courrier. Dans ce cas, en vertu des dispositions de l'art. L. 59 du LPF, l'administration « soumet le litige à l'avis » soit de la commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaire¹⁷¹⁰, soit à la commission départementale de conciliation. Le domaine de compétence des différentes commissions est clairement défini de sorte qu'il peut arriver que le contribuable demande la saisine alors que ces dernières sont manifestement incompétentes.

La question qui s'est alors posée est celle de savoir quelles seraient les conséquences à tirer du refus opposé par l'administration fiscale lorsque cette dernière considère que la commission n'est pas compétente.

Pour les juridictions administratives, il va de soi que le défaut de compétence des commissions justifie le fait qu'elles ne soient pas saisies. Par voie de conséquence, un tel refus n'a aucun impact sur la procédure de redressement¹⁷¹¹. En effet, c'est ce qu'on déduit du raisonnement du commissaire du gouvernement Guillaume GOULARD qui souligne une éventuelle irrégularité qui peut avoir un impact sur la charge de la preuve. Celle-ci incombera à l'administration. Selon lui, « lorsqu'une décision est annulée pour vice de forme ou de procédure en contentieux de l'excès de pouvoir, l'administration conserve la faculté de reprendre la même décision en respectant cette fois la présence et les formes dont le juge lui a rappelé le caractère substantiel »¹⁷¹².

Dans le cas d'espèce qui a donné lieu à l'avis, la commission s'est déclarée incompétente à tort. Ce cas se rapproche effectivement du cas où la commission n'est pas saisie parce qu'elle n'est pas compétente. Il faut dire que cette position adoptée par les juridictions administratives est assez logique à notre avis. Il s'agit d'une « subtilité » de procédure qui ne devrait pas avoir un impact sur la procédure d'imposition.

Malheureusement, la position des juridictions de l'ordre judiciaire est tout autre. Pour ces dernières, l'administration fiscale est dans l'obligation de saisir la commission départementale que celle-ci soit ou non compétente, dès le moment où le contribuable en fait la

¹⁷¹⁰ J-J. Philippe, « La commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaire », *Jurisc. Fisc., Procédure fiscale*, Facs. 230 et 232.

¹⁷¹¹ CAA Nancy, 12 mars 1998, n° 95-519, *Dr. fisc.* 1999, comm. 273, concl. Commenville ; CE, 13 déc. 2006, n° 267782, SARL Eroshop, *op.cit*; CE, 19 mars 1986, n° 46948, *op. cit.* ; CE, Avis, 23 avril 1997, n° 183969, SA Sabé, *op. cit.*

¹⁷¹² G. Goulard, *Commission départementale*, concl. Sous Avis CE 23 avril 1997, *op. cit.*

demande¹⁷¹³ sous peine de nullité de la procédure d'imposition. Selon la Cour de cassation il appartient à la commission de rendre un avis d'incompétence et non à l'administration fiscale de se prononcer à la place de la commission. Pour le Conseil d'Etat, adopter un tel raisonnement, c'est aller au-delà de la volonté du législateur que d'admettre la nullité de la procédure dans ces cas.

S'il est vrai que la position du Conseil d'Etat permet à l'administration de se prononcer sur une question sur laquelle elle est manifestement incompétente, celle de la Cour de cassation, s'il elle est justifiée, entraîne cependant des conséquences disproportionnées par rapport à l'objectif poursuivi. En effet, si l'incompétence de la commission est manifeste et qu'on est certain que cette dernière rendra un avis d'incompétence, le défaut de saisine ne devrait pas normalement conduire à la nullité de la procédure. En dépit du fait que les juridictions de l'ordre judiciaire s'assurent du respect des droits du contribuable en adoptant une lecture stricte des textes, la portée donnée à ceux-ci est manifestement démesurée. On est en droit de se poser la question de savoir si elle ne cultive pas et ne légalise pas là l'« abus de lois ».

b- Le moyen tiré de l'incompétence d'un ordre de juridiction soulevé pour la première fois en appel ou devant la juridiction de cassation

Une réponse divergente est donnée par les deux ordres de juridiction sur la question de savoir si le moyen tiré de l'incompétence d'un ordre de juridiction est un moyen d'ordre public qui pourrait être soulevé à tout moment de la procédure juridictionnelle. Il faut dire qu'il s'agit des cas d'incompétence matérielle c'est-à-dire des cas où la loi a clairement attribué la compétence à un ordre de juridiction.

Il s'agit incontestablement de moyen d'ordre public. Si on note un accord de principe entre les deux ordres de juridiction sur ce point, force est de constater l'existence d'un conflit de jurisprudence sur le fait qu'un tel moyen peut et doit être soulevé à tout moment de la procédure juridictionnelle et par conséquent devant les juges de cassation. Pour le Conseil d'Etat et la chambre criminelle de la Cour de cassation, il va de soi qu'un tel moyen peut être soulevé sans restriction pour la première fois devant les juridictions suprêmes¹⁷¹⁴.

¹⁷¹³ Cass., com., 9 févr. 1993, n° 211P, SCI Jacloret : RJF 5/93, n° 749 ; Dr. fisc. 1993, comm. 1050 ; Cass., com., 12 mars 1996, n° 522 D, DGI c/ Sté Eurogarage, op. cit. ; Cass., com., 3 juin 1998, n° 1160 D. Sté La Reinet, op. cit.

¹⁷¹⁴ Cass., Crim., 28 oct. 1981, op. cit. Pour le Conseil d'Etat, voir notamment : CE, 4 oct. 1967, Trani, op. cit. ; CE, 31 mai 1963, Kraemer, op. cit.

Les juridictions civiles et commerciales¹⁷¹⁵, bien que l'art. 92 al. 2 du CPC pose clairement la règle en la matière, font une application circonstanciée¹⁷¹⁶ du principe : ce qui conduit à une contradiction de jurisprudence entre les deux ordres de juridiction. En effet, appliquant les dispositions de l'art. 74 du CPC, elles estiment que tout moyen tiré de l'incompétence des juridictions judiciaires doit être soulevé avant tout moyen au fond ou toute fin de non recevoir, même si de tels moyens seraient d'ordre public. *On est dans un cas typique de conflit de normes juridiques de même valeur qui conduit à un conflit de jurisprudence*¹⁷¹⁷. L'application de cette règle est justifiée par le fait qu'il s'agit de sanctionner l'absence de diligence des parties car lorsqu'elles ne soulèvent pas un tel moyen, elles sont réputées y avoir renoncé¹⁷¹⁸.

En définitive, petits ou grands, ces différents cas de divergences de jurisprudence présentent la particularité de ne pas répondre aux canons de définitions du conflit de jurisprudence qui nécessite l'intervention obligatoire du Tribunal des conflits car dans aucun de ces cas, les solutions n'ont conduit à un déni de justice. Autrement dit, on reste dans les cas purement théoriques de divergence dont l'existence est « inélégante » pour le système juridictionnel.

L'existence est inélégante car la cohésion semble ne pas être totale. C'est la raison pour laquelle, les divergences du système sont parfois présentées comme des anomalies du système. Mais dans la mesure où elles concourent dans certains cas à l'unité de ce dernier, ne sont-elles pas finalement nécessaires à l'uniformité de celui-ci ? Pour le comprendre, il est nécessaire de se pencher plus profondément sur la question.

Section II : La divergence jurisprudentielle entre les deux ordres : anomalie, dysfonctionnement ou nécessité pour le système juridique fiscal

Le principal reproche enregistré au détriment de la dualité juridictionnelle en matière fiscale procède de sa capacité à véhiculer de manière certaine, les divergences jurisprudentielles.

¹⁷¹⁵ Cass., Ass., Plén. 26 mai 1967, op. cit; Cass., ch. Mixte, 24 mai 1975, D. 1975, 497, concl. Touffait, Cass., Com., 31 octobre 2006, 2 espèces : n° 1185 FS-D, DGDDI c/Commune de St-Yorre et n°1188. FS-D, DGDDI c/Commune de Saint-Priest Bramfant, op. cit.

¹⁷¹⁶ Voir supra. L'extension des compétences.

¹⁷¹⁷ Antoine Jeammaud, dans sa thèse intitulée, *Les oppositions de normes en droit privé interne*, p. 10, avait identifié ces cas de figures. Il distingue d'un côté, les conflits qui se manifestent entre deux règles juridiques dans leur formulation même et abstraction faite de leur application simultanée à une situation particulière. Et de l'autre côté, les conflits qui surgissent en raison de la configuration d'une situation concrète entre deux règles applicables à cette situation et qui conduisent à des résultats différents, alors qu'il n'existe pas entre elles de conflits de premier type.

¹⁷¹⁸ S. Guinchard, F. Ferrand. *Procédure civile: Droit interne et droit communautaire*, op.cit. p. 205.

Cette perception demeure une perception purement institutionnelle car, en théorie et de manière beaucoup plus profonde, les conflits de jurisprudence sont d'abord une divergence d'interprétation, de signification, de portée de la loi. Aussi, si les divergences surviennent dans le contentieux fiscal, c'est certainement parce que le mode d'interprétation de la loi fiscale n'est pas uniforme. Il en résulte des applications équivoques de la loi aux faits.

L'utilisation des principes généraux d'interprétation de la loi¹⁷¹⁹ dans la matière fiscale ne souffre d'aucun doute. Il faut toutefois souligner que deux modes d'interprétations se côtoient. L'interprétation stricte ou littérale qui ne laisse aucune marge d'appréciation au juge fiscal et une interprétation moins stricte dans laquelle, la liberté d'appréciation du juge est prépondérante et lui attribue un pouvoir normateur qui confère à la divergence toute l'ampleur qu'on lui connaît.

Bien qu'il s'agisse d'une conséquence inéluctable du système dual, force est de constater que la divergence apparaît logiquement comme un dysfonctionnement de celui-ci. En effet, il est inconcevable que les contribuables placés matériellement dans la même situation soient traités différemment¹⁷²⁰. Les divergences de jurisprudence posent donc un problème d'équité qui juridiquement se traduit par la violation du principe constitutionnel d'égalité devant la loi.

Subsidiairement et corrélativement, les solutions qui divergent au gré des interprétations non uniformes de la loi sont source d'insécurité juridique car la prévisibilité des solutions jurisprudentielles n'est pas ou plus assurée (I). Toutefois, cette vision pessimiste doit être relativisée car il est des cas où la divergence de jurisprudence, permet l'émulation du contentieux et participe ainsi à la découverte d'une solution juridique stable. En cela, elle est positive et ne représente pas automatiquement une anomalie pour le système (II).

I- La divergence de jurisprudence entre les deux ordres de juridiction : une pathologie du système juridique ?

Avant d'aborder les différents inconvénients véhiculés au sein du système par les divergences de jurisprudence, il serait important de souligner que la divergence sur le plan théorique soulève d'abord un problème d'interprétation et en dernière analyse, elle met en exergue les querelles portant sur les sources d'interprétation au-delà de la résolution des différends (A).

¹⁷¹⁹ M-A. Latournerie, «L'interprétation de la loi fiscale » in *Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale*, op. cit. p. 26 et s.

¹⁷²⁰ Voir notamment Cass., com., 6 mars 2007, n° 05-18113, Sté Clémenceau II, op. cit. ; CE, 20 mai 1998, n° 155738, Sté d'exploitation des carburants : RJF 7/98, n°826, concl. J. Arrighi de Casanova : Dr. Fisc. 45/98, comm. 1007.

Cette interprétation différente a des effets néfastes notamment sur l'égalité entre les justiciables et sur la sécurité juridique (B).

A- Les divergences jurisprudentielles entre les deux ordres de juridiction ou la manifestation de l'interprétation divergente de la loi

La divergence jurisprudentielle est avant tout la conséquence d'une interprétation divergente de la loi. Deux modes d'interprétations de la loi fiscale se côtoient dans le contentieux fiscal. Le premier semble moins favorable à la divergence : c'est l'interprétation stricte, restrictive voire littérale de la loi (1). Le second, quant à lui, donne une liberté sans précédent aux juges. Cette liberté d'appréciation permet aux juges de produire une jurisprudence normative, variée et parfois dissonante dans le contentieux fiscal (2).

1- L'interprétation stricte voire littérale de la loi fiscale et les divergences jurisprudentielles dans le contentieux fiscal

L'interprétation stricte, voire littérale de la loi fiscale est la technique d'interprétation qui ne laisse quasiment aucune marge de manœuvre au juge. Ce dernier doit se contenter d'appliquer la loi (a). Il faut toutefois préciser que cette application pure et simple est tributaire de la clarté de cette dernière (b).

a- La nécessité de la clarté de la loi fiscale

La recherche de la clarté de la loi reste l'objectif poursuivi dans tout Etat de droit car les contribuables doivent être en mesure de prévoir leur comportement et les adapter en fonction de ce qui est autorisé et ce qui est défendu.

Une loi claire est une loi qui ne nécessite aucune interprétation pour être appliquée aux faits. C'est donc une loi qui laisse transparaître de manière limpide la lettre et l'esprit d'un texte de sorte que l'essentiel de sa portée est déduite du texte sans aucune difficulté. En effet, l'interprétation des textes, règles de droit ou actes juridiques ne se justifie que lorsqu'ils ne sont pas clairs et précis¹⁷²¹. Ce qui est en général le cas car la loi a d'abord une vocation générale et impersonnelle qui lui permet d'être appliquée au plus grand nombre.

Pour qu'un texte fiscal soit considéré comme étant clair, il faudrait qu'il remplisse deux caractéristiques essentielles de valeur constitutionnelle¹⁷²² à savoir, l'accessibilité et l'intelligibilité¹⁷²³.

¹⁷²¹ J.-L. Bergel, *Théorie générale du droit*, op. cit. p. 280.

¹⁷²² CC. 16 déc. 1999, Loi portant habilitation du Gouvernement à procéder, par ordonnances, à l'adoption de la partie législative de certains codes.

L'accessibilité de la norme légale (et même jurisprudentielle¹⁷²⁴) est garantie par les divers moyens de diffusion de cette dernière. A côté des modes de diffusion classiques notamment les publications au journal officiel, le progrès technologique (internet notamment) facilite grandement la prise de connaissance du contenu des textes fiscaux.

Le véritable souci survient quant à l'exigence d'intelligibilité de la norme. Le foisonnement des normes fiscales et leur complexification croissante¹⁷²⁵ posent de réel souci quant à leur compréhension. Si ce constat est réel, il ne faut tout de même pas éluder le fait qu'il existe des textes fiscaux dont la lettre et la portée sont limpides et des textes qui, quel que soit leur contenu intiment une lecture stricte de celle-ci ; tel est notamment le cas pour les textes fiscaux relatifs à la légalité¹⁷²⁶. Les juges, face à ceux-ci, voient leur œuvre prétorienne réduite au strict minimum. Un auteur faisait en effet remarquer que : « Plus les interprètes de la loi disposent d'une grande marge d'appréciation, plus des risques de divergences d'interprétation existent »¹⁷²⁷.

b- L'interprétation restrictive, stricte, voire littérale comme mode d'exclusion des divergences jurisprudentielles dans le contentieux fiscal

L'application pure et simple de la loi fiscale est présentée par la doctrine classique comme le corollaire du principe de légalité et de l'égalité fiscale¹⁷²⁸ et a justifié pendant longtemps le dogme de l'interprétation littérale et stricte de la loi fiscale. Ce mode d'interprétation présente en effet l'ambition de ne laisser aucun pouvoir constructif au juge à l'égard de la loi fiscale¹⁷²⁹. Il prive ce dernier de toute liberté d'esprit sauf si l'esprit en question est conforme à celui du législateur. Il existe en matière pénale¹⁷³⁰ et a été préconisé par de nombreux

¹⁷²³ P. Wachsmann, « Sur la clarté de la loi », *Mélanges P. Amselek*, Brylant 2005, p. 809-830.

¹⁷²⁴ J. Léonnet, « Les services de documentation et d'études : mémoire de la Cour de cassation » in *L'image doctrinale de la Cour de cassation*, p. 63 et s ; D. de Béchillon, « De la rétroactivité de la règle jurisprudentielle en matière de responsabilité », *Mélanges F. Moderne*, p. 8.

¹⁷²⁵ Le rapport du Conseil d'Etat (RAPPORT PUBLIC 2006, Sécurité juridique et complexité du droit, Conseil d'Etat, études et documents du Conseil d'Etat, La documentation Française 2006, 416 p.) pointait du doigt le caractère de plus en plus complexe des normes juridiques. Le droit fiscal n'échappe malheureusement pas à ce cliché. Il est en pôle position dans le classement.

¹⁷²⁶ J.Guez, *L'interprétation en droit fiscal*. Thèse, op. cit. p. 62 et 63.

¹⁷²⁷ Idem. op. cit. p. 32.

¹⁷²⁸ J. Lamarque, « Source du droit fiscal. Principes généraux du droit. Jurisprudence. Doctrine administrative », J.Cl. Fiscal ID, Fasc. 3-C, n° 68 et s ; J. Guez, *L'interprétation en droit fiscal*. op. cit. p. 90. Ce dernier exclut notamment les raisons données par différents auteurs notamment celle du doyen Trotabas qui expliquait cet état des choses par le caractère exceptionnel, exorbitant des règles fiscales.

¹⁷²⁹ L. Trotabas, « Le principe de l'interprétation littérale des lois fiscales », *Mélanges Geny*, t. 3, p. 104. ; Ph. Marchessou, *L'interprétation des textes fiscaux*, Economica 1980, p. 140 et s.

¹⁷³⁰ Voir notamment, Beccaria, *Des délits et des peines*, op. cit. ; M. Gégout, « L'interprétation littérale des lois pénales », *Mélanges Geny*, t. 3, p. 308.

auteurs en matière fiscale¹⁷³¹ car ce type d'interprétation uniformiserait les modes d'interprétation et rendrait la jurisprudence une et indivisible et non pas plurielle.

Corollaire d'une conception historique déniait au juge, la faculté de créer le droit, c'est une approche qui a été défendue par l'école de l'exégèse. Elle réduisait le droit à la loi telle qu'éditée par le législateur et dont la pensée pourrait être résumée à la maxime suivante: La loi, toute la loi et rien que la loi¹⁷³².

Cette philosophie, fruit du principe de la séparation des pouvoirs qui dénie tout pouvoir normateur au juge car celui-ci est l'apanage du législateur, conduit à limiter le rôle du juge à la bouche par laquelle parle la loi¹⁷³³. Aussi, le juge doit se contenter d'appliquer le droit par un raisonnement simple, déductif et linéaire qui met en avant trois éléments: Les « prémisses » (la majeure et la mineure,) qui permettent d'aboutir à la décision juridictionnelle¹⁷³⁴. La majeure étant la règle de droit et la mineure, les faits.

Une telle approche s'explique aisément dans un contexte d'objectivité de la règle de droit en cause. La règle fiscale répond à cet impératif. Au-delà du principe de légalité sur la base duquel repose en principe toute imposition établie, le contribuable est placé dans une situation générale et impersonnelle qui exclut toute incertitude quant à l'application des textes fiscaux¹⁷³⁵. C'est la raison pour laquelle, l'idée selon laquelle les textes fiscaux sont d'interprétation stricte a toujours prévalu.

Toutefois, si cette conception de l'interprétation devrait être plébiscitée car elle permettrait d'assurer une méthode d'interprétation commune des textes fiscaux, force est de souligner qu'on peut lui opposer trois types de limites.

La première limite est générale. Une loi claire et très précise perdrait sa vocation généraliste et son application littérale ne permettrait pas de prendre en considération tous les cas de figure visés par la société surtout dans un contexte d'application catégorielle de l'impôt¹⁷³⁶ et d'une

¹⁷³¹ Notamment, L. Trotabas, « Le principe de l'interprétation littérale des lois fiscales » Mélanges Geny. T. 3, p. 103 et s.; J. Guez, *L'interprétation en matière fiscale*, op. cit. p. 63, 90; et s. Ph. Marchessou, *L'interprétation des textes fiscaux*, Economica, 1980; F. Douet, *Contribution à l'étude de la sécurité juridique en droit fiscal interne français*, op. cit. p. 3, 50; bien que les raisons de ce choix divergent.

¹⁷³² Ch. Perelman, *Logique juridique-nouvelle rhétorique*, Dalloz 1979, 2^e éd. n°16 et s.

¹⁷³³ Idem, n°87, Voir aussi en ce sens Charles de Montesquieu, qui énonce que: « Si les tribunaux ne doivent pas être fixes, les jugements doivent l'être à un tel point, qu'ils ne soient qu'un texte précis de la loi. S'il était une opinion particulière du juge, on vivrait dans la société sans savoir précisément les engagements que l'on contracte », *De l'esprit des lois*, livre XI, p. 12.

¹⁷³⁴ J.L. Bergel, *Théorie générale du droit*, op. cit. p. 329.

¹⁷³⁵ L-V. Fernandez-Maublanc, *Les éléments subjectifs en droit fiscal*, Thèse, Bordeaux, I, 1985.

¹⁷³⁶ Voir infra.

promotion fulgurante des options fiscales. Elle traduirait incontestablement la rigidité du système et mettrait en exergue son incapacité à s'adapter.

La deuxième limite est liée au caractère résiduel des textes fiscaux, objet de ce mode d'interprétation. L'application de la légalité fiscale, conduit à restreindre l'interprétation stricte aux textes clairs¹⁷³⁷, à ceux édictant des exceptions (notamment exonération ou exclusion du champ d'application d'un impôt) à la règle générale et aux textes fiscaux instituant des pénalités. A ce propos, la divergence de jurisprudence qui oppose les deux ordres de juridiction sur la modulation ou non des sanctions fiscales met en avant le non respect de l'interprétation stricte en la matière par les juridictions de l'ordre judiciaire. Ces dernières, conformes à leur philosophie adoptent une position qui est plus souple pour le contribuable et qui va à l'encontre des intérêts de l'administration fiscale.

La troisième limite a été mise en lumière par Mme LATOURNERIE qui a souligné que l'interprétation stricte et littérale des textes, menée à l'extrême, frôle l'absurde dans les cas où le respect de la volonté du législateur, peut être travesti lorsqu'on applique *ipso facto* la règle de droit au cas d'espèce¹⁷³⁸. La divergence sur la saisine de la commission départementale, que celle-ci soit compétente ou non illustre ce propos¹⁷³⁹. C'est dans ces cas qu'on se rend compte que le rôle du juge ne peut plus se limiter à la bouche qui prononce les paroles de la loi ; des êtres inanimés qui ne peuvent modérer ni la force ni la rigueur¹⁷⁴⁰; qu'un minimum de bon sens est nécessaire, et qu'une analyse aussi minime soit-elle, de ce dernier n'est pas superflue et peut toujours mener vers une divergence. En effet, dans une telle hypothèse, une interprétation *contra legem* est toujours possible afin de respecter l'objectif poursuivi par le législateur¹⁷⁴¹. C'est l'une de ces réalités qui a certainement conduit le doyen TROTABAS à affirmer le caractère incontournable de l'interprétation du juge qu'il s'agisse d'une interprétation extensive ou par analogie, reprenant ainsi les principes posés sur la question par François Geny bien que ce dernier ait exclu le juge fiscal de son argumentation¹⁷⁴².

En définitive, que le texte fiscal soit clair ou ambigu, une certaine liberté d'appréciation doit obligatoirement être reconnue au juge, même si celle-ci est la cause principale des divergences jurisprudentielles.

¹⁷³⁷ Voir supra.

¹⁷³⁸ M. A. Latournerie, « L'interprétation de la loi fiscale » in *Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale*, op. cit. p. 32. Elle en donne quelques exemples jurisprudentiels.

¹⁷³⁹ Voir supra.

¹⁷⁴⁰ Comme le pourfendait C. de Montesquieu, *De l'esprit des lois*, op.cit.

¹⁷⁴¹ M. A. Latournerie, « L'interprétation de la loi fiscale » in *Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale*, op. cit. p. 33.

¹⁷⁴² L. Trotabas, « Le principe de l'interprétation littérale des lois fiscales », op. cit., p. 107.

2- La divergence d'interprétation comme source intrinsèque de la prolifération des normes juridictionnelles parfois contradictoires

L'application littérale de la loi fiscale par les juges des deux ordres de juridiction est devenue un « casse-tête chinois ». Loin d'être claire, la loi fiscale est de plus en plus ambiguë. Le « puzzle législatif » auquel s'adonne le législateur au moyen d'adjonction, de suppression, d'insertion de morceau de loi¹⁷⁴³, sans pour autant céder à l'abrogation complète de celle-ci, est un facteur supplémentaire qui éloigne inexorablement le juge fiscal d'une interprétation littérale et restrictive de cette dernière. Aussi, assurer la cohérence de l'ensemble des textes législatifs devient une tâche ardue qui nécessite l'octroi d'un minimum de liberté aux juges. Cette liberté est malheureusement vectrice, quelques fois, de divergence d'interprétation entre les juges des deux ordres de juridiction (a). Ce petit dysfonctionnement normal du système n'emporterait pas de conséquences graves si un rôle normateur n'avait pas été reconnu au juge (b).

a- Les divergences d'interprétation de la loi fiscale entre les deux ordres de juridiction

La divergence jurisprudentielle est une divergence sur l'interprétation des textes fiscaux¹⁷⁴⁴. Cette dernière est encadrée par le degré d'impérativité des textes¹⁷⁴⁵. De plus, la volonté des juges¹⁷⁴⁶ reste d'une importance capitale.

Plusieurs raisons font de l'interprétation un mal nécessaire dans notre système bien que les travers subséquents méritent d'être atténués, corrigés¹⁷⁴⁷.

Ainsi, si la règle juridique et fiscale mérite d'être interprétée, décryptée, c'est très souvent parce qu'elle est floue, vague, obscure, incomplète, approximative, incompréhensible, équivoque, non objective et parfois contradictoire¹⁷⁴⁸. Tous ces éléments font de cette règle, un sujet et un objet d'interprétation car comment appliquer une norme dont on ne comprend ni le sens ni la portée ? Le réalisme prend le pas sur l'utopie d'un juge figé sans réelle marge de manœuvre intellectuelle.

¹⁷⁴³ P. Wachsmann, « Sur la clarté de la loi », op. cit. p. 817 et 818.

¹⁷⁴⁴ Plusieurs auteurs ont fait cette appréciation, notamment F. Zenati, « La notion de divergences de jurisprudence » in *Les divergences de jurisprudence*, op. cit. p. 59.

¹⁷⁴⁵ Voir supra.

¹⁷⁴⁶ Cette liberté d'appréciation n'est que le reflet de la conception réaliste qui voit en la norme juridique, un produit non fini qu'il faut parfaire. En ce sens, le juge interprète et crée la norme. Voir à ce propos M. Troper, *Pour une théorie juridique de l'Etat*, PUF, 1994, p. 304.

¹⁷⁴⁷ Voir infra.

¹⁷⁴⁸ P. Amselek, « La teneur indéçise du droit », RDP 1991, p. 1210.

Interpréter celle-ci, c'est donc la rendre accessible à tous et compréhensible par tous. C'est-à-dire la rendre « intelligible », « claire »¹⁷⁴⁹. Cette interprétation peut être réalisée par le législateur lui-même¹⁷⁵⁰, par l'administration fiscale. Mais elle est avant tout, l'apanage du juge qui doit « analyser tout ce que recouvre le contenu de la pensée qui forme la substance de la règle »¹⁷⁵¹. En d'autres termes, il doit rechercher « **toute la portée** » de la règle législative et lui restituer toute sa signification, tout son sens. Le commissaire du gouvernement GOULARD met cela en lumière lorsqu'il précise que les conséquences des erreurs ou irrégularités qui entachent l'avis : « A aucun moment les débats parlementaires n'ont fait état de l'éventualité selon laquelle sous l'empire du nouveau texte, l'irrégularité de l'avis de la commission devrait entraîner la décharge de l'imposition. Cette conséquence extrême n'a certainement été ni recherchée, ni même prévue par le législateur »¹⁷⁵². Cette recherche se justifie de nos jours par l'abondance des textes qui a provoqué la renaissance de l'exégèse et une recrudescence de l'intérêt des travaux préparatoires¹⁷⁵³.

En outre la volonté d'assurer l'adéquation entre les textes fiscaux et les autres textes de droit, notamment ceux du droit civil ou commercial, n'est pas sans conséquence sur l'interprétation. Cette tâche implique de lourdes conséquences car donner tout son sens à une loi induit un risque de divergence d'interprétation. En effet, la portée de la pensée du législateur peut ne pas être analysée de la même façon d'un juge à l'autre. Aussi, parmi les diverses significations qui peuvent être données à la loi, le juge doit faire un choix. Chaque ordre de juridiction prend donc le parti de faire dire au texte en vigueur ce qu'il croit être la pensée du législateur. Cette appropriation de la pensée n'est pas exempte d'erreur d'appréciation car la pensée supposée du législateur est associée à celle du juge, qui est elle-même imprégnée d'une histoire, d'une philosophie et de convictions personnelles.

En ce qui concerne l'appropriation de la pensée, le professeur Paul AMSELEK fait remarquer que « ce qui peut paraître clair à l'interprète à la surface du dire législatif peut devenir beaucoup moins net et plus aléatoire à mesure qu'il est amené à sonder davantage en profondeur »¹⁷⁵⁴.

¹⁷⁴⁹ *Le rapport du Conseil d'Etat 2006 relatif au principe de sécurité juridique*. La documentation Française 2006, 416 p.

¹⁷⁵⁰ Elle est dans ce cas authentique. Voir la pensée de H. Kelsen sur la question résumée par J. Guez, *L'interprétation en droit fiscal*, op.cit. p. 8.

¹⁷⁵¹ Idem. p. 1205

¹⁷⁵² J. Goulard, Commission départementale, Avis, concl. Sous CE, 23 avril 1997, op. cit.

¹⁷⁵³ J.L. Bergel, *Théorie générale du droit*, op. cit. p. 268 ; Guez, *L'interprétation en droit fiscal*, op. cit. p. 106 qui précise que le recours à ces travaux ne met pas en cause le principe de l'interprétation stricte de la norme fiscale.

¹⁷⁵⁴ P. Amselek, « La teneur indécise du droit », op. cit. p. 1207.

A cela, il faut ajouter que ce qui semble primordial à un juge, le sera moins pour un autre¹⁷⁵⁵. C'est en cela que l'histoire et la position occupée par l'ordre juridictionnel est important. En effet, les idées défendues et véhiculées par un ordre de juridiction seront perçues dans l'interprétation donnée à un texte¹⁷⁵⁶. C'est la raison pour laquelle un ordre de juridiction apparaîtra plus protecteur de l'intérêt général qu'un autre; ou encore qu'un ordre de juridiction, à travers sa jurisprudence semblera plus protecteur des droits fondamentaux qu'un autre. Cette réalité s'accompagne de l'évolution du temps et des circonstances.

Voilà autant de raisons, qui font du contentieux fiscal, un « contentieux au singulier » avec une « jurisprudence au pluriel »¹⁷⁵⁷.

Aussi, dans un système qui fait de l'interprétation des textes fiscaux, un fondamental, la divergence n'est que normale¹⁷⁵⁸.

Si l'interprétation de la législation fiscale est un fondamental dans le contentieux fiscal, c'est surtout parce qu'à l'issue de cette interprétation, une norme abstraite est dégagée. Cette dernière s'impose alors à tous au même titre que la loi.

b- Le caractère normatif de la jurisprudence dans le contentieux fiscal

Le caractère normatif de la jurisprudence¹⁷⁵⁹ est d'une part la résultante de la multiplication des pôles de formation de droit due à l'interventionnisme étatique qui a fait perdre au parlement son monopole dans l'édition de la norme. D'autre part, elle dérive du large pouvoir d'appréciation dont dispose le juge tant pour déterminer le sens de la norme fiscale que pour apprécier les faits¹⁷⁶⁰. Admettre le principe même de l'interprétation, c'est donc admettre *ipso facto* le pouvoir normateur du juge fiscal. Les juges des deux ordres de juridiction ont ainsi acquis ce pouvoir normateur grâce à la jurisprudence et à la loi.

Celui du juge administratif est la conséquence du caractère essentiellement prétorien du droit administratif. Depuis le célèbre arrêt Blanco, le juge administratif n'a pas en effet cessé de

¹⁷⁵⁵ Voir supra. La lecture des cas de divergences met cette pensée en exergue.

¹⁷⁵⁶ Voir notamment l'interruption ou non de la prescription par un commandement notifié par voie postale, sus évoquée (Cass., com., 8 janv. 1991, n° 88P, op. cit. CE, 30 déc. 1998, n° 181697, Girault, op. cit.). Ou encore la divergence relative à l'application d'une loi de validation à une instance en cours (Cass., com., 20 nov. 2001 op. cit. et CE, 20 oct. 2004, n° 25859, op. cit.)

¹⁷⁵⁷ Pour reprendre les termes d'un auteur : C. Beroujon, « Contentieux au singulier et jurisprudence au pluriel », RTD civ. Juill-sept. 1995, pp. 579-593.

¹⁷⁵⁸ C'est d'ailleurs la raison pour laquelle ont été mises en place, des juridictions suprêmes dont le but est d'unifier l'interprétation. Mais, c'était sans compter avec des matières transversales comme le droit fiscal.

¹⁷⁵⁹ Sur le processus de création des règles par le Cour de cassation, Voir notamment E. Serverin, *De la jurisprudence en Droit privé : Théorie d'une pratique*, Presse universitaire de Lyon, Collection « Critique du droit », 1985, Thèse op.cit.p. 268 à 288. Voir aussi, sur la question M. Saluden, *Le phénomène de la jurisprudence : étude sociologique*, Thèse op. cit, p. 335 et s.

¹⁷⁶⁰ C.-A. Morand, « Régulation, complexité et pluralisme juridique. », op. cit., p. 621.

poser des règles qui s'appliquent au contentieux administratif et par voie de conséquence à l'instance fiscale se déroulant devant l'ordre administratif. Quant au juge judiciaire, il détient son pouvoir normateur des dispositions de l'art. 4 du code civil qui lui intime de statuer que la loi soit silencieuse, obscure ou insuffisante. Il doit donc suppléer la loi. Aussi, que le caractère normatif soit induit de la jurisprudence ou clairement proclamée par la loi, le rôle prétorien des juges des deux ordres de juridiction est clairement mis en lumière.

Le professeur Maurice-Christian BERGERES dans son article « Les Normes jurisprudentielles en droit fiscal »¹⁷⁶¹ précise en effet que « l'existence d'un carcan législatif ne peut totalement paralyser l'émergence de normes jurisprudentielles...il existe nécessairement des phénomènes de vacuité dans l'édiction de la règle de droit...le juge peut être amené à formuler des concepts 'coordonnateurs' qui seront susceptibles de dégager une cohérence ou une logique qui fait parfois défaut dans une réglementation... ».

Il est néanmoins primordial de souligner que la normativité jurisprudentielle en matière fiscale, est strictement encadrée par le principe de légalité qui réserve une place prépondérante au législateur¹⁷⁶². Toutefois, à travers la permanence et la constance de ses décisions, la jurisprudence apparaît comme une norme juridique qui n'a rien à envier à la loi¹⁷⁶³.

En outre, le rôle supplétif et normateur du juge fiscal connaît une restriction essentielle. Celle-ci est liée au caractère même de la jurisprudence. Au-delà de la cohésion qu'elle apporte aux textes législatifs, cette dernière vient dans la plupart du temps clarifier la portée d'une loi préexistante. De ce fait, lorsque le juge interprète la norme législative, il ne crée pas en soi une norme nouvelle. Si oui, elle n'est nouvelle qu'à l'égard des parties au litige dont elle vient rétablir la situation par son effet rétroactif en modifiant leurs droits substantiels¹⁷⁶⁴. Elle n'a donc un caractère normatif qu'au regard des parties à l'instance.

Au-delà de celles-ci, c'est-à-dire vis-à-vis des tiers, la normativité est limitée par l'art. 5 du code civil qui dispose qu'« il est défendu aux juges de prononcer par voie de disposition générale et réglementaire sur les causes qui leur sont soumises ». Ceci conduit à dénier un caractère général et impersonnel aux décisions juridictionnelles individuelles¹⁷⁶⁵. Si cette restriction prive la jurisprudence du caractère général et impersonnel de la loi, celle-ci reste néanmoins invocable

¹⁷⁶¹ M-C. Bergeres, « Les normes jurisprudentielles en droit fiscal », Dr. fisc. 2000, n°13, p. 549.

¹⁷⁶² Ce principe a toutefois ses limites. Elles sont notamment matérialisées par le développement de la doctrine administrative : M. Bouvier, *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt*, op. cit. p. 42 et s.

¹⁷⁶³ F. Zenati, *La jurisprudence*, Dalloz 1991, p. 118.

¹⁷⁶⁴ F. Douet, Contribution à l'étude de la sécurité juridique en droit fiscal interne français. Thèse, op. cit. p. 169.

¹⁷⁶⁵ Idem.

par les tiers puisqu'elle permet de régir les comportements des contribuables et de l'administration fiscale. Elle permet aussi de remplir ainsi l'une des vocations premières de la loi dans un Etat de droit. Sans être la loi, elle reste du droit. En tant que tel, la norme jurisprudentielle qui est le résultat de l'interprétation de la loi par les juges, a acquis une force obligatoire comparable à celle dont dispose la loi. Le professeur ZENATI dit à ce propos parlant de la Cour de cassation qu'elle est devenue un juge-législateur, qui a le pouvoir d'imposer le respect des règles qu'il élabore, autant que la loi¹⁷⁶⁶.

De ce fait, sa place dans l'ordonnement juridique ne peut être remise en cause.

Si les divergences de jurisprudence font couler autant d'encre, c'est tout simplement parce que cette valeur est attachée aux décisions juridictionnelles surtout lorsqu'elles ont acquis autorité de chose jugée. Dans ces cas, la norme jurisprudentielle est considérée comme la vérité d'où son invocabilité par les tiers : elle a donc une autorité de fait¹⁷⁶⁷. De plus, cette norme présente la caractéristique d'être paradoxalement conçue sur le mode abstrait de la doctrine et de la loi¹⁷⁶⁸. Toutefois, son élaboration est lente et la solution jurisprudentielle unanimement admise n'apparaît donc qu'au prix de contrariétés et de disparités énormes¹⁷⁶⁹.

En outre, contrairement au système anglo-saxon de la *common law* basé sur les cas, où la méthode utilisée par le juge prime sur la décision énoncée¹⁷⁷⁰, notre système juridictionnel se départit de la méthode du juge pour s'attacher à la norme abstraite éditée¹⁷⁷¹. Cette réalité fait indubitablement de la jurisprudence, une source indéniable de droit¹⁷⁷². En tant que telle, elle doit être vectrice de garantie au même titre que la loi.

En définitive, la jurisprudence dégagée par les différentes juridictions, quel que soit l'ordre auquel elles appartiennent, du fait de leur caractère normatif, doit être **stable** pour véhiculer le sentiment de sécurité qu'on est en droit d'attendre de toute norme juridique. Elle doit donc être homogène. Or, le souci majeur généré par les conflits de jurisprudence entre les deux ordres de juridiction, c'est qu'il bouleverse cet ordre des choses. La variation de la

¹⁷⁶⁶ F. Zenati, *La jurisprudence*, p.78.

¹⁷⁶⁷ F. Douet, *Contribution à l'étude de la sécurité juridique en droit fiscal interne français*, op. cit. p. 168.

¹⁷⁶⁸ F. Zenati, « L'évolution des sources du droit dans les pays de droit civil », D. 2002.15.

¹⁷⁶⁹ Voir infra.

¹⁷⁷⁰ Voir notamment M. Devinat, *La règle en droit français et canadien*, Thèse, Aix- Marseille 2001, p. 114, 117, 211 et 382.

¹⁷⁷¹ F. Zenati, « La notion de divergences de jurisprudence » in *Les divergences de jurisprudence* op. cit. p. 58.

¹⁷⁷² Bien que la querelle demeure pour admettre ou non la jurisprudence comme source du droit : le dogme de la loi qui a eu cours à la révolution, persiste dans les esprits.

« Le mot jurisprudence ne veut plus rien dire il doit être banni ». On finit par dire en confession que la jurisprudence est une source de droit, mais « il ne faut surtout pas le dire » à haute et intelligible voix, Ph. Jestaz, « La jurisprudence, ombre portée du contentieux », op. cit.

jurisprudence dans l'espace ne permet pas de déterminer avec précision ce qui est permis ou défendu, au-delà de l'inégalité qu'elle génère entre les contribuables placés dans la même situation.

B- Les divergences jurisprudentielles entre les deux ordres de juridiction : une source d'inégalité entre les contribuables et d'insécurité juridique

La divergence de jurisprudence est une anomalie du système car son existence remet en cause des principes fondamentaux de notre système juridique que sont l'égalité entre les contribuables devant la loi et la sécurité juridique.

La régulation des comportements est l'une des missions confiées au juge. Il parfait la loi en lui apportant le complément casuistique qui lui manque. Ce travail lui permet en effet d'éditer des normes supplémentaires auxquelles sont soumis de manière unanime les contribuables. Dans un tel contexte, il va de soi que des contribuables placés dans la même situation, subissent une application identique de la loi. Cet idéal est malheureusement compromis par les conflits de lois qui ne sont rien d'autre que la manifestation de la fluctuation de la loi dans l'espace c'est-à-dire d'un ordre de juridiction à l'autre. Cette divergence crée des inégalités, des discriminations qui ne doivent pas être tolérées car il y a manifestement atteinte au principe constitutionnel d'égalité devant la loi (1).

La fluctuation de la norme jurisprudentielle dans l'espace pose un souci supplémentaire: elle crée un doute certain dans les esprits car loin de réguler les comportements, elle véhicule une incertitude avérée et pose un problème de confiance. Une norme instable d'un juge à l'autre entame la foi qu'on peut avoir par rapport au système juridique : c'est le principe de sécurité juridique qui en pâtit (2).

1- L'interprétation divergente de la loi ou une atteinte manifeste au principe d'égalité devant la loi

L'égalité devant la loi¹⁷⁷³ qui est un principe dont l'effectivité doit être assurée par le juge est un principe admis, affirmé et réaffirmé dans l'ordre juridique interne (a). Les conflits de jurisprudence qui sont le résultat d'une interprétation divergente de la loi, conduisent à traiter différemment des contribuables placés matériellement dans la même situation. Elles créent donc une véritable discrimination et viole manifestement cette règle fondamentale (b).

a- La teneur du principe d'égalité devant la loi fiscale

¹⁷⁷³ La loi doit être entendue ici comme une norme juridique. Par extension, elle doit inclure la norme jurisprudentielle.

Le principe d'égalité est un principe d'origine lointaine car il fait partie des symboles mêmes de la révolution de 1789. Il est clairement énoncé dans l'article 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 qui dispose que : « Pour l'entretien de la force publique et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable : elle doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leur faculté contributive ».

La doctrine¹⁷⁷⁴ a distingué le principe d'égalité fiscale et d'égalité devant la loi en faisant observer que ces deux principes renvoyaient à des réalités différentes. Le premier semble-il ayant pour fondement l'art. 13 de la DDHC, impose le partage de la contribution commune en fonction des facultés contributives de chaque citoyen. Tandis que le second, qui aurait pour bases textuelles l'art. 6 de la même déclaration qui dispose que : « La loi doit être la même pour tous, soit qu'elle protège, soit qu'elle punisse » ainsi que l'art. 1er de la Constitution du 4 octobre 1958 qui exprime en filigrane le principe de non-discrimination¹⁷⁷⁵. En vertu de ces deux derniers articles, deux personnes placées dans une situation identique ne doivent pas se voir appliquer un régime différent.

Bien que la ligne de démarcation entre les deux notions soit fixée par leur applicabilité à des règles de fond pour le premier principe et à des règles de procédure pour le second¹⁷⁷⁶, force est de préciser que cette distinction n'a pas été reprise en droit positif. En effet, le Conseil constitutionnel emploie alternativement l'un ou l'autre et leur attribue une signification identique¹⁷⁷⁷ : des contribuables placés dans la même situation doivent se voir appliquer la loi fiscale de manière identique. Cette assertion mérite quelques éléments d'explications. Un retour à la lettre des textes révolutionnaires s'impose à cet effet.

L'égalité proclamée est en effet une égalité en droits car la loi ne peut être différente : *elle est la même pour tous qu'elle punisse ou qu'elle protège*. Elle a donc dans un premier temps un caractère universel que l'on ne peut lui dénier. L'application de cette règle sans correctif en matière fiscale aurait conduit à répartir la contribution commune entre les différents contribuables sans tenir compte de leur capacité contributive. Ceci reviendrait à nier les inégalités naturelles entre les individus et consacrerait ostensiblement la discrimination négative ou positive. Alors que l'essence humaine est essentiellement constituée d'inégalités que la culture sociale cherche à gommer par de nombreux principes.

¹⁷⁷⁴ Voir en ce sens, J. Lamarque, « Source du droit fiscal, contrôle de la constitutionnalité de la loi fiscale » J-Cl. Procédures fiscales, fasc. 112, 1994, n° 8 et n° 11 ; B. Castagnède, « Le contrôle constitutionnel d'égalité fiscale », LPA 1^{er} -2 mai 2001, n° 86-87, p. 4 et s.

¹⁷⁷⁵ Idem.

¹⁷⁷⁶ Ibidem.

¹⁷⁷⁷ Voir notamment CC, 27 Décembre 1973, Taxation d'office ; CC, 30 déc. 1991, n° 91-302 DC, Loi de finances pour 1992, op. cit ; CC, 28 déc. 1995, n° 95-369 DC, Loi de finances pour 1996 : RJF 1996.

Une adaptation s'imposait donc. L'égalité en droits, si elle est toujours proclamée reste utopique, très formelle et méritait d'être corrigée¹⁷⁷⁸. C'est la raison pour laquelle, lui ont été associées les notions de justice et d'équité¹⁷⁷⁹. Ce sont d'abord des notions morales mais dont la transposition sur le plan fiscal a eu pour principal objectif de véhiculer une idée de justice sociale.

Cette application est notamment à l'origine de l'édition de la règle selon laquelle, *la contribution commune devrait être répartie en fonction des capacités contributives de chaque contribuable*. En d'autres termes, la mise en place des différences de traitement par le législateur est consécutive à la nécessité d'opérer une répartition juste de l'impôt.

Aussi, si la détermination catégorielle des contribuables a gouverné la mise en place de la progressivité de l'impôt sur le revenu, de nos jours celle-ci a pour moteur principal les politiques fiscales gouvernementales dont les paramètres sociaux changent au gré des majorités élues. Cela laisse une latitude énorme au législateur quant à la détermination du champ d'application et au respect de l'égalité au sein d'une loi qu'il voudrait mettre en œuvre.

La mutation de la notion d'égalité en droit vers une égalité par catégorie d'individus permet donc de mieux apprécier l'art. 1^{er} de la Constitution qui pose la règle de l'égalité devant la loi. Cette règle a conduit le Conseil constitutionnel à apporter des précisions en l'occurrence sur le fait que des personnes placées dans une situation différente au regard de la loi fiscale, puissent subir un traitement différent¹⁷⁸⁰.

Or, cette précision exclut de fait une différence de traitement entre des personnes placées dans la même situation. Aussi lorsque ces dernières sont traitées différemment par les juges, l'entorse au principe d'égalité est flagrante.

b- La remise en cause du principe d'égalité par les interprétations divergentes des deux ordres de juridiction

Les deux ordres de juridiction ont vocation à assurer l'effectivité du principe d'égalité des contribuables devant la loi fiscale bien que dans le cadre des litiges, elles édictent des normes jurisprudentielles individuelles. Les seules restrictions apportées à celui-ci par le Conseil

¹⁷⁷⁸ L. Phillip, *Droit fiscal constitutionnel*, Economica, coll. Finances publiques, 1990, p. 13 et s; Melin-Soucramanien, *Le principe d'égalité dans la jurisprudence du Conseil constitutionnel*, Thèse Aix 1996 ; L. Phillip, « Le principe constitutionnel d'égalité en matière fiscale », *Dr. fisc.* 1990, n° 12, p. 464 et s.

¹⁷⁷⁹ Th. Lambert, « L'équité, supplétif de l'égalité en matière fiscale » in *Egalité et équité. Antagonisme ou complémentarité*, Economica, 1999, p. 122.

¹⁷⁸⁰ CC, 12 décembre 2003 n° 2003-488, DC, Loi de finances rectificative pour 2003, *Journal officiel* du 31 décembre 2003, p. 22652.

constitutionnel concernant la défense ou la poursuite d'un intérêt général¹⁷⁸¹, qui peut être un intérêt social, médical etc.

En outre, seules les différences de situations matérielles ou sociales qui existeraient entre les contribuables, autoriseraient les juges à faire une application distincte de la loi¹⁷⁸² : « Le principe d'égalité ne s'oppose, ni à ce que le législateur règle de façon différente des situations différentes, ni à ce qu'il déroge à l'égalité pour des raisons d'intérêt général, pourvu que, dans l'un et l'autre cas, la différence de traitement qui en résulte soit en rapport direct avec l'objet de la loi qui l'établit »¹⁷⁸³.

Or en matière de divergence de jurisprudence, l'inégalité des traitements s'applique à des personnes qui ont un statut catégoriel identique au regard de la loi fiscale. La discrimination n'est pas ou plus opérée par le législateur. Ce dernier a posé clairement les principes qu'il appartient aux juges des deux ordres de juridiction de mettre en œuvre.

La discrimination apparaît non plus au niveau de la loi mais au niveau des juges qui traitent différemment des contribuables non plus du fait de la loi, mais du fait de leur interprétation divergente de cette dernière. Cette anomalie est embarrassante car elle ne s'explique que par un dysfonctionnement de l'institution juridictionnelle qui par son caractère dual a laissé transparaître au grand jour ses différences de pensées. Cette réalité montre une fois de plus le fossé réel qui est susceptible d'exister entre la théorie et la pratique du droit.

D'un point de vue technique, l'institution juridictionnelle qui est censée assurer l'effectivité des principes constitutionnels et contrôler leur respect, devient par ce biais le symbole même de la négation de ceux-ci.

Face à un tel constat, deux orientations sont possibles : Soit on admet le principe d'une interprétation littérale et restrictive qui garantirait l'application uniforme du principe d'égalité devant la loi fiscale tel qu'il a été défini par la loi constitutionnelle et le Conseil constitutionnel. Soit, on maintient le principe de l'interprétation pleine et entière qui confère au juge une certaine liberté. Dans ce dernier cas, des palliatifs aux effets néfastes de la divergence doivent rapidement être trouvés.

L'option pour l'interprétation stricte du principe conduit à une reconnaissance de celui-ci comme un principe constitutionnel (principe général de droit¹⁷⁸⁴), auquel on ne peut point

¹⁷⁸¹ CC, 16 janv. 1982, n°81-132 DC, Nationalisations.

¹⁷⁸² Voir notamment CC, 12 décembre 2003, n° 2003-488, DC, Loi de finances rectificative pour 2003, Journal officiel du 31 décembre 2003, p. 22652

¹⁷⁸³ CC, 29 décembre 1998, Loi de finances pour 1999, p. 326 ; JO 31 déc. 1999, p. 20138.

¹⁷⁸⁴ CE, Ass. 22 févr. 1974, Assoc. Des maires de France, Lebon, p. 136 ; D. 1974, p. 520, note Durupty. (Arrêt dans lequel le Conseil d'Etat fait du principe d'égalité devant l'impôt un PGD)

déroger. Son application doit donc se faire dans le cadre législatif prévu et défini par la loi et la jurisprudence constitutionnelle. Le juge fiscal administratif ou judiciaire serait donc privé de tout pouvoir d'interprétation. C'est en ce sens que le principe d'égalité est incompatible avec celui de la liberté d'interprétation des juges fiscaux : « le principe d'égalité devant l'impôt va dans le sens d'une négation de la démarche interprétative. Plus les interprètes de la loi disposent d'une grande marge d'appréciation, plus des risques de divergences d'interprétation existent. L'application égalitaire de la loi fiscale est garantie par l'interprétation littérale du juge, c'est-à-dire pas l'absence de créativité »¹⁷⁸⁵.

Toutefois, l'option pour une interprétation littérale stricte est difficile dans le contexte actuel d'une loi mouvante. De plus, le but poursuivi dans les différents contentieux diffère énormément. Aussi, malgré l'encadrement de l'application de la loi, il est difficile de garantir une application uniforme de celle-ci et d'assurer l'effectivité du principe d'égalité surtout en matière fiscale¹⁷⁸⁶. C'est la raison pour laquelle, la seconde option semble la plus plausible.

Celle-ci consiste en l'instauration rapide des mécanismes de correction de cette anomalie car la dualité de juridiction, vectrice de divergences d'interprétation deviendrait incroyablement un système vecteur d'inégalité alors que le rôle du juge est d'abord de garantir le respect de la même règle pour tous.

De plus, bien qu'on n'ait pas encore eu d'action en justice portée devant la Cour européenne des droits de l'homme sur ce terrain, c'est une éventualité qui ne doit pas être exclue. L'art. 14 de la CEDH pose le principe de non-discriminations par voie de conséquence celui de l'égalité de traitements des personnes placées dans la même situation.

Si l'inégalité de traitements entre les contribuables placés dans la même situation résulte de la liberté d'interprétation dont disposent les juges, cette anomalie n'est pas le seul aspect négatif charroyé par la divergence de jurisprudence, loin de là. La subjectivité des juges des deux ordres de juridiction, a une conséquence supplémentaire : elle crée une instabilité qui est néfaste pour la sécurité juridique. Car, en définitive, c'est la prévisibilité des jugements qui n'est plus assurée.

2- Les divergences jurisprudentielles entre les deux ordres de juridiction : une source d'insécurité juridique

La norme fiscale légale ou jurisprudentielle doit permettre au contribuable d'anticiper son comportement et de s'adapter aux finalités de cette dernière. Autrement dit, les acteurs du jeu

¹⁷⁸⁵ J. Guez. *L'interprétation en droit fiscal*, p. 32.

¹⁷⁸⁶ P-M. Gaudemet, « Réflexions sur le principe d'égalité devant les charges publiques », *Mélanges Stassinopoulos*, 1974, p. 339

fiscal doivent être en mesure de prévoir les effets de la loi sur leurs situations juridiques. Le contribuable doit pouvoir déterminer avec précision l'impôt qu'il devra payer, la peine encourue pour fraude fiscale ou encore dénoncer avec certitude l'illégalité d'un acte fiscal. De son côté, l'administration devrait être en mesure de déterminer avec précision le montant des recettes fiscales et par conséquent de s'assurer que les mesures prises en vue du recouvrement de celles-ci ne seront pas remises en cause.

Aussi si le principe de légalité qui constitue la base de tout le système juridique fiscal commande l'ensemble de ces règles pour des raisons de stabilité et de fiabilité, c'est dans le but d'assurer une certaine sécurité juridique en la matière (a). En effet, un acte de la procédure d'imposition ne peut être considéré comme substantiel par une juridiction et non substantiel par une autre¹⁷⁸⁷. Une telle situation est perturbatrice pour les destinataires de la norme fiscale puisqu'elle met un accent particulier sur les incohérences du système juridique tout entier ; et précisément sur l'absence de prévisibilité des jugements (b).

a- La sécurité juridique en matière fiscale : la nature et le contenu du principe

La nature juridique ambiguë et les rôles mitigés, réservés au principe de sécurité juridique (a) ne doivent pas occulter, l'importance du principe dont le contenu reste à préciser (b).

- La nature juridique du principe de sécurité juridique : principe de droit interne ou objectif à atteindre par l'ordre juridique fiscal

Le Conseil d'Etat, dans son rapport public 2006 a en effet précisé que le principe de sécurité juridique implique que les citoyens soient, en mesure de déterminer ce qui est permis et ce qui est défendu par le droit applicable¹⁷⁸⁸. Pour cela, les normes édictées doivent être claires et intelligibles, et ne doivent pas être soumises dans le temps, à des variations trop fréquentes, ni surtout imprévisibles.

Si le rappel véhément de ce principe met en lumière l'aspiration de tout système juridique, il cache par ailleurs une réalité cruciale et interne à notre système juridique: une reconnaissance timide de cette règle fondamentale en droit positif français¹⁷⁸⁹. En effet, s'il est consacré dans

¹⁷⁸⁷ Voir notamment, CE, 7 févr. 2007, n° 282443, Laffont, op. cit. ; CE, 1^{er} mars 2000, n°181665, min.c/Rousseaux op. cit. et En sens contraire, Cass., 1^{ère} civ., 6 février 2001, n°168 FS-PBR, Lassauzet op. cit. A propos de l'absence de désignation d'une personne par son nom de naissance dans les actes de procédure adressés par l'administration fiscale et leur impact sur la procédure d'imposition.

¹⁷⁸⁸ *Rapport Public 2006, Sécurité juridique et complexité du droit*. Conseil d'Etat : études et documents du Conseil d'Etat, La documentation Française 2006, op. cit.

¹⁷⁸⁹ R. Chapus, *Droit administratif général*, tome 1, n° 135, p. 105.

les systèmes étrangers¹⁷⁹⁰, précisément par l'article 9-3 de la constitution espagnole du 27 décembre 1978, allemande¹⁷⁹¹, et par l'ordre juridique communautaire¹⁷⁹² ; en France, son sacre, est très récent et est l'œuvre du juge administratif (arrêt KPMG).

Plusieurs raisons semblent expliquer ce retard. Dans un premier temps, la sécurité juridique semble être une notion abstraite, très générale et imprécise de sorte qu'elle a du mal à prendre forme juridiquement¹⁷⁹³.

Dans un second temps, c'est un principe dont les contours existent dans divers autres principes déjà consacrés. La notion existerait donc dans les principes de prévisibilité et d'accessibilité de la norme fiscale, reconnues constitutionnellement et qui trouvent leur base légale dans l'art. 16 de la Déclaration de 1789¹⁷⁹⁴ ; de même, on retrouverait implicitement la sécurité juridique dans le principe de sûreté édicté par l'art. 2 de la même déclaration, comme composante de celle-ci en tant que protection des droits de l'individu¹⁷⁹⁵.

Cette présence implicite de cette règle ainsi que l'une de ses variantes, la confiance légitime, conduit à se poser la question de savoir quelle place on peut légitimement lui conférer. Si la notion n'est pas consacrée en tant que principe de droit, elle ne peut point être invoquée par les acteurs du procès fiscal. De ce fait, elle reste sous-jacente et sa valeur ne peut donc être réduite qu'à un objectif à atteindre par tout système juridique dans un Etat de droit. Frédéric DOUET dit à ce propos « que la sécurité juridique soit considérée comme la valeur sociale prédominante ou qu'il s'agisse d'un moyen juridique destiné à l'accomplissement d'une politique juridique, celle-ci est inhérente à tout ordre juridique »¹⁷⁹⁶.

Nonobstant la place quasi-limitée et la vocation généraliste octroyée à cette notion, force est de souligner son impétueuse évocation en droit fiscal. Cela traduit une réalité certaine : le principe gangrène le système. Dès lors, il apparaît nécessaire de préciser le contenu de celui-ci.

¹⁷⁹⁰ Voir en ce sens J. Guez, *L'interprétation en droit fiscal*, op. cit., p. 238.

¹⁷⁹¹ R. Chapus, *Droit administratif général*, tome 1, n°135, op. cit.

¹⁷⁹² Le premier arrêt : CJCE 9 juill. 1969, Rev. Marché commun 1969, p. 127, note Vandersen, et voir en ce sens, J.P. Puissechet, H. Legal, in «Le principe de sécurité juridique dans la jurisprudence des communautés européennes », *Les cahiers du Conseil constitutionnel* 2001, n° 11, p. 98 et s.

¹⁷⁹³ B. Pacteau, « La sécurité juridique, un principe qui nous manque ? » *AJDA* juin 1995, n° spécial, du cinquanteaire, Le droit administratif, des principes fondamentaux à l'effectivité des règles : bilan et perspectives d'un droit en mutation p. 151.

¹⁷⁹⁴ P. Wachsmann, « Sur la clarté de la loi », *Mélanges P. Amselek*, op. cit.

¹⁷⁹⁵ F. Luchaire, « La sécurité juridique en droit constitutionnel français », *Les Cahiers du Conseil constitutionnel*, 2001, n° 11, p. 67.

¹⁷⁹⁶ F. Douet, *Contribution à l'étude de la sécurité juridique en Droit fiscal interne français*, thèse op. cit. p. 8.

- **Le contenu du principe de sécurité juridique et ses implications dans le contentieux fiscal**

La détermination du contenu du principe permettra de mieux appréhender l'impact réel de celui-ci dans le contentieux fiscal.

La notion de sécurité juridique vise l'objectivité normative¹⁷⁹⁷ et revêt plusieurs déclinaisons au-delà des aspects matériels que sont la clarté et l'accessibilité des normes¹⁷⁹⁸. D'une manière générale, le principe de sécurité juridique « est évocateur de stabilité et d'incontestabilité, de garantie, de protection et de permanence, d'assurance, de certitude et de confiance donc de tout ce qu'on attend justement du droit »¹⁷⁹⁹. Cette définition doctrinale et globale de ce principe a le mérite de mettre en lumière le caractère pluridimensionnel de celui-ci.

La notion inclut donc dans un premier temps le **principe de confiance légitime** qui « est le corollaire du principe de sécurité juridique envisagée sous l'intérêt des particuliers, dans une optique des droits subjectifs »¹⁸⁰⁰. Autrement dit, il s'agit de garantir un équilibre entre la stabilité, la prévisibilité des situations juridiques des acteurs du jeu fiscal et la mutation des normes de droit.

Dans un second temps, le principe fait appel à une **dimension temporelle** qui implique la restriction de la mutabilité de la norme dans le temps afin de garantir une stabilité des situations juridiques. Sur le plan fiscal, elle fait appel à des règles déjà consacrées et encadrées par la jurisprudence constitutionnelle à savoir la rétroactivité des lois fiscales et l'application des lois de validation. Corollaire de l'art. 8 de la déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789, plusieurs dispositions législatives posent la règle de la « non-rétroactivité de la loi ». L'art. 2 du code civil en l'occurrence précise que : « la loi ne dispose que pour l'avenir, elle n'a point d'effet rétroactif ». Ces dispositions ont un écho sans précédent car si elle encadre l'applicabilité de la norme législative aux situations juridiques, elles ont aussi le don de régir la production des décisions juridictionnelles, en donnant singulièrement une ligne de conduite qui intime la restriction des incessants revirements jurisprudentiels¹⁸⁰¹. En effet, l'intérêt général commande que le législateur adopte des

¹⁷⁹⁷Idem. p. 8.

¹⁷⁹⁸Voir supra.

¹⁷⁹⁹B. Pacteau : « La sécurité juridique, un principe qui nous manque ? » op. cit.

¹⁸⁰⁰M.Heers, « La sécurité juridique en droit administratif français : vers une consécration du principe de confiance légitime ? », RFDA sept-oct. 1995, p. 963 et s.

¹⁸⁰¹Voir notamment C. Mouly, « Comment limiter la rétroactivité des arrêts de principe et de revirement ? » ? L.P.A., 1994, n° 53, p. 9 ets. ; P. Voirin, « Les revirements de jurisprudence et leurs conséquences (à propos de l'arrêt du 18 juin 1958) », J.C.P. éd. G.1959, I, 1467 ; D. Landraud, « A propos des revirements de jurisprudence », J.C.P 1982. II., 3093.

dispositions fiscales rétroactives uniquement lorsque celles-ci préservent à la fois les intérêts de l'administration fiscale et ceux des contribuables afin d'éviter l'excès de pression fiscale qui entraîne la fraude fiscale et par conséquent réduit les recettes de l'Etat¹⁸⁰².

Enfin, la troisième déclinaison du principe de sécurité est **la dimension spatiale** de celui-ci. Cette dimension spatiale est malheureusement rarement évoquée et développée par la doctrine et reste par conséquent le parent pauvre de tout cet ensemble. Elle a pourtant une importance fondamentale.

Cette approche de la sécurité juridique est celle qui retiendra particulièrement notre attention. En effet, la mutation des normes ne se fait pas seulement dans le temps, elle peut aussi se faire dans l'espace. Dans ce cas, l'instabilité de la norme est marquée par la confrontation des normes juridiques de même valeur, qui édictent des règles contradictoires ayant vocation à s'appliquer aux mêmes individus. On parle alors de conflits de normes¹⁸⁰³. Ce conflit peut concerner la norme législative. Dans ce cas, l'œuvre du juge est capitale car il lui appartient de stratifier l'ensemble en donnant une portée plus ou moins importante à l'une ou à l'autre. Lorsqu'elle est jurisprudentielle et qu'on est dans un système à « ordre de juridiction unique », la juridiction suprême dont la vocation est d'unifier le droit applicable met en exergue sa fonction.

Toutefois, dans le système juridictionnel dual comme le nôtre, la question est complexe. L'unité jurisprudentielle qui garantirait une unité de traitement des contestations fiscales devient délicate à garantir.

Comment dans un tel système assurer pleinement et efficacement le respect des droits fondamentaux des contribuables. Il est évident que la prévisibilité des jugements, n'est plus garantie. Aussi, la stabilité et la prévisibilité de la norme juridique, principe constitutionnel sont par ce biais remis en cause.

b- La remise en cause de la nécessaire prévisibilité des jugements par les divergences de jurisprudence entre les deux ordres de juridiction

La prévisibilité de la norme est une condition indissociable du principe de sécurité juridique. C'est l'un des pans de la notion qui a reçu une consécration constitutionnelle et dont l'effectivité doit être garantie à tous les niveaux de la vie juridique. Aussi, la norme

¹⁸⁰² J. Turot « Moins de laine ou moins de moutons ? » ; Dr. fisc. 1996, n°3, p. 107 et. S.

¹⁸⁰³ Voir. Jeammaud, *Les oppositions de normes en droit privé interne*, Thèse, op. cit. p. 10, Voir aussi, G. Tusseau, « Métathéorie de la notion de principe dans la théorie du droit contemporaine Sur quelques écoles de définitions des principes » in *Les principes en Droit*, Actes de colloques, S. Caudal (dir.), Economica, 2008, p. 75-112, précisément p. 97.

jurisprudentielle fiscale se doit d'être autant prévisible que la norme législative. Si elle l'est dans la plupart des cas, il faut préciser qu'exceptionnellement, il lui arrive de fluctuer d'un juge à l'autre et ainsi d'être porteuse d'une certaine insécurité ; puisque, le cadre normatif devient incertain et difficilement perceptible par les justiciables.

Pierre LAMBERT précise en effet que « ce qui importe, c'est que la confiance légitime du citoyen ne soit pas trompée par des textes de loi imprécis, vagues ou obscurs ; que le citoyen sache à quoi s'en tenir et ne voit pas apparaître brutalement des lois interprétées, parfois de manières divergentes par les cours et tribunaux...qui méconnaissent non seulement ses prévisions d'avenir mais des droits qu'il croyait définitivement acquis »¹⁸⁰⁴.

En effet, cette remise en cause de leur certitude va à l'encontre des fondements de la sécurité juridique défendus par les écoles formalistes pour qui, les sujets de droit doivent connaître avec certitude la règle applicable à une hypothèse déterminée car la sécurité juridique repose sur un ordre légal vecteur par ailleurs de liberté¹⁸⁰⁵. Aussi, comme le souligne Michel BOUDOT-RICOEUR: « L'interprétation d'une règle par le juge sera conforme au principe de sécurité juridique si les justiciables ont pu par avance la prévoir: la solution sûre est la solution prévisible, qu'elle soit fixée ou qu'elle soit induite »¹⁸⁰⁶.

Les causes de la mutation de la règle jurisprudentielle doivent toutefois être recherchées dans des éléments intrinsèques aux juges. La variation de la jurisprudence dans l'espace a pour principale origine l'arbitraire des juges. Cette idée est défendue par Frédéric ZENATI qui dit à ce propos que « Les divergences sont ... source d'insécurité juridique car elles nuisent à la prévisibilité des décisions de justice en légitimant l'arbitraire du juge. »¹⁸⁰⁷.

En effet, l'insécurité juridique trouve toute son essence dans les éléments subjectifs que sont la notion d'équité¹⁸⁰⁸, le pouvoir discrétionnaire des juges qui se manifeste dans l'appréciation discrétionnaire des situations de fait au regard de la loi fiscale¹⁸⁰⁹ et l'interprétation de cette dernière en fonction des sensibilités des juges. Aussi, selon qu'ils défendent l'intérêt général

¹⁸⁰⁴ P. Lambert, «Le principe général de sécurité juridique et les validations législatives, » in *Sécurité juridique et fiscalité*, Les cahiers de l'institut d'études sur la justice, Bryuland, p. 6.

¹⁸⁰⁵ F. Douet, *Contribution à l'étude de la sécurité juridique en droit fiscal interne français*. Thèse op. cit. p. 8

¹⁸⁰⁶ M. Boudot-Ricoeur, *Le dogme de la solution unique : contribution à une théorie de la doctrine en droit privé*, Thèse, Aix Marseille, 1999, p. 7.

¹⁸⁰⁷ F. Zenati, «La notion de divergences de jurisprudence » in *Les divergences de jurisprudence*, op. cit. p. 56 et s.

¹⁸⁰⁸ Chaque juge a en effet sa propre approche de la notion d'équité. C'est une notion subjective et comme tout élément subjectif, elle est empreinte d'ambiguïté. Voir, Ph. Losappio, *Essai sur les difficultés d'application du droit fiscal français : la vraisemblance et l'équité*, Paris, LGDJ, tome 30, 1994.

¹⁸⁰⁹ Voir notamment L.V. Fernandez-Maublanc, *Les éléments subjectifs en droit fiscal*, Thèse, op. cit. p. 15. Il donne une définition du pouvoir discrétionnaire de l'administration fiscale qui est transposable sans restriction au juge.

ou des intérêts privés, la règle jurisprudentielle transmute¹⁸¹⁰. Or la subjectivité et la liberté d'interprétation, conjuguée à une définition différente de la sécurité juridique¹⁸¹¹, rendent l'aléa encore plus important de sorte que la prévisibilité ne peut qu'être garantie par la restriction de la liberté d'interprétation.

Frédéric DOUET dans sa thèse consacrée à l'étude de la sécurité juridique en droit fiscal explique en effet que trois conceptions de la sécurité juridique pourraient être retenues en fonction de l'intérêt qui est garanti ou protégé. Le juge peut dans un premier temps s'atteler à protéger l'intérêt général c'est-à-dire pourvoir à la garantie et à l'augmentation des ressources de l'Etat. Il pourrait en outre viser la protection des intérêts des contribuables. Dans ce cas, il s'assure que les impositions mises à leur charge, n'augmentent pas arbitrairement et que subsidiairement, leur contestation devant le juge donne lieu à un résultat identique du fait de leur statut au regard de la loi fiscale.

Enfin, une troisième conception consisterait en la jonction des deux intérêts précédents. Cette solution médiane entre les deux conceptions, assurerait la préservation optimale du principe de sécurité juridique¹⁸¹².

Malheureusement l'équilibre n'est pas toujours à l'ordre du jour et l'ère fiscale actuelle semble privilégier les intérêts des contribuables au détriment de l'intérêt général. Ceci explique d'ailleurs la fulgurante montée en puissance de ce principe dont le but est de prendre en compte les droits fondamentaux des individus¹⁸¹³.

Quoiqu'il en soit, l'instance fiscale a toujours été intrinsèquement, source d'insécurité soit pour le contribuable, soit pour l'administration fiscale car la décision du juge agit rétroactivement et remet en cause une situation préétablie¹⁸¹⁴.

Si la divergence est perçue de manière aussi négative et que les raisons de cette perception ont été sus évoquées, il est important de souligner que la divergence de jurisprudence entre les deux ordres de juridiction recèle des trésors qu'il faut découvrir et mettre en évidence dans le cadre de cette étude.

II- La valorisation de la divergence de jurisprudence entre les deux ordres de juridiction

¹⁸¹⁰ Voir supra.

¹⁸¹¹ F. Douet, *Contribution à l'étude de la sécurité juridique en droit fiscal interne français*, Thèse op. cit. 87 et s.

¹⁸¹² Idem, p. 129 à 131.

¹⁸¹³ J. Guez, *L'interprétation en matière fiscale*, Thèse op. cit. p. 238.

¹⁸¹⁴ F. Douet, *Contribution à l'étude de la sécurité juridique en droit fiscal interne français*, Thèse op. cit. p. 169.

La divergence de jurisprudence entre les deux ordres de juridiction a été dépeinte jusqu'ici comme étant un phénomène négatif qui perturbe la cohésion du système juridique fiscal. Son existence est apparue comme étant révélatrice de l'inconsistance du droit applicable alors que tout système juridique a pour principale préoccupation d'assurer une certaine unité, une cohésion des règles en vigueur¹⁸¹⁵.

Un regard plus approfondi du phénomène de la divergence permet néanmoins d'entrevoir un impact positif de celui-ci sur l'unité et la cohérence du système. En effet, **ne pourrait-t-on pas voir en la divergence une étape nécessaire et indispensable à la formation d'une solution jurisprudentielle unique et stable?**

Cette approche a déjà été mise en exergue par le doyen GENY qui la pourfendait au sujet du rôle unificateur que devrait jouer la Cour de cassation¹⁸¹⁶. Elle a été notamment reprise¹⁸¹⁷ par Frédéric ZENATI qui posait la question de savoir si « les divergences ne seraient pas une étape (l'enfance) dans un processus dont la maturité serait la découverte de la solution unique »¹⁸¹⁸. Cette approche de la divergence de jurisprudence permet de la révolutionner dans le contentieux fiscal en faisant de celle-ci un « mal » finalement nécessaire au bon fonctionnement de la dualité juridictionnelle en matière fiscale. Aussi la divergence doit être tolérée car elle participe à la mise en place d'une solution juridique stable qui ne peut qu'être positive pour la consistance du système (A). De plus, la jurisprudence étant une règle normative dont la mise en place est parfois lente, elle présente aussi l'avantage de permettre aux solutions jurisprudentielles divergentes de jouer un rôle important dans l'adaptation du système juridique, tout en permettant une autorégulation de la divergence par le système juridictionnel lui-même (B).

A- La nécessité de tolérer la divergence jurisprudentielle entre les deux ordres de juridiction

¹⁸¹⁵ Loin de nous la volonté d'entrer dans le débat philosophique relatif aux finalités du droit. Cela nous éloignera en effet des desseins de la présente étude. Notre position tient compte des conséquences pratiques de la valorisation de la divergence ; bien qu'elle intègre les débats théoriques sur la question. Cette dernière oppose d'ailleurs la théorie du pouvoir discrétionnaire du juge (défendue par les positivistes) et celle de la bonne solution défendue par les naturalistes. Aussi, bien qu'il nous arrivera de prendre en compte les thèses philosophiques, ce ne sera pas pour en discuter mais plutôt pour étayer notre propos.

¹⁸¹⁶ F. Geny, *Méthode d'interprétation et sources en droit privé positif*, 1954, Tome 2, p. 211 et 212.

¹⁸¹⁷ Il faut dire qu'il n'est pas le seul. Voir aussi en ce sens : P. Hebraud, « Aggionamento » de la Cour de cassation, Loi des 12 juillet 1978 et 3 janvier 1979, op. cit. ; S. Marguery, *Contradiction et continuité dans la jurisprudence de la Cour de cassation*, th. Bordeaux I, 1974.

op. cit. ; M. Jeantin, « Réformer la Cour de cassation? » Mélanges Hébraud, p. 465 ; J. Boré, « La Cour de cassation, juge du droit », in *L'image doctrinale de la Cour de cassation*, op. cit. p. 53 et s.

¹⁸¹⁸ F. Zenati, « La notion de divergences de jurisprudence », in *Les divergences de jurisprudence*, op. cit. p. 55.

La divergence de jurisprudence fait partie de l'« argument » essentiel le plus avancé par les partisans de l'unité juridictionnelle qui y voient une « plaie » grave pour le système¹⁸¹⁹. Selon ces derniers, seule l'unité juridictionnelle au profit d'un ordre de juridiction permettrait d'assurer l'unité du droit applicable et la cohérence du système. Au sommet de la hiérarchie, se trouverait une seule juridiction suprême qui uniformiserait l'interprétation en matière fiscale¹⁸²⁰.

Cette pensée a toutefois des limites qui sont rarement mises en lumière par la doctrine. Est-ce parce que les limites à cette argumentation sont de l'ordre de la philosophie du droit ? Peut-être ! Mais nous ne pouvons les ignorer. Sans rentrer dans les débats philosophiques relatifs aux oppositions de normes et à leur implication selon qu'on leur applique la logique formelle, rationnelle etc¹⁸²¹, il nous paraît tout de même important de souligner le fait que si la consistance juridique peut être affectée par des divergences de jurisprudence, toutes les divergences de jurisprudence n'affectent pas de la même manière l'harmonie du système et sa cohérence (1). Seules les divergences sur des questions fondamentales ont cette vocation. Toutefois, elles doivent exister et ne doivent pas être stoppées rapidement car, elles participent au processus de maturation de la solution sûre et stable. En d'autres termes, ces divergences concourent à l'acquisition de la solution univoque nécessaire à la cohérence du système (2).

1-Le nécessaire mépris ou la tolérance des petites divergences

La recherche de l'harmonie ou de l'unité du droit applicable ne doit pas conduire à des situations absurdes notamment celles qui conduiraient à faire des simples écarts d'analyse, des divergences qu'il faudrait dissiper automatiquement. D'autant que ces écarts d'analyse peuvent se justifier par des différences des situations de faits alors que le but poursuivi par les deux ordres de juridiction reste le même. On en veut pour exemple deux arrêts rendus par les deux ordres de juridiction qui posent des solutions divergentes alors que la volonté affichée est de sanctionner les comportements fautifs des contribuables en cause, en assurant le recouvrement de l'impôt.

¹⁸¹⁹ On peut notamment reprendre les écrits de Maxime Chrétien. Dans son hommage à Marcel Waline, il a écrit à propos de la dualité de compétence juridictionnelle que : « l'on connaît l'extrême complexité de cette répartition et les graves inconvénients qu'elle engendre pour le contribuable en litige avec le fisc : conflits de compétence, **contrariété de décisions au fond**, durée interminable des procès qui aggravent la lenteur traditionnelle de la justice », Maxime Chrétien, « Réflexions sur la dualité juridictionnelle en matière fiscale », in *Mélanges Marcel Waline*, p. 124. Pour un exemple plus récent, on peut aussi citer Didier Truchet, « Plaidoyer pour une cause perdue : la fin du dualisme juridictionnel », *AJDA*, 2005, n° 32, p. 1767.

¹⁸²⁰ Voir *infra*.

¹⁸²¹ Voir notamment dans son ensemble l'œuvre du professeur Jeammaud, *Les oppositions de normes en droit privé interne*, Thèse Lyon, 1975, 783p.

Bien qu'on y note une source d'insécurité juridique pour les contribuables placés dans des situations analogues et inverses, il faut néanmoins souligner qu'il ne s'agit pas d'un cas de divergence qui devrait interpeller outre mesure, les juges fiscaux.

Celle-ci est en effet relative à la durée de la vérification sur place que peut légalement effectuer l'administration fiscale.

En effet, selon une jurisprudence constante du Conseil d'Etat et en vertu des textes fiscaux, la vérification de comptabilité ne peut excéder 3 mois pour les entreprises dont le Chiffre d'affaire est inférieur à 5.000.000 francs (763.000 € depuis le premier janv. 2002); ce seuil devant s'apprécier en fonction du Chiffres d'affaires réel de l'entreprise tel que rectifié à bon droit par l'administration et non pas en fonction du montant déclaré par le contribuable¹⁸²². Il faut dire que dans la plupart des cas, le juge administratif s'est trouvé dans des cas où le chiffre d'affaire avait été minoré par le contribuable et la vérification de comptabilité conduisait à un rehaussement de celui-ci de sorte que la limite temporelle de la vérification à trois mois ne trouvait plus à s'appliquer. En effet, tenir compte du montant déclaré par le contribuable menait irrémédiablement à la nullité de la procédure de vérification.

Pour éviter un cas de nullité de la procédure d'imposition face manifestement à un contribuable de mauvaise foi, le juge judiciaire a retenu la solution inverse en estimant que si le contrôle sur place est limité à 3 mois pour les entreprises dont le chiffre d'affaire est inférieur à 5.000.000 francs, le montant du chiffre d'affaires peut être déduit des déclarations du contribuable¹⁸²³. En l'espèce, si la haute juridiction judiciaire avait appliqué le principe posé par la Conseil d'Etat, à savoir tenir compte de l'évaluation faite à bon droit par l'administration fiscale, la procédure de vérification aurait été annulée pour non respect du délai puisque l'évaluation de l'administration conduisait non pas à une augmentation du bénéfice, mais à une minoration de celui-ci.

Cette divergence de solutions entre les deux ordres de juridiction sur la durée à prendre en compte pour effectuer une vérification sur place pourrait être qualifiée de « petite divergence », si tant est qu'on puisse parler fondamentalement de divergence ! Elle ne perturbe que très peu la cohérence du système; mieux, elle a à dessein d'assurer la cohérence de celui-ci.

Outre les écarts d'analyse, il est impératif de souligner que certaines divergences peuvent exister sans pour autant perturber le système car en matière d'opposition, si les normes

¹⁸²²CE, 20 mai 1998, n° 155738, Sté d'exploitation des carburants, op. cit.

¹⁸²³Cass., com., 6 mars 2007, n° 05-18 113, Sté Clémenceau II, op. cit.

jurisprudentielles ainsi émises s'opposent sur le plan rationnel, cela n'a aucun impact sur leur capacité à coexister en même temps dans le système¹⁸²⁴.

Evelyne SERVERIN faisait remarquer à ce propos que « le besoin d'unité ne saurait conduire à une identité absolue des décisions sur toutes les questions d'interprétation. Il en résulte que la détermination des situations qui n'exigent pas la fixation d'une jurisprudence, constitue pour le système juridique une opération tout aussi importante »¹⁸²⁵.

Cette pensée que nous partageons entièrement s'observe en l'occurrence pour les jurisprudences émises par les juridictions de fond, qui bien que contradictoires, sont rarement frappées d'appel ou d'un pourvoi en cassation.

Le système juridictionnel doit donc être tolérant vis à vis des petites divergences. Que ce système soit un système à ordre de juridiction unique ou dual. C'est d'ailleurs l'une des raisons pour lesquelles la résistance des juges de fond dans les matières relevant de la compétence d'un seul ordre de juridiction est favorisée¹⁸²⁶.

En outre, la divergence ne doit pas en outre être bannie de manière systématique parce qu'elle est utile au système. Les questions sur lesquelles une uniformisation trop précoce serait constatée constitueraient un handicap car elle interromprait le processus de maturation d'une jurisprudence uniforme et stable.

2- La divergence de jurisprudence comme processus de maturation de la norme jurisprudentielle univoque sur des questions de principe

L'uniformisation de la jurisprudence ne doit pas se faire de manière hasardeuse et à n'importe quel prix. Dans cette optique, la majeure partie de la doctrine met en avant l'intérêt de la contradiction et cela à deux titres. Elle permet l'adaptation du système¹⁸²⁷ mais surtout elle est une étape essentielle dans la maturation de la norme jurisprudentielle sur des questions essentielles. Le doyen GENY estimait à ce propos que, placée en face d'une véritable question de droit, « la Cour de cassation, pour répondre à l'esprit de l'institution, n'a pas toujours à se prononcer catégoriquement pour ou contre la solution prise » car elle n'est bridée par aucune contrainte positive¹⁸²⁸.

¹⁸²⁴ A. Jeammaud, *Les oppositions de normes en droit privé interne*, Thèse op. cit. p. 27.

¹⁸²⁵ E. Serverin, « Les divergences de jurisprudence comme objet de recherche », in *Les divergences de jurisprudence*, op. cit. p. 80.

¹⁸²⁶ A. Oriol, J. L. Aubert, « La résistances des juges de fond », in *L'image doctrinale de la Cour de cassation*, op. cit. p. 181 et 191.

¹⁸²⁷ Voir infra.

¹⁸²⁸ F. Geny, *Méthode d'interprétation*, op. cit, tome 2, p. 210.

Aussi, il écrivait que : « (...) l'appréciation laissée à la cour suprême, dépendra de sa volonté d'unifier la jurisprudence. Pour ma part, je comprendrais parfaitement que tant qu'il n'y aurait pas de nécessité d'unifier la jurisprudence sur le point douteux, tant que, d'autre part la clarté ne paraîtrait pas acquise relativement à sa solution, les magistrats suprêmes préférassent laisser passer également des opinions divergentes, plutôt que de consacrer, sur une question non prévue par la loi écrite, une solution définitive prématurée»¹⁸²⁹.

Cette remarque faite au sujet du rôle unificateur de la Cour de cassation s'applique à notre avis, sans réserve aux jurisprudences rendues par les deux ordres de juridictions en matière fiscale.

La divergence de jurisprudence devient donc une nécessité. Pour cette raison, il ne serait pas incongru de paraphraser Christian ATIAS en disant comme lui que les divergences d'analyse, les variantes de la signification des arrêts n'ont rien de pathologique ou de reprochable ; elles sont normales car elles enrichissent le droit et constitue un instrument privilégié pour la rectification des erreurs que l'expérience révèle¹⁸³⁰.

Il faut donc que les divergences germent et éclosent, que le débat ait lieu, qu'il soit approfondi. Que coexistent dans le système juridictionnel, des interprétations opposées. De la seule confrontation des pensées entre les jurisprudences des deux ordres de juridiction jaillira « la » solution fiscale conforme aux exigences du système¹⁸³¹.

L'application de l'art. 9 du décret du 28 novembre 1983 codifié à l'art. R. 421-5 du CJA par les deux ordres de juridiction est un exemple non exhaustif mais qui a le mérite de mettre en évidence le processus de maturation des décisions des deux ordres de juridiction. Il a abouti finalement à une solution unique et cohérente sur cette question fiscale.

L'art. 9 du décret du 28 novembre 1983 disposait en effet que les voies et délais de recours doivent être mentionnés par l'administration sur les décisions de notification qu'elle adresse au contribuable. En complément de cet article, l'art. R. 421-5 du CJA prévoit que les délais de recours ne sont opposables que lorsqu'ils ont été mentionnés avec les voies de recours dans la décision administrative notifiée au contribuable. Ayant estimé que ces dispositions ne

¹⁸²⁹ Idem, p. 212.

¹⁸³⁰ C. Atias, « La Cour de cassation, gardienne de l'unité du droit », in *L'image doctrinale de la Cour de cassation*, op. cit. p. 81.

¹⁸³¹ Voir notamment sur la question, la divergence de jurisprudence entre le Conseil d'Etat et la Cour de cassation sur la question de l'application des traités internationaux dans l'ordre juridique interne. Le Conseil d'Etat dans l'arrêt syndicat des semoules de 1968 (C.E., 1er mars 1968, Syndicat général des fabricants de semoules de France) avait posé une jurisprudence contredite par la Cour de cassation en 1975 dans l'arrêt Jacques Vabres du 24 mai 1975(; ce qui a conduit avec le célèbre arrêt Nicolo, au revirement de jurisprudence de la haute cour administrative en 1989 (CE., 20 octobre 1989, Nicolo - Rec. Lebon p. 190).

s'appliquent qu'aux délais de recours contentieux, la juridiction administrative a refusé d'appliquer cet article à la réclamation préalable¹⁸³². Alors que la Cour cassation a opté pour une position inverse¹⁸³³. Malgré le fait que les juges administratifs soient rapidement revenus sur cette jurisprudence¹⁸³⁴, une divergence a tout de même persisté sur l'application de ces dispositions au contentieux du recouvrement.

En effet, les juridictions administratives ont jugé que les délais et voies de recours en vertu des dispositions de l'art 9 du décret ne s'appliquaient pas à **la présentation de la réclamation préalable devant le TPG**¹⁸³⁵. Alors que pour la Cour de cassation, l'obligation d'informer le contribuable commence dès l'acte de poursuite c'est-à-dire bien avant l'institution de la réclamation préalable¹⁸³⁶.

Après cette tergiversation et les controverses qu'elle a entraînées tant notamment dans le temps et dans l'espace, le Conseil d'Etat a fini par trancher dans les mêmes termes que la Cour de cassation dans un arrêt du 25 mai 2007¹⁸³⁷. La divergence a donc été utile à la découverte d'une solution juridique plus stable.

En d'autres termes, poser une jurisprudence prématurée sur une question de principe nuit au système bien que « le culte et la culture de l'unité et pour l'unité »¹⁸³⁸ soit devenu un dogme comme le souligne âprement Michel BOUDOT-RICOEUR dans son étude consacrée au dogme de la solution unique¹⁸³⁹.

Sans être essentiellement une pathologie provisoire dont les lacunes seraient réglées par la Cour suprême, la divergence sur des questions de principe doit toutefois rester provisoire afin que les solutions juridiques univoques prévalent. En effet, « quelle confiance auraient les

¹⁸³² CE, 25 avril 1990, n°82755, Veneny, op. cit.

¹⁸³³ Cass., com., 4 juin 2002, n° 1107 FS-P, Bail, op. cit.

¹⁸³⁴ CE, 1^{er} avril 1992, n° 88068, Abit : Lebon, p. 144 ; CE 27 juin 2005, n° 259368, Dufresnes, RJF 10/05, n° 1101.

¹⁸³⁵ CAA Bordeaux, 5 mars 1996, n°94-589, op. cit ; CE, [CAPC](#), 15 novembre 1996, n° 172241, op. cit.

¹⁸³⁶ Cass., com., 4 juin 2002, n° 1107 FS-P, Bail, op. cit ; Cass., com., 31 mars 2004, n° 617 FS-D, Montaignac, op. cit.

¹⁸³⁷ CE, 25 mai 2007, n°285747, Maucolin: juris-Datan n°2007-081162 ; Dr. Fisc. 2007, n°37, comm.838.

¹⁸³⁸ C. Atias, « La Cour de cassation, gardienne de l'unité du droit » in *L'image doctrinale de la Cour de cassation*. op. cit. p. 53.

¹⁸³⁹ M. Boudot-Ricoeur, *Le dogme de la solution unique. Contribution à la théorie de la doctrine en droit privé*, Th. Aix-Marseille III, 1999, p. 7 notamment où l'auteur souligne que : « Le dogme de la solution unique procède donc de cette manière. En dénonçant l'ambiguïté sémantique d'une expression, la pluralité des significations d'un énoncé, l'indétermination d'un concept ou son inadéquation à la réalité, ce discours situe le cadre de la description d'une difficulté. Mais, en, liant cette description au caractère intolérable de l'absence d'unité du concept ou d'unicité de la solution, il opère un choix parmi les solutions possibles. Or si ce choix est *a priori*, il faut admettre que le dogme de la solution unique est non seulement une rhétorique de l'éviction des solutions possibles mais encore une sophistique par laquelle on prétend découvrir une solution par déduction ou subsumption à partir d'un principe général dénommé de "sécurité juridique", de "confiance légitime" ou plus généralement de "cohérence", sophistique qui crée l'illusion prescrite que la solution prescrite est fournie par le système juridique lui-même ».

justiciables dans un tribunal suprême si deux solutions contradictoires dans un cas semblable présenteraient en dernier résultat l'incertitude et l'erreur ? Telle est la faiblesse de la sagesse humaine que l'on ne peut en exiger ni la raison ni la vérité absolue mais, du moins, on peut lui demander dans ces décisions une confiance, une uniformité rassurante »¹⁸⁴⁰.

Les relations entre les deux ordres de juridiction montrent que si en apparence la divergence traduit à certains égards un dysfonctionnement du système, elle est par ailleurs un facteur important d'émulation du contentieux fiscal et participe de l'unité juridictionnelle en matière fiscale.

Si la divergence de jurisprudence est au service de l'unité, elle est également au service du système juridique en permettant son adaptation par la transformation de la règle de droit applicable en matière fiscale.

B- La divergence de jurisprudence comme élément d'adaptation du système juridique

Le système juridique n'a pas vocation à être figé. Il doit s'adapter aux contingences de l'époque. Cette adaptation est majoritairement favorisée par la pratique des tribunaux, par la jurisprudence et précisément par la divergence des jurisprudences qui constituent « un facteur de progrès du droit »¹⁸⁴¹.

Il ne faut pas en effet perdre de vue que l'action du juge fiscal dans le règlement des litiges le met dans une situation qui lui permet de connecter de façon quasi permanente, la loi à la réalité et donc de lier les deux. Lorsque cette liaison totale est absente, au moyen de l'interprétation qu'il fait des textes en vigueur, il réalise la congruence. Cette idée a déjà été mise en exergue par EHRLICH dont la pensée a été résumée par Evelyne SERVERIN : « le juriste va opposer des forces rivales, qui vont donner lieu à de nouveaux équilibres et crée des règles nouvelles. C'est là le propre de l'action *de la jurisprudence*, par rapport à l'action législative, ou l'application statique de la loi. La place de la jurisprudence est située *entre* l'application du droit et la législation; elle doit résoudre les tensions que produit la coexistence de règles vivantes, en évolution, et un droit d'Etat rigide et immobile. »¹⁸⁴²

¹⁸⁴⁰ Clermon de Tonnerre, 25. V. 1790, cité par N.J. Mazen, *L'insécurité inhérente au système juridique*, Thèse Dijon, 1979, p. 348.

¹⁸⁴¹ X. Bachelier, « La Cour de cassation gardienne de l'unité du droit », in *L'image doctrinale de la Cour de cassation*, p. 96.

¹⁸⁴² E. Serverin, *De la jurisprudence en droit privé : théorie d'une pratique*, Thèse, 1985, p. 143.

Ceci explique d'ailleurs les dissonances qui peuvent parfois exister alors que des solutions certaines ont été acquises sur des questions précises, pour lesquelles le débat semblait clos. Ceci reste cependant une hypothèse rare en pratique¹⁸⁴³.

La fréquence est toutefois de rigueur en ce qui concerne les confrontations sur une question dont la solution univoque permettra l'adaptation du système aux exigences communautaires. C'est dans ce cadre précis que l'on peut en l'occurrence classer la divergence de jurisprudence qui a opposé les deux ordres de juridiction sur l'application ou non de l'art. 6-1 de la Convention de sauvegarde de droit de l'homme et des libertés fondamentales aux litiges fiscaux ayant un caractère pénal¹⁸⁴⁴ ou à l'ensemble des litiges fiscaux¹⁸⁴⁵. Cette question a opposé les deux ordres de juridiction sur la question précise de savoir si les questions fiscales qui se posaient notamment en matière d'assiette et de recouvrement de l'impôt pouvaient être considérées comme relevant du champ d'application des droits et obligation à caractère civil. Auquel cas, l'application de l'art. 6-1 de la Convention à toutes les instances fiscales auraient été une règle admise sans restriction. Si la position du Conseil d'Etat conduisait à exclure une telle lecture, la Cour de cassation quant à elle a pendant longtemps eu une lecture différente et seul l'arrêt de la CJCE¹⁸⁴⁶ a conduit à une mutation de sa position¹⁸⁴⁷. Elle a aussi permis l'adaptation de la jurisprudence judiciaire¹⁸⁴⁸.

La divergence de jurisprudence « partielle mais tangible »¹⁸⁴⁹ qui oppose toujours les deux ordres de juridiction sur la question de la modulation des sanctions fiscales administratives s'inscrit elle aussi dans la même perspective à savoir l'adaptation du système. Bien évidemment la question n'est pas toujours résolue car les solutions en vigueur divergent toujours sur l'analyse des conséquences résultant des stipulations de l'art 6 de la CEDH. La Cour de cassation retient en effet la solution selon laquelle le pouvoir de modulation doit être reconnu au juge de l'impôt car ce dernier dispose d'une plénitude de juridiction. De plus, la loi a une valeur inférieure au traité. En l'espèce, l'art. 6-1 de la convention a une valeur supérieure à la loi fiscale qui ne prévoit pas la modulation alors que la Convention invite le juge à opérer celle-ci.

¹⁸⁴³ Les tergiversations sur la compétence juridictionnelle à propos des litiges relatifs à lettre de rappel, est un exemple bien que le débat soit définitivement clos à l'heure actuelle. Voir supra.

¹⁸⁴⁴ CE, Ass., 5 décembre 1997, n° 140032, Mme Lambert, AJDA 2/98.

¹⁸⁴⁵ Cass., com., 4 janvier 1994, Bruyelle, Bull. civ. IV, n° 8, p. 6 ; Cass., Plén., 14 juin 1996, n° 93-21 710, Kloeckner, Dr. Fisc. 1996, n° 30, comm. 986.

¹⁸⁴⁶ CEDH., 12 juillet, n° 44759/98, Ferrazzini c/ Italie, op. cit.

¹⁸⁴⁷ Cass., com., 12 juill. 2004, n° 1266, op. cit.

¹⁸⁴⁸ Sur la question, voir, B. Hatoux « Application de l'art. 6-1 de la convention EDH au contentieux fiscal : analyses et perspectives d'un revirement du juge judiciaire », op. cit.

¹⁸⁴⁹ Philippe Marchessou, « Réflexions sur l'interprétation des textes fiscaux », op. cit p. 558.

Cette règle a été posée à propos d'un litige sur la pénalité de 80% édictée par l'art. 1840 N quater du CGI, pour laquelle le juge suprême de l'ordre judiciaire a précisé qu'il appartenait au juge d'en fixer le principe et le montant. C'est à dire, d'apprécier les éléments constitutifs de l'infraction et d'appliquer une sanction proportionnelle à cette dernière¹⁸⁵⁰. Il en découle une obligation de motivation de la décision administrative¹⁸⁵¹.

La position inverse est tenue par le Conseil d'Etat¹⁸⁵² qui estime que, pour les pénalités pour manquement délibéré ou de manœuvres frauduleuses, le juge doit certes exercer un contrôle plénier, mais à l'issue de celui-ci et de la qualification des faits, il doit nécessairement appliquer la sanction prévue par le législateur. Il ne peut pas moduler la sanction ainsi prévue¹⁸⁵³. Cette position est conforme aux conclusions du commissaire du gouvernement Jacques ARRIGHI de CASANOVA qui estime que « l'art. 6 ne prescrit aucunement la reconnaissance d'un tel pouvoir au profit du juge de l'impôt, lorsque le législateur n'a pas jugé bon de le lui attribuer »¹⁸⁵⁴. Le Conseil d'Etat estime avoir une position conforme à celle de la CourEDH. Il a de ce fait complété sa jurisprudence en jugeant que l'échelle légale de sanction peut procéder de la simple coexistence, dans la législation fiscale, de plusieurs sanctions distinctes dont l'application alternative permet indirectement de graduer la répression¹⁸⁵⁵. Plus récemment, il a jugé que les dispositions de l'art. 6-1 de la Convention européenne des droits de l'homme « n'impliquent pas, alors même que le législateur a retenu un taux unique (en l'espèce 25%) pour l'amende en cause, que le juge puisse en moduler l'application en lui substituant un taux inférieur à celui prévu par la loi ». Il a complété son raisonnement en précisant qu'il est satisfait aux exigences de la Conv. EDH dès lors que le « juge de l'impôt, après avoir exercé son plein contrôle sur les faits invoqués et la qualification retenue par l'administration, [peut] décide[r], dans chaque cas, selon les résultats de ce contrôle, soit de maintenir la majoration infligée par l'administration, soit d'en prononcer la décharge s'il estime que le contribuable n'a pas contrevenu aux règles applicables »¹⁸⁵⁶. Aussi, il n'applique la modulation que lorsque cette dernière a été prévue par le législateur¹⁸⁵⁷.

¹⁸⁵⁰ Cass., Com., 29 avr. 1997, Ferreira : RJF 6/ 97, n° 641.

¹⁸⁵¹ Voir note anonyme sous arrêt Cass., Com., 29 avr. 1997, Ferreira, op.cit.

¹⁸⁵² CE, 5 avr. 1996, Avis., Houdmond, op. cit.

¹⁸⁵³ CE, 8 juill.1998, Avis, Fattel, op. cit; RJF 8-9/98, n°970. Même solution pour ce qui est des pénalités pour absence de déclaration ou pour mise en demeure de l'art 1728 du CGI (CE, 8 mars 2002, SARL Clinique médicale de Mazargues : RJF 6/02, n°671, conclusion G. Goulard BDCF 6/02). Plus récemment CE, 26 mai 2008, n° 288583, Soc. Norelec : Dr. fisc. 2008, n° 23, p. 5 ; BDCF 8-9/08, n° 109, concl. F. Séners.

¹⁸⁵⁴ Concl. J. Arrighi de Casanova sous Avis CE 08 juillet 1998, n° 195664 : RJF 8-9/98, p. 637.

¹⁸⁵⁵ CE, 24 mars 2006, n° 257330, Soc. Martell et Co : RJF 6/06, n° 667 ; BDCF 6/06, n° 71, concl. L. Vallée.

¹⁸⁵⁶ CE, 27 juin 2008, n° 301342, Melki : Dr. fisc. 2008, n° 27, p. 5.

¹⁸⁵⁷ CE, ass., 16 févr. 2009, n°274000, Soc. ATOM. En l'espèce, le Conseil d'Etat a estimé que les dispositions qui fixent la sanction ayant été modifiées après l'infraction, les nouvelles dispositions plus douces devaient s'appliquer. Ces dispositions fixent en effet l'amende à 3% en prévoyant un plafond de 5%. Il y a donc modulation de la sanction par le législateur et par conséquent application de la loi pénale plus douce.

Philippe MARCHESSOU dont la position semble en désaccord avec celle de la haute cour administrative estime qu'il s'agit là d'«une manière élégante d'éviter de considérer que la loi, qui n'a pas prévu cette possibilité de modulation, n'est pas conforme à la Convention » et que cela dénote d'une volonté manifeste du Conseil d'Etat de refuser de tirer les conséquences pratiques du non-respect d'un engagement international de la France¹⁸⁵⁸.

Sur cette question épineuse de la modulation des sanctions fiscales, l'adaptation se fera certainement dans un sens ou dans un autre. Observons cependant que pour Pierre-François RACINE, cette position du Conseil d'Etat se justifie par « le souci traditionnel du Conseil d'Etat de ne pas aller plus vite ou plus loin que la Cour européenne »¹⁸⁵⁹. Ceci laisse penser que la Cour de cassation a une position avant-gardiste sur la question et qu'une évolution visant à plébisciter le raisonnement qu'elle tient sera la preuve de la mutation du système sous l'impulsion d'une divergence, du moins en ce qui concerne ce point précis. Surtout qu'il se pose toujours la question de savoir si le Conseil d'Etat adopterait la même position dans un cas où la sanction à taux fixe serait manifestement disproportionnée par rapport à la gravité des agissements du contribuable notamment en ce qui concerne l'abus de droit dont la pénalité est de 80 %¹⁸⁶⁰ ; bien qu'il ait donné un avant-goût de ce que pourrait être sa position dans l'arrêt du 27 juin 2008, figeant ainsi le débat sur la question¹⁸⁶¹. C'est en ce sens que l'on peut conclure en disant que : « l'interprétation contribue à intervenir sur les évolutions normatives, » soit en les accélérant, soit en les contrariant, par une résistance. « L'interprète est donc un acteur essentiel dans le processus de mutation du droit. »¹⁸⁶².

Si les juges permettent la complétude de l'ordre juridique en comblant les lacunes de la loi et les failles laissées par la législation, la question qui se pose et à laquelle on doit apporter des éléments de réponse est celle de savoir comment, en dépit de tout, corriger les effets pervers du positionnement divergent des juges face à la loi et aux questions fiscales qui l'accompagnent, lorsque ces questions ne sont pas résolues par le jeu de la contradiction et par voie de conséquence de la découverte de la solution unique ? Lorsqu'une controverse est aberrante et nécessite une réponse rapide, comment assurer l'unité juridictionnelle dans ces cas ?

¹⁸⁵⁸ Philippe Marchessou, « Réflexions sur l'interprétation des textes fiscaux », op. cit, p. 559 et 560.

¹⁸⁵⁹ P.-F.Racine : « La Place de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales en matière fiscale » in les GAJF, p. 97.

¹⁸⁶⁰ P.-F.Racine : « La Place de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales en matière fiscale » in les GAJF, p. 97.

¹⁸⁶¹ CE, 27 juin 2008, n° 301342, Melki, op.cit.

¹⁸⁶² J.Guez, *L'interprétation en matière fiscale*, Thèse op. cit. p. 207.

La perfection du dualisme juridictionnel en matière fiscale passe donc nécessairement par la régulation de certaines divergences jurisprudentielles. Ceci, afin que les deux ordres de juridiction non seulement concourent à l'unité du contentieux fiscal, à l'unité du système juridictionnel, mais aussi s'intègre efficacement et positivement dans le système fiscal tout entier.

Chapitre II : La régulation des divergences jurisprudentielles entre les deux ordres de juridiction ou la nécessité de garantir l'unité du contentieux fiscal

« Au cœur de la culture juridique française, la diversité, la divergence des règles et de leur interprétation, la contradiction des décisions siègent comme une sorte de pêché originel. L'unité retrouvée serait la réconciliation suprême, réconciliation de la loi et du juge, réconciliation du droit et du juste peut-être... Le thème de l'unité correspond à une aspiration majeure de l'esprit humain. »¹⁸⁶³. Ces propos du professeur ATIAS qui résument en quelques mots les controverses de l'ensemble de notre système juridique, permettent de percevoir au-delà de ce dernier, l'ambition commune à tous les systèmes juridictionnels. La garantie de l'unité juridictionnelle malgré la dualité des juridictions reste donc l'ambition suprême. Bien que les divergences de jurisprudence ne soient pas pléthoriques entre les deux ordres de juridiction en matière fiscale, leur existence et leur récurrence sporadique bien qu'éphémères incitent à réfléchir sur les mécanismes permettant au système juridictionnel de les réguler efficacement.

A l'heure actuelle, plusieurs méthodes existent. L'une d'entre elles a été spécialement créée par le législateur afin de résoudre tout conflit de jurisprudence qui jalonnait les productions des ordres administratif et judiciaire. Elle a cependant la particularité d'être très difficile à mettre en oeuvre car elle est subordonnée à l'existence d'un déni de justice: il s'agit du recours au Tribunal des conflits. Cette difficulté alimente l'idée selon laquelle la réforme de cette procédure devrait être envisagée pour assurer une efficacité plus accrue à notre système juridictionnel. Le faisant, on rendrait effective la remarque de Bernard PACTEAU qui soulignait que « Le Tribunal des conflits n'est aujourd'hui ni à *brûler*, ni certes non plus à *adorer*... »

¹⁸⁶³C. Atias, « La Cour de cassation, Gardienne de l'unité du droit » in *L'image doctrinale de la Cour de cassation*, op. cit. p. 73.

simplement à être observé, étudié, analysé et au besoin encore amélioré (...). Et cela n'interdit pas d'y voir toujours une pièce décisive de notre justice, on allait dire : de notre justice *tout court* »¹⁸⁶⁴. C'est dans cette perspective que nous inscrivons le rôle du Tribunal des conflits dans la régulation des probables divergences de jurisprudence entre les deux ordres de juridictions dans le contentieux fiscal (SECTION I). Le recours au Tribunal des conflits ne constituant pas la seule voie possible, nous nous intéresserons également à d'autres perspectives permettant la régulation des divergences qui existent. Nous étudierons principalement les différentes hypothèses de réforme du système qui pourraient être bénéfiques à l'unité jurisprudentielle et juridique (SECTION II).

Section I : La régulation actuelle de la divergence entre les deux ordres de juridiction : le recours au Tribunal des conflits

L'existence d'un système juridictionnel dualiste en matière fiscale dont les origines remontent à la révolution explique l'institution d'une juridiction transversale, «spéciale» dont le rôle est de « chapeauter » les deux ordres de juridiction et par conséquent de régler l'ensemble des conflits qui peuvent subvenir entre ces derniers dans l'exercice de leur mission et dans les rapports qui les unissent.

Cette juridiction a été instituée par une loi du 4 février 1850 et baptisée « Le Tribunal des conflits ». Si cette loi précise la composition de cet organe qui disparaîtra quelques années plus tard, il va falloir attendre la loi du 24 mai 1872 pour voir poindre de manière ferme et définitive ce « Capitaine »¹⁸⁶⁵, ainsi que sa mission essentielle : de la résolution des problèmes de répartition des compétences entre les deux ordres de juridiction conformément au principe de la séparation des autorités administrative et judiciaire¹⁸⁶⁶. Aussi, le rôle du Tribunal des conflits est intimement lié à notre système juridictionnel dualiste, bien qu'à l'heure actuelle, le mécanisme des *conflits* mérite de moins en moins son nom et fasse plutôt penser à un système de conciliation entre nos deux justices après avoir servi leur réconciliation historique¹⁸⁶⁷.

Cette juridiction dont la présence et l'utilité dans notre système juridictionnel actuel ne sont point remises en cause, est censée être complètement indépendante afin de remplir en toute sérénité la mission qui est sienne. Cette indépendance semble toutefois compromise par deux

¹⁸⁶⁴ B. Pacteau, « Le Capitaine » in *Le rapport du Tribunal des conflits*, 2005, p. 34.

¹⁸⁶⁵ B. Pacteau, « Le capitaine » in *Rapport du Tribunal des Conflits 2005*, 3^e partie-contribution. p. 31 et s.

¹⁸⁶⁶ Les conflits de compétence sont une variété de conflits de jurisprudence car les deux ordres de juridiction rendent des décisions contradictoires dont la résolution incombe également au Tribunal des conflits dans le cadre de sa mission principale. Voir supra.

¹⁸⁶⁷ B. Pacteau, « Le capitaine » in *Rapport du Tribunal des Conflits 2005*. op. cit. p. 35.

facteurs essentiels à savoir l'absence de budget et de locaux propres: son siège officiel se situe en effet dans les locaux du Conseil d'Etat. Marie-France MAZARDS, vice- présidente du Tribunal des conflits déplorait ce manque de moyens en soulignant que cela ne permettait pas au Tribunal de prendre en charge ses frais de fonctionnement¹⁸⁶⁸.

Toutefois, cette carence financière ne doit pas faire oublier que la composition mixte et paritaire¹⁸⁶⁹ de ce Tribunal a pour objectif principal de garantir la cohésion du système en tranchant en droit les questions de compétence¹⁸⁷⁰. Ceci représente d'ailleurs son activité principale et originelle¹⁸⁷¹. Cette activité conduit d'ailleurs à occulter qu'il est aussi de son ressort de résoudre les contrariétés de décisions au fond qui subviendraient entre les deux ordres de juridiction depuis la loi du 20 avril 1932¹⁸⁷².

Ce volet de sa mission semble voilé parce que son intervention est conditionnée par des exigences et des modalités particulièrement difficiles à remplir et qui ont ainsi un impact sur le très faible nombre de décisions rendues en la matière (I). Qu'à cela ne tienne, une fois les conditions exigées remplies, le juge des conflits peut donc s'atteler à la résolution des conflits de jurisprudence en traitant la question au fond (II).

I- Les préalables à la résolution des conflits de jurisprudence par le Tribunal des conflits dans le cadre de la loi du 20 avril 1932

La régulation des divergences de jurisprudence par le Tribunal des conflits semble être une évidence lorsqu'on s'attache à son positionnement vis à vis des deux ordres de juridiction. Il est donc supposé harmoniser l'ensemble des émissions jurisprudentielles de ceux-ci. Si « notre droit en a besoin »¹⁸⁷³, c'est aussi pour cette raison ! Il faut d'ores et déjà préciser que

¹⁸⁶⁸ Avant- propos, *Rapport du Tribunal des conflits 2005*. p.6.

¹⁸⁶⁹ Les deux ordres de juridiction sont représentés de manière égalitaire ; ce qui justifie la présidence du Tribunal des conflits par le ministre de la justice, garde des sceaux. Sa composition : 3 conseillers d'Etat et 3 conseillers à la Cour de cassation, élus pour 3 ans par leurs juridictions d'origine. Ces derniers en élisent deux autres, eux aussi conseillers d'Etat et conseiller à la Cour de cassation. Ces 9 membres élisent à leur tour, deux suppléants.

¹⁸⁷⁰ F. Gazier, «Réflexions sur les symétries et les dissymétries du Tribunal des conflits », RFDA, 1990, p. 745 (L'auteur montre la similitude de fonctionnement qui existe entre le tribunal des conflits et le Conseil d'Etat) ; G. Bachelier, Le Tribunal des Conflits, juge administratif ou juge judiciaire ? *Le dualisme juridictionnel en 2005 : Limites et Mérites*. La Rochelle 29 septembre 2005 colloques, université de la rochelle, p. 67. L'existence d'une parité certaine dans la composition du Tribunal ne masque pas totalement l'apparence à savoir que son siège au sein du Conseil d'Etat. Les modalités de fonctionnement calquées sur ce dernier ou encore sa présidence par un membre de l'exécutif semblent faire de lui, un tribunal plus administratif que judiciaire. Ce n'est que mirage car une « analyse sèche de la statistique fait apparaître un bilan qui est favorable au juge judiciaire » sur la plupart des décisions rendues au cours des 50 dernières années.

¹⁸⁷¹ Art. 25 de la Loi du 24 mai 1872.

¹⁸⁷² D. Bardonnet, *Le Tribunal des conflits juge du fond*, LGDJ, 1959.

¹⁸⁷³ B. Pacteau, « Le capitaine » in *Rapport du Tribunal des Conflits 2005*, op. cit.

les conflits positifs ou négatifs constituent eux aussi des divergences de jurisprudence au sens large du terme. Ils sont issus des décisions juridictionnelles rendues par les deux ordres de juridictions bien que ceux-ci portent sur la compétence et non sur le fond du litige. Ils sont d'ailleurs résolus par le Tribunal des conflits dans le cadre des procédures des articles R.771-1 et R. 771-2 du CJA. Nonobstant cela, nous nous contenterons d'exposer ici, la résolution des conflits de décisions, de jugements, d'arrêts au sens strict c'est-à-dire les divergences au fond en vertu de la loi de 1932.

Mais comme on le verra, la résolution des conflits de jurisprudence est difficile à satisfaire par le Tribunal des conflits car celle-ci est tributaire d'un déni de justice consécutif à des décisions définitives rendues par les juridictions des deux ordres (A). Par conséquent, il n'est donc pas incongru de réfléchir sur l'amélioration de cette procédure (B).

A- L'exigence d'un déni de justice consécutif à des décisions divergentes et définitives

Les conditions d'intervention du Tribunal des conflits dans les cas de divergences de jurisprudence sont posées par la loi du 20 avril 1932¹⁸⁷⁴. Cette loi fait suite à la célèbre affaire Rosay¹⁸⁷⁵ qui posa en substance les différentes conditions qui ont été reprises par le législateur à savoir l'existence de décisions divergentes et définitives au fond (1) conduisant à un déni de justice (2).

1- L'examen de l'existence des contrariétés de décision ayant un caractère définitif par le Tribunal des conflits

La répartition des compétences entre les deux ordres de juridiction fait du contentieux fiscal un contentieux particulièrement favorable à des problèmes de connexité. C'est à dire un contentieux dans lequel des questions peuvent conjointement être soumises aux juridictions administratives et judiciaires. Les juges des deux ordres peuvent ainsi, dans le cadre de leurs compétences respectives, rendre des décisions contradictoires¹⁸⁷⁶. Pour admettre l'application de la loi du 20 avril 1932, la contradiction entre les décisions des deux ordres de juridiction est étudiée avec minutie par le Tribunal des conflits comme le souligne précisément Jean Rivéro:

¹⁸⁷⁴ Loi du 20 avril 1932, consolidée par la Loi 60-728 1960-07-25 art. 5 JORF 28 juillet 1960.

¹⁸⁷⁵ Affaire dans laquelle une personne, victime d'un accident de la circulation dans lequel étaient en cause deux véhicules ; l'un appartenant à l'administration et l'autre à un particulier avait consécutivement demandé réparation auprès des juridictions judiciaires et administratives. Les deux ordres de juridiction ayant rendu des décisions contradictoires au fond, on était face à un déni de justice (TC, 8 mai 1933, S., 1933.III.117). Cet arrêt a cependant un ancêtre en matière de déni de justice. Ancêtre dont on parle peu : (CE 23 juill. 1857 Houlebrèque, p. 570 et Cass. 11 août 1858, D. 1858, D. 1858. 1. 570.)

¹⁸⁷⁶ Voir supra.

« Dépassant la lettre des solutions, le tribunal se livre à une analyse de psychologie judiciaire; il dégage les raisons profondes qui, par delà leur libellé, expliquent les décisions ; il fait ainsi apparaître une contradiction qui, à première vue, n'est pas évidente ; c'est dans cette attitude que s'affirme un libéralisme relativement nouveau sur le terrain de la loi de 1932 »¹⁸⁷⁷.

Ce travail de fourmi ne s'arrête pas à ce niveau car il s'assure que les tribunaux des deux ordres de juridiction ont rendu des décisions sur des questions de fond similaires. Ces décisions doivent porter sur le même objet et doivent être définitives.

Le caractère définitif de la décision ne soulève pas de difficultés, ni de remarques particulières car il s'agit des cas dans lesquels les délais des voies de recours ont expiré et/ ou les voies de recours ont toutes été exercées.

Il en va différemment de la condition relative à l'identité d'objet de la décision¹⁸⁷⁸. Cette condition donne une place importante aux cas d'espèce dont la particularité est de s'attacher aux faits. Aussi, la contrariété ne peut être relevée que si l'affaire soumise aux juges des deux ordres de juridiction est identique même si la cause juridique de la demande n'est pas la même. L'objet de la demande est donc entendu comme étant une demande identique adressée aux juges des deux ordres de juridiction¹⁸⁷⁹. Ceci conduit à comparer point pour point les décisions rendues sur la nature de la demande adressée aux juges.

Il est donc impossible d'invoquer l'existence d'une divergence de jurisprudence en se basant uniquement sur l'identité de la question de droit posée aux juges des deux ordres de juridiction¹⁸⁸⁰. La notion de divergence de jurisprudence à laquelle le juge des conflits doit apporter des éléments de réponse est donc strictement définie par le législateur. Ceci donne inévitablement un caractère super restrictif à l'action du Tribunal des conflits en matière de divergence de jurisprudence.

Cet écart entre la conception restrictive de la divergence telle que définie par le législateur dans le cadre de la compétence du Tribunal des conflits, et la conception plus extensive de la notion retenue par la doctrine, s'explique certainement par la volonté de laisser au système juridictionnelle une marge de manœuvre conséquente. Cette marge de manœuvre aurait pour but de permettre une régulation automatique des autres cas de divergence non visés par le législateur. Ceci laisse penser que la tolérance vis-à-vis des divergences est la règle et sa suppression l'exception. Puisque le Tribunal des conflits n'intervient que dans les cas où la

¹⁸⁷⁷ J. Rivero, note sous arrêt T.C. 12 décembre 1955. Thomasson : JCP 1956, n°9198.

¹⁸⁷⁸ L'identité des parties n'est pas exigée puisqu'en général, les procès n'ont pas lieu entre les mêmes parties. Si, le demandeur est le même, très souvent, le défendeur est différent.

¹⁸⁷⁹ E. Langavant, «Le tribunal des conflits et le conflit de jurisprudence ». op. cit. p. 16.

¹⁸⁸⁰ Voir supra.

décision ou l'absence de décision porte sur le même objet et dans le cas où le conflit est regrettable pour le système. Ces cas de figures restent rares en pratique. Sur l'ensemble du contentieux soumis au Tribunal des conflits, les contrariétés de décisions au fond sont très rares et sur les questions fiscales, elles sont inexistantes¹⁸⁸¹.

La seule existence des contrariétés de décisions au fond ne suffit pas à justifier la saisine du Tribunal des conflits. De cette contrariété doit résulter un déni de justice.

2- L'exigence d'un déni de justice

L'intervention du Tribunal des conflits dans la résolution des conflits de jurisprudence est une intervention conditionnée par l'existence d'un déni de justice. Ce déni doit être causé par une contrariété de décisions entre les deux ordres de juridiction sur des questions de fond.

La notion de déni de justice est retrouvée dans différents textes légaux notamment l'art. 4 du Code civil et l'art. 434-7 du code de procédure pénale (ancien art. 185 du code pénal) ou encore l'art. 434-44 du code pénal. Le déni auquel font référence ces différents textes de loi, constitue des délits sanctionnés par la loi lorsque le juge refuse de juger sous prétexte du silence, de l'obscurité ou de l'insuffisance de la loi...

Vraisemblablement, il ne s'agit pas du cas de figure visé par le législateur dans la loi de 1932. Comme le précisait jadis le commissaire du gouvernement LEMOINE, le déni dont il est question dans cette loi, ne peut être l'œuvre unilatérale d'un juge ou d'un Tribunal :

« Le législateur de 1932, en employant cette expression sans en donner de définition, mais en précisant seulement que le déni de justice devait résulter de deux décisions contraires, a...suffisamment exprimé sa pensée, laissant au tribunal des conflits le soin de décider, dans chaque cas d'espèce, et sans avoir besoin d'en donner d'autres motifs qu'une affirmation souveraine, si le demandeur se trouve bien dans la situation à laquelle il a voulu porter remède »¹⁸⁸².

Concrètement, il appartiendrait donc au Tribunal des conflits de juger au cas par cas et de décider de l'existence ou non d'un déni de justice. D'une manière générale, il s'agirait des cas dans lesquels les tribunaux des deux ordres de juridiction prononceraient des jugements dont la contrariété flagrante rendrait impossible l'exécution de ceux-ci¹⁸⁸³. En d'autres termes, pour que le juge des conflits intervienne, il faudrait que le requérant n'ait obtenu satisfaction ni auprès de l'ordre judiciaire et ni auprès de l'ordre administratif. Une telle expérience n'a

¹⁸⁸¹ En 2005, seuls 3 cas de saisine au titre de la loi du 20 avril 1932 ont été enregistrés et en 2006, deux affaires dont aucune sur la matière fiscale (Source: *Rapport du Tribunal des conflits 2005 et 2006*).

¹⁸⁸² Voir concl. du comm. du gouvernement Lemoine, sous arrêt. TC, 12 décembre 1955, Thomasson : D. 1956, p. 437 ; JCP 1956, n°9198, concl. Lemoine, note Rivero.

¹⁸⁸³ *Lexique des termes juridiques*, p. 146 et 189.

jamais vu le jour dans le contentieux fiscal. Cela ne veut pas dire qu'il n'existe pas de contrariété de jurisprudence en la matière. Mais cela traduit tout simplement le fait que les divergences ou les écarts d'interprétation qui peuvent être relevés ne se soldent pas en déni de justice et que leur impact reste limité à l'incohérence du système juridique.

En tout état de cause, si une telle réalité se présentait, le justiciable disposerait de deux mois à compter de la dernière décision au fond pour saisir le Tribunal des conflits à peine d'irrecevabilité de sa requête.

Cette hypothèse exclut de manière expresse les conflits sur les questions de compétence et principalement le conflit négatif qui conduit parfois le Tribunal à examiner le fond de l'affaire pour se prononcer sur la compétence ou non d'une juridiction. Tandis que le conflit négatif se solde par un jugement d'incompétence, dans le déni de justice, la compétence n'est pas remise en cause mais les juridictions saisies refusent de faire droit à la demande.

En définitive, la procédure de règlement des conflits de jurisprudence mise en place par le législateur reste marginalement employée, son strict encadrement permet d'affirmer que le rôle régulateur du Tribunal des conflits reste ici très théorique, surtout en matière fiscale.

Pour que ce rôle soit efficient et que la procédure soit fréquemment mise en œuvre, il serait souhaitable que deux améliorations soient apportées au système actuel à savoir faciliter la saisine du Tribunal des conflits et permettre au juge des conflits de trancher le fond des affaires lorsqu'il est saisi dans le cas de conflits négatifs de compétence.

B- Quelques propositions d'amélioration pour une régulation plus efficiente des divergences de jurisprudence

Les aménagements de la procédure actuelle iraient dans deux sens. Dans un premier temps, il s'agirait d'élargir le champ d'application de la loi du 20 avril 1932. L'existence d'un déni de justice serait certes une condition d'efficacité de la procédure mais elle n'en serait plus la seule. Le seul fait que l'on soit face à une injustice individuelle ou générale réelle devrait être prise en compte car l'injustice est vectrice d'insécurité juridique. Les justiciables qui n'obtiendraient pas de réponse identique à une question visant à reconnaître dans les mêmes conditions, leurs droits substantiels pourraient saisir le Tribunal des conflits (1). Dans un second temps, il s'agirait pour le Tribunal des conflits de trancher directement la question au fond lorsqu'il est saisi dans le cadre des conflits négatifs (2).

1- L'élargissement du champ d'application de la loi du 20 avril 1932 : Accepter alternativement le déni de justice et l'idée d'une injustice individuelle ou générale

L'usage restreint de la procédure de règlement des conflits de jurisprudence trouve son fondement essentiel dans les conditions restrictives posées par le législateur. Il faut croire que cela a été fait à dessein à en croire les écrits du doyen VEDEL. Pour ce dernier, le texte n'a pas été conçu pour résoudre d'une manière générale les contrariétés de jurisprudence à savoir celles qui portent à la fois sur la compétence et sur le fond. Pourtant si cette loi n'a été inventée que pour la résolution des conflits de décisions, rien n'empêche le Tribunal des conflits de devenir juge du droit et régulateur de jurisprudence¹⁸⁸⁴.

Le professeur ROLLAND qui a participé à l'élaboration de loi de 1932 s'insurgeait, lui, contre l'idée de faire du Tribunal des conflits le régulateur des divergences de jurisprudence. Mais, il admettait qu'une telle éventualité puisse être envisageable¹⁸⁸⁵.

Toutefois, il reste certain que la loi du 20 avril 1932 définit de manière très restrictive les cas dans lesquels le Tribunal des conflits pourrait intervenir. Si la divergence est une condition nécessaire, elle ne suffit pas seule à susciter l'intérêt du juge des conflits. Le catalyseur reste le déni de justice. Autrement dit, l'existence du conflit de jurisprudence reste normale et ne devient problématique que lorsqu'il crée une injustice, une iniquité individuelle et non pas « partielle »¹⁸⁸⁶ ou générale. Il doit s'agir d'un même justiciable à qui les juges n'auraient pas rendu justice ou octroyé ce dont il avait droit ! En d'autres termes, tout contribuable placé dans la même situation qui se voit appliquer un jugement contradictoire n'a pas vocation à saisir le Tribunal des conflits bien que la rupture d'égalité soit manifeste¹⁸⁸⁷.

Tout l'intérêt réside donc ici : rendre général le déni de justice ou élargir les cas d'admission de la divergence de jurisprudence en acceptant un traitement par le Tribunal des conflits dès lors que deux contribuables ou justiciables placés dans la même situation se verraient appliquer des solutions jurisprudentielles différentes. Même s'il n'y a pas déni de justice, il y a tout de même inconsistance de l'ordonnancement juridique.

Elargir la notion de « conflits de jurisprudence » reviendrait donc à ne pas la circonscrire aux cas d'injustices individuelles conduisant à un déni de justice mais à tous les cas dans lesquels les juges des deux ordres de juridiction, pour des contribuables placés dans la même situation ou dans des situations comparables, rendraient des jugements contradictoires,

¹⁸⁸⁴ G. Vedel, « De l'arrêt Septfonds à l'arrêt Barinstein » : JCP 1948.I. 682.

¹⁸⁸⁵ Cité par E. Langavant : « Le tribunal des conflits et le conflit de jurisprudence », op. cit. p. 13.

¹⁸⁸⁶ « Il n'y a pas déni de justice, affirme avec force M. Fourcade, quand on obtient une justice partielle, sans quoi la notion de déni de justice s'universaliserait » ; (« débats parlementaires » Sénat 1931, Séance du 7 mai 1931, JO du 8 mai 1931); cité par D. Bardonnet, *Le Tribunal des conflits juge du fond*, op. cit. p. 38.

¹⁸⁸⁷ CE, 20 mai 1998, n° 155738, Sté d'exploitation des carburants, op. cit. ; Cass., com., 6 mars 2007, n° 05-18 113, Sté Clémenceau, op. cit.

indépendamment de l'existence d'un déni de justice. Ceci, même si en théorie les notions d'égalité et de justice restent des concepts à contenu variable et que, cette variabilité constitue leur force et leur handicap majeur contrairement au déni de justice dont les contours précis permettent de définir de manière quasi certaine les cas d'application de la loi.

Le seul risque éminent d'une telle réforme est l'encombrement du Tribunal des conflits. Si une telle crainte est légitime, force est de souligner que les divergences de jurisprudence entre les deux ordres de juridiction en matière fiscale restent tout de même « providentiellement des accidents exceptionnels »¹⁸⁸⁸.

2- Trancher le fond du litige dans les conflits négatifs

Le rôle du Tribunal des conflits en matière de conflits de jurisprudence est limité aux questions de fond ayant fait l'objet d'un déni de justice. Pourtant, il arrive très souvent que ce dernier examine des affaires au fond pour déterminer la juridiction compétente. Le faisant, le Tribunal des conflits tranche des questions de fond. Selon le doyen VEDEL, constitue « les présupposés obligatoires des questions de compétence »¹⁸⁸⁹. Dans de telles conditions, pourquoi ne réglerait-il pas ostensiblement la question de fond au-delà de la détermination de la juridiction compétente. En effet, il est clair et évident que « son rôle jurisprudentiel dépasse son rôle juridictionnel »¹⁸⁹⁰.

En théorie, le Tribunal des conflits ne s'éloignerait pas de sa compétence car une telle résolution se ferait toujours dans le cadre de la régulation des conflits de jurisprudence. Comme le faisait encore remarquer Emmanuel LANGAVANT, le conflit de compétence reste une variété du conflit de jurisprudences et « le Tribunal des conflits, en tant que régulateur des compétences, saisi de ce conflit de jurisprudence, est alors obligé de prendre parti au préalable sur la question de fond, et sa décision sur la compétence constitue en réalité le procès des jurisprudences des deux ordres »¹⁸⁹¹.

Une telle approche a également des avantages sur le plan pratique puisque renvoyer le contribuable devant la juridiction compétente pour régler une question qui aurait pu être résolue devant le Tribunal des conflits contribue à alourdir le procès et entraver l'efficacité de la justice fiscale. Il serait donc plus simple, à l'instar de la faculté dont dispose le Conseil d'Etat qui peut après cassation¹⁸⁹², régler une affaire au fond si l'intérêt d'une bonne

¹⁸⁸⁸ R. Chapus, *Droit administratif général*, op. cit. p. 767, n° 979.

¹⁸⁸⁹ G. Vedel, « De l'arrêt Septfonds à l'arrêt Barinstein (La légalité des actes administratifs devant les Tribunaux judiciaires », op. cit.

¹⁸⁹⁰ Idem.

¹⁸⁹¹ E. Langavant, « Le tribunal des conflits et le conflit de jurisprudence », op. cit. p.16.

¹⁸⁹² Loi du 31 décembre 1987.

administration de la justice le requiert, d'élargir la compétence de la juridiction des conflits en lui octroyant cette faculté supplémentaire.

Ce dernier pourrait donc examiner l'affaire dans les mêmes conditions que lorsqu'il y aurait déni de justice. Il reprendrait entièrement l'affaire en étudiant les questions de faits et de droit ; ce qu'il fait en général dans ce cas. Ceci serait d'autant plus raisonnable que le fossé entre le conflit négatif et la divergence au fond est très minime et que la distinction entre les deux notions ne tient qu'à un fil. Le professeur Prosper Weil disait à ce propos que toute réflexion dont le but est de chercher à déterminer si c'est la compétence qui entraîne le fond ou l'inverse est vaine car « ce sont là deux aspects d'une seule et même réalité »¹⁸⁹³. On se demande d'ailleurs pourquoi dans les textes de loi visant la résolution des conflits entre les deux ordres de juridiction, le législateur s'évertue à séparer le fond et la compétence.

Quoiqu'il en soit, cette solution qui paraît singulièrement satisfaisante, présente néanmoins de nombreux dangers notamment celui de priver les juridictions normalement compétentes des litiges relevant de leur ordre de juridiction, et de faire du Tribunal des conflits, un 3^e degré de juridiction malgré lui.

En outre, elle conduirait à dénaturer l'objet même du conflit de compétence dont le but est de régler les soucis de compétence, et non pas de régler les litiges au fond bien que la compétence et le fond soient intimement liés. Il faut dire qu'en pratique, les tribunaux déclarés compétents n'ont pas en général des soucis quant à la décision à rendre au fond, surtout lorsque le terrain a été préalablement déblayé par le juge des conflits de compétences.

Ces deux propositions d'amélioration de champ d'application de la compétence du Tribunal des conflits ne doivent pas non plus nous faire perdre de vue la nécessité de la divergence dans notre système¹⁸⁹⁴. En effet, une procédure de règlement de divergence de jurisprudence plus permissive priverait le système de la contradiction et du débat dont il a besoin pour son épanouissement. Cette vision est certainement l'une des raisons pour laquelle le déni de justice reste la condition essentielle et incontournable au traitement de la divergence jurisprudentielle sur des questions de fond par le Tribunal des conflits.

II- La résolution des conflits de jurisprudence par le Tribunal des conflits

¹⁸⁹³ Voir notamment en ce sens P. Weil, « Conflits de décisions au fond et conflits négatifs de compétence », op. cit.

¹⁸⁹⁴ Voir supra.

Dès l'avènement de la loi de 1932, le Tribunal des conflits s'est vu adjoindre de nouvelles prérogatives et fonctions qui lui ont valu l'appellation de « juge du fond »¹⁸⁹⁵. S'il a très peu mis en exergue¹⁸⁹⁶ ces nouveaux talents depuis l'institution de cette loi, cela ne préjudicie en rien de l'existence de ce rôle très spécifique. Après avoir vérifié avec minutie que les différentes conditions sont remplies, le Tribunal des conflits peut donc se livrer en toute indépendance (A) à l'examen de l'affaire au fond et y apporter une solution unique qui logiquement, et en principe s'impose aux juridictions des deux ordres de juridiction (B).

A- Le juge des conflits : un juge de droit commun?

Les prérogatives reconnues au Tribunal des conflits dans la loi du 20 avril 1932 ont un caractère singulier car le juge des conflits se distingue dans un premier temps des juridictions suprêmes des deux ordres de juridiction qui ne jugent qu'en droit (1). Son rôle s'apparente donc à celui des juges du fond qui posent un regard sur l'ensemble du litige c'est-à-dire tant sur les questions de fait que de droit (2).

1-Une juridiction suprême distincte des autres juridictions suprêmes

La question n'appelle pas de développements particuliers car il va de soi que le Conseil d'Etat et la Cour de cassation ne se prononcent plus qu'en droit depuis la réforme de la juridiction administrative en 1987 et du contentieux fiscal se déroulant devant la juridiction judiciaire en 1998¹⁸⁹⁷. Se distinguant ainsi des autres juridictions suprêmes qu'il chapeaute, au demeurant, le Tribunal des conflits se rapproche néanmoins à certains égards des juridictions de droit commun.

2- Un tribunal suprême mais un tribunal de droit commun ?

A travers la résolution des conflits de jurisprudence ayant donné lieu à un déni de justice, le Tribunal des conflits qui jusqu'alors était juge de la compétence des ordres de juridiction en vertu du respect de la séparation des autorités administrative et judiciaire, devient juge de droit commun car il peut donner des solutions au litige sur le fond de l'affaire. La notion de fond recouvrant ici toutes les acceptions possibles et imaginables. Daniel BARDONNET, dit à ce sujet que la notion doit être entendue dans son sens le plus large à savoir « comme l'ensemble des questions de fait et des questions de droit soulevées dans une espèce, le 'fond' couvre à la fois le problème de la recevabilité de l'action et le problème de 'fond' au second sens du mot, c'est-

¹⁸⁹⁵ Voir notamment : D. Bardonnet, *Le Tribunal des conflits juge du fond*, op.cit ; J. Theis, « Le tribunal des conflits juge du fond », RDP 1932, p. 491 ; G. Vedel, « De l'arrêt Septfonds à l'arrêt Barinstein » : JCP 1948.I. 682, E. Langavant, « Le Tribunal des conflits et le conflit de jurisprudence », AJ 1956, 1, p. 13.

¹⁸⁹⁶ Jamais en matière fiscale !

¹⁸⁹⁷ Voir supra : Titre I partie I de la présente étude.

à-dire la question soulevée par le procès, la pertinence des arguments présentés (...) le fond recouvre à la fois le problème des règles de forme et des règles de 'fond' c'est-à-dire le contenu objectif de la règle de droit applicable au procès.»¹⁸⁹⁸.

Dans de telles conditions, le juge des conflits n'est ni plus ni moins qu'un juge de droit commun dont l'activité est point pour point identique car il étudie minutieusement la question en litige : il vérifie la recevabilité du recours¹⁸⁹⁹, examine les faits, les qualifie, vérifie la règle de droit applicable aux faits et donne une solution concrète au litige. Sa seule particularité, c'est qu'il ne peut être assimilé aux juridictions du fond. Il reste une juridiction suprême qui chapeaute les deux ordres. Il rend à ce titre une décision qui doit s'imposer aux deux ordres et permettre une conciliation entre les jurisprudences divergentes.

B- L'autorité juridique de la décision conciliatrice du Tribunal des conflits

Au terme de son travail de réflexion sur le conflit de jurisprudence qui oppose les deux ordres de juridiction, le Tribunal des conflits prend une décision qui règle la divergence. Cette décision est insusceptible de faire l'objet d'appel (1). Toute la question est de savoir quelle autorité conférée à celle-ci (2).

1- La décision résolvant la divergence de jurisprudence

Les prérogatives larges du Tribunal des conflits dans le cadre de la loi de 1932 lui permettent de rendre en toute indépendance et en toute souveraineté une décision propre. Il «tranche le litige au fond selon le droit et selon l'équité»¹⁹⁰⁰. Il n'est en rien lié par les décisions rendues par les deux ordres de juridiction sauf si ceux-ci sont d'accord sur un point de fait ou de droit. La compétence du Tribunal des conflits se limite en effet aux points qui divergent entre les deux ordres. Cette décision peut néanmoins être le reflet de la décision rendue par l'un ou l'autre ordre de juridiction.

Cette décision a pour but de régler le conflit de jurisprudence, de trancher le litige et sa nature de décision juridictionnelle définitive n'est pas discutée¹⁹⁰¹. A ce titre, elle est importante à deux niveaux: elle permet dans un premier temps la résolution du conflit immédiat en réparant l'injustice commise. Ce règlement direct des questions de fond trouve sa justification essentielle dans la volonté de ménager le justiciable en lui évitant des frais et une perte de

¹⁸⁹⁸ D. Bardonnet, *Le Tribunal des conflits juge du fond*, LGDJ, 1959, p. 8.

¹⁸⁹⁹ Voir supra.

¹⁹⁰⁰ Comm. du gouvernement Lemoine, concl. Sous TC, 12 décembre 1955, Thomason, op. cit.

¹⁹⁰¹ D. Bardonnet, *Le Tribunal des conflits juge du fond* op. cit. p. 101.

temps supplémentaires¹⁹⁰² car le Tribunal des conflits aurait pu tout aussi renvoyer la question devant l'ordre de juridiction qui selon lui serait plus à même de résoudre la question.

Dans un second temps, cette solution permet de résoudre les conflits ultérieurs et médiats qui pourraient subvenir sur des questions similaires.

La décision ainsi rendue par le Tribunal n'est susceptible d'aucun recours.

A travers celle-ci, il régule donc les divergences de jurisprudence entre les deux ordres de juridiction et il se positionne donc en juge omnipotent.

Si l'intérêt de la résolution des conflits de jurisprudence par le Tribunal des conflits est évident, juridiquement, il se pose la question de la valeur de cette décision, de son autorité.

2- L'autorité de la décision résolvant la divergence de jurisprudence

Si la résolution des conflits de jurisprudence par un organe extérieur voire supérieur aux deux ordres de juridiction est une nécessité qui s'est fait ressentir dans l'ancien droit et avant la loi de 1932¹⁹⁰³, force est de constater qu'il est difficile de donner une véritable autorité de droit aux décisions du Tribunal des conflits. S'il est un organe juridictionnel extérieur aux deux ordres de juridiction, il reste néanmoins un organe dépourvu d'autorité juridique sur ceux-ci. Il reste dépourvu de pouvoir hiérarchique et ne dispose d'aucun pouvoir juridique de contrainte vis à vis des deux ordres de juridiction qui gardent toute leur indépendance. Par conséquent, ils n'ont aucune obligation d'obéissance et d'obédience vis-à-vis de la jurisprudence du Tribunal. Cette vision est confortée par le fait qu'une décision juridictionnelle n'a pas vocation à être générale en vertu des dispositions de l'article 5 du code civil. Aussi, elle ne vaut juridiquement que pour le cas d'espèce pour lequel elle a été rendue et elle ne reste obligatoire qu'à l'égard des parties au litige.

Dans de telles conditions, il se pose la question de savoir sur quelle base une telle décision peut être entérinée d'autant que l'histoire montre qu'on a observé un phénomène de résistance de la part des ordres de juridiction, en l'occurrence, de la part de l'ordre judiciaire qui a refusé d'intégrer et de respecter certaines décisions rendues par celui qui est censé être le « capitaine ». En définitive, elle a nagé à contre-courant et a fini par obtenir gain de cause¹⁹⁰⁴.

¹⁹⁰² S. Guinchard, G. Montagnier, A. Varinard, *Institutions juridictionnelles*, p.407.

¹⁹⁰³ D. Bardonnet, *Le Tribunal des conflits juge du fond*, op. cit. p. 28.

¹⁹⁰⁴ Voir notamment A. Homont, «L'appréciation de la légalité des actes administratifs individuels par les tribunaux de l'ordre judiciaire» op. cit. ; V. Lesclous : « L'appréciation des actes administratifs par le juge répressif », op. cit.

Si une telle résistance n'a été observée qu'en ce qui concerne les conflits de compétence en particulier, le problème reste quasi-identique pour ce qui est des conflits de jurisprudence de manière générale. Il faut toutefois noter que Jean RIVERO a souligné à propos notamment de la décision Thomasson que le Conseil d'Etat avait un intérêt majeur à suivre l'arrêt rendu par le Tribunal des conflits car il s'agissait pour lui de réparer une erreur grossière commise et de conserver son autorité parce que : « si le Conseil d'Etat avait refusé de se rendre aux arguments du Tribunal des conflits, les demandeurs déboutés auraient pu, au terme d'un détour par le juge judiciaire, et d'une procédure relativement simple, faire annuler la décision ».

Au-delà de cet intérêt personnel, il faut dire que l'acquiescement de la décision du Tribunal des conflits dépend entièrement de la bonne volonté des deux ordres de juridiction car « le Tribunal des conflits n'a aucun moyen, hors son autorité morale, d'imposer son point de vue »¹⁹⁰⁵. En effet, contrairement aux juridictions suprêmes qui disposent toujours du pouvoir de casser les jugements inférieurs qui contrediraient leur jurisprudence, le Tribunal des conflits reste démuni parce qu'aucune voie juridique ne lui permet de remettre en cause un arrêt rendu par les juridictions des deux ordres.

Est-ce que dans ces conditions le « capitaine » est vraiment « un » capitaine ? Telle est la question que nous serions tentés de poser. La réponse est oui car dans le conflit de décisions, la réponse donnée par le Tribunal est d'abord une décision qui met fin au litige de manière définitive car cette décision n'est susceptible d'aucun recours. Aussi, elle bénéficie de l'autorité de chose jugée. Ni les juridictions de l'ordre judiciaire, ni celles de l'ordre administratif ne peuvent à nouveau revenir sur le litige. Toute la question est de savoir comment une telle décision peut influencer pour l'avenir. Il faut pour cela compter sur le prestige dont jouit le Tribunal des conflits et sur son utilité à la fois juridique et historique. Son rôle a évolué : s'il est toujours arbitre des compétences, il est aussi devenu par la force des choses « Cour suprême » commune aux deux ordres de juridiction. Bien que ne disposant pas de moyen de coercition, il dispose d'une autorité de fait qui se justifie par ailleurs par la cohésion d'ensemble que ses décisions semblent apporter au système tout entier.

Ainsi, si la procédure de saisine du Tribunal reste telle qu'elle se présente de nos jours, elle limite la régulation des divergences à des cas strictement définis par le législateur. De ce fait, elle mérite d'être éventuellement complétée par d'autres mécanismes alternatifs de traitement de la divergence.

¹⁹⁰⁵ G. Vedel : « De l'arrêt Septfonds à l'arrêt Barinstein » (La légalité des actes administratifs devant les Tribunaux judiciaires », op. cit.

Section II : Un traitement alternatif de la divergence jurisprudentielle: l'hypothétique réforme du système actuel

La divergence jurisprudentielle est le défaut par excellence du dualisme juridictionnel. Il est donc impératif d'éradiquer celle-ci de manière définitive lorsque cette dernière apparaît nuisible. L'une des solutions serait de les laisser se développer dans le système jusqu'à ce que ce dernier décide de les faire disparaître à travers ce qu'on a appelé la découverte de la solution unique stable¹⁹⁰⁶ : la résorption de la divergence entre les deux ordres de juridiction serait dans ce cas l'œuvre du temps¹⁹⁰⁷. L'abrogation ou la disparition de la disposition légale objet d'une divergence d'interprétation pourrait également être considérée comme, un procédé de régulation de la divergence. Tel a notamment été le cas avec la suppression du décret du 28 novembre 1983¹⁹⁰⁸, sur la base duquel, les juridictions administratives fondaient la jurisprudence selon laquelle l'obligation de mentionner les délais et voies de recours (art. 9 du décret) ne s'appliquait pas à la présentation de la réclamation préalable au TPG¹⁹⁰⁹. La mise en place de cette jurisprudence allait en effet à l'encontre des dispositions réglementaires dont elle restreignait le champ d'application. En effet, ces dispositions posaient l'obligation pour l'administration de mentionner sur la décision administrative, suite à une procédure administrative non juridictionnelle, les voies et délais de recours. Cette jurisprudence était bien évidemment contraire à celle retenue par la Cour de cassation qui a toujours estimé que cette obligation existait dès l'émission de l'acte de poursuite et donc par voie de conséquence s'étendait à la réclamation préalable¹⁹¹⁰. De telles solutions de régulation de la divergence présentent toutefois le handicap de faire perdurer l'incertitude dans le temps même si elles mettent en avant une sorte d'autorégulation de la jurisprudence par le système lui-même.

C'est la raison pour laquelle un autre type de solution doit être envisagé, au-delà de l'action du Tribunal des conflits. Il s'agirait de créer une juridiction ou un ordre de juridiction unique qui officierait en matière fiscale ou alors de confier entièrement ce contentieux à l'un des deux ordres de juridiction existants. Cette idée qui n'est pas nouvelle en soi, mérite toutefois d'être réexaminée dans le contexte actuel afin de déterminer sa pertinence et sa faisabilité (I).

¹⁹⁰⁶ Voir *supra*.

¹⁹⁰⁷ J. Massot et T. Girardot, *Le Conseil d'Etat*, op. cit. p. 103.

¹⁹⁰⁸ Abrogation du décret du n°83-1025 du 28 novembre 1983 par à compter du 1^{er} juillet 2007 par le décret n°2006-672 du 8 juin 2006, relatif à la création, à la composition et au fonctionnement de commissions administratives à caractère consultatif : J.O n° 132 du 9 juin 2006, p. 8706.

¹⁹⁰⁹ Voir notamment dans ce sens CAA Bordeaux, 5 mars 1996, n° 94-589 : RJF 5/96, n°663 ; CE, 15 nov. 1996, n°172241, Rozier, op. cit.

¹⁹¹⁰ Cass., com., 4 juin 2002, n° 1107 FS-P. Bail, op. cit ; Cass., com., 31 mars 2004, n° 617 FS-D, op. cit.

Les limites de cette hypothèse conduisent à envisager le maintien du dualisme juridictionnel en matière fiscale. Ce maintien doit toutefois s'accompagner d'ajustements structurels afin d'assurer l'unité jurisprudentielle et une meilleure cohérence de la justice fiscale (II).

I- L'Hypothèse d'une juridiction fiscale unifiée

En vue de garantir l'unité du contentieux fiscal, la dissolution des divergences peut s'opérer grâce à la création d'un ordre de juridiction fiscal (A). Cette hypothèse qui reste toutefois chimérique conduit à envisager une solution différente à savoir, confier l'ensemble du contentieux fiscal à l'un des deux ordres de juridiction existants (B).

A- L'hypothétique création d'un ordre de juridiction fiscal

Le contentieux fiscal repose actuellement sur les deux ordres de juridiction qui cohabitent dans notre système juridique. Il n'existe donc pas d'ordre de juridiction fiscal c'est-à-dire une juridiction ou des juridictions organiquement indépendantes des juridictions civiles ou administratives¹⁹¹¹, qui auraient vocation à traiter le contentieux fiscal. Pourtant, il n'est pas inutile d'envisager la création d'un tel ordre car celui-ci résoudrait bien des problèmes, en l'occurrence celui des divergences. Cet avantage principal (1) est toutefois moindre face aux nombreux inconvénients qui résulteraient de la mise en place d'un tel ordre (2).

1- Les avantages liés à la création d'un ordre de juridiction fiscal

L'hypothèse de la création d'un ordre de juridiction n'est pas nouvelle car elle a déjà été évoquée par de nombreux auteurs¹⁹¹² et précisément par Maestre¹⁹¹³ qui s'est notamment prononcé pour la mise en place d'une juridiction fiscale spécifique, distincte des juridictions administrative et judiciaire existantes. Une telle réforme avait toutefois été jugée inconcevable à une certaine époque¹⁹¹⁴. Le débat semblait d'ailleurs clos¹⁹¹⁵.

¹⁹¹¹ Voir infra.

¹⁹¹² J.C. Maestre, « A propos de la loi du 27 décembre 1963 portant unification ou harmonisation des procédures en matière fiscale », op. cit. 537 à 609 (Mise en place d'une juridiction fiscale distincte des juridictions administrative et judiciaire existantes); Ph. Bern, *La nature juridique du contentieux de l'imposition*, (attribution du contentieux fiscal à la juridiction administrative); op. cit ; et plus récemment dans une optique plus générale et non propre à la matière fiscale : R. Drago ; Marie-Anne Frisson-Roche, « Mystère et mirages des dualités des ordres de juridiction et de la justice administrative, APD 1997, n° 41, p. 135, mais aussi D. Truchet, « Plaidoyer pour une cause perdue : La fin du dualisme juridictionnel », AJDA sept-2005.p. 1767.

¹⁹¹³ J.C. Maestre, « A propos de la loi du 27 décembre 1963 portant unification ou harmonisation des procédures en matière fiscale », op. cit. p.537.

¹⁹¹⁴ M. Chrétien, «Réflexion sur la dualité juridictionnelle en matière fiscale », Mélanges Waline, op. cit. L. Trotabas « La nature juridique du contentieux fiscal en droit français », op. cit. Dans une certaine mesure l'administration fiscale elle-même, a refusé d'opter pour cette unification (M. Maestre, « A propos de la loi du 27 décembre 1963 portant unification ou harmonisation des procédures en matière fiscale », op. cit).

¹⁹¹⁵ Robert Hertzog a à nouveau écarté une telle hypothèse en soulignant le caractère peu probant des exemples étrangers. Il cite les exemples grecs et allemands pour étayer son propos. R. Hertzog, « Naufrage ou sauvetage de la justice fiscale », op. cit. p. 141.

Cependant, la réforme récente de l'administration qui s'est traduite par la fusion de la direction générale des impôts et de la direction générale de la comptabilité publique, permet de reposer la question de l'unité juridictionnelle à travers la création d'un ordre de juridiction unique. En effet, l'argument principal qui a été avancé à savoir, offrir au contribuable un interlocuteur unique, est facilement transposable au contentieux fiscal devant les juges : « Le premier objectif est d'améliorer significativement le service rendu aux contribuables en leur permettant d'effectuer toutes leurs démarches fiscales auprès d'un seul interlocuteur et dans un même lieu : c'est le « guichet fiscal unifié »¹⁹¹⁶. On s'imagine donc que si cela est possible au sein de l'administration, pourquoi n'en serait-il pas de même lorsque le juge intervient.

De plus, les nombreuses convergences organiques et processuelles constatées entre les deux ordres de juridiction seraient un argument qui renforcerait cette vision car les spécificités disparues, les dissonances estompées, cette particularité du système semble avoir perdue de son intérêt.

Et enfin, la construction européenne et l'intégration qu'elle propose, a conduit à s'interroger sur l'insertion de notre système juridictionnel dans cet ensemble, car ce dernier reste tout de même singulier¹⁹¹⁷. C'est la raison pour laquelle un réexamen des avantages d'une juridiction fiscale unique ne semble pas superflu.

Aussi, il est important de mettre en exergue la facilité avec laquelle le contribuable trouverait son juge puisque la juridiction fiscale unifiée réglerait définitivement les problèmes de compétence.

Cependant, cet avantage pratique n'est pas à la hauteur de l'avantage théorique que constituerait l'unité jurisprudentielle au terme du règlement définitif des divergences.

En effet, il faut impérativement souligner la méthode avec laquelle un ordre de juridiction unique en la matière réglerait les « résistances » jurisprudentielles des juridictions de fond : la divergence jurisprudentielle serait abolie dans la mesure où il y aurait une hiérarchie entre les juridictions. Les solutions dissidentes des juges de fond seraient un facteur d'émulation du contentieux sans toutefois être un frein à l'unité juridictionnelle. Le rôle de la juridiction suprême serait effectivement identique à celui exercé actuellement par le Conseil d'Etat et la Cour de cassation, qui, il faut le rappeler, dissipent les divergences d'interprétation sur les questions de droit au sein de leurs ordres respectifs.

¹⁹¹⁶ www.minefi.gouv.fr/directions_services/sircom/dgfip.pdf, p.1, avril 2008.

¹⁹¹⁷ R. Drago « Actualité du principe de séparation en France et dans les Etats de la CEE » : AJDA sept. 1990, p. 581 et s.

De plus, la solution donnée par le juge fiscal serait la même dès lors qu'on serait face à une question juridique présentant les mêmes caractéristiques. Ainsi, les probables divergences de jurisprudence seront définitivement réglées dans la mesure où l'unité de la jurisprudence serait assurée par la juridiction suprême de l'ordre de juridiction ainsi créé.

Incidemment, la durée du procès fiscal serait raccourcie car l'instance ne serait pas ponctuée de nombreuses questions préjudicielles ; si oui, elles seraient limitées. Ceci est un atout considérable tant sur le plan interne que sur le plan européen. L'efficacité de la justice permettrait dans ce cas, de respecter l'article 6-1 de la Convention européenne des droits de l'homme qui prône le respect d'un « délai raisonnable » comme étant un élément essentiel du procès équitable.

Les avantages de la mise en place d'un ordre de juridiction fiscale s'accompagnent malheureusement de nombreux inconvénients.

2- Les inconvénients liés à la mise en place d'un ordre de juridiction fiscale

Ces inconvénients liés à la mise en place d'un ordre de juridiction fiscale sont à la fois juridiques et pratiques.

Sur le plan juridique, certaines questions devraient préalablement être réglées avant d'envisager la mise en place d'un tel ordre. En l'état actuel du droit fiscal, il est effectivement difficile de dire avec précision ce qu'est ou non un prélèvement fiscal¹⁹¹⁸. Il serait donc utile de préciser la notion afin que cette dernière puisse incidemment permettre de délimiter de manière plus précise les contestations fiscales qui seront du ressort de la juridiction qui serait nouvellement créée.

Sur le plan purement organique, il s'agirait concrètement soit d'affecter une partie des locaux des juridictions actuelles aux juridictions fiscales, soit d'en construire¹⁹¹⁹. Cette pensée va à contre courant de la tendance actuelle¹⁹²⁰. De plus, une telle réorganisation suppose que des juges soient spécifiquement affectés aux juridictions nouvellement mises en place. Sauf que le débat actuel s'articule autour du manque de personnel dans le domaine de la justice et

¹⁹¹⁸ Voir supra.

¹⁹¹⁹ A ce propos, Robert Hertzog avait déjà souligné le coût exorbitant et éventuel d'un démembrement des juridictions actuelles. Il soulignait en plus des besoins en locaux, les divers frais de gestion de telles juridictions mais surtout les problèmes de constitution des nouveaux corps de magistrats. R. Hertzog, « Naufrage ou sauvetage de la justice fiscale », op. cit. p. 141.

¹⁹²⁰ La chancellerie a réduit des pôles de juridictions, par deux décrets (n° 2008-145 et Décret n°2008-146 du 15 février 2008) du 15 février 2008 modifiant le siège et le ressort des tribunaux d'instance, des juridictions de proximité et des tribunaux de grande instance, et des tribunaux de commerce, JO 17 févr. 2008, p. 2862). Au 1er janvier 2011, on comptera 862 juridictions contre 1190 avant la réforme. Il faut toutefois préciser que ce sont les juridictions de l'ordre judiciaire qui sont visées.

principalement des juges pour mener à bien les missions qui leur sont confiées. Dans de telles conditions, on imagine mal comment un troisième ordre de juridiction pourrait s'intercaler entre les deux ordres existants.

De plus, rien ne prouve que la mise en place d'un tel ordre règle définitivement les problèmes de répartition des compétences. En effet, Maxime CHRETIEN¹⁹²¹ attirait déjà l'attention sur le fait que la mise en place d'une juridiction unique s'accompagnerait forcément de nombreuses réformes. Il faisait notamment référence à la sous-répartition des contestations fiscales au sein de ce même ordre de juridiction. Une telle répartition à son avis, ne serait pas moins compliquée que la répartition actuelle.

Effectivement, la création d'un troisième pôle juridictionnel qui aurait exclusivement en charge les contestations fiscales multiplierait à l'infini les questions préjudicielles¹⁹²² car, le règlement des litiges fiscaux suppose parfois le recours à des notions de droit privé et de droit public dont la compétence ressortit aux deux ordres de juridiction actuels. L'une des solutions qui à notre avis ne serait pas la meilleure, consisterait éventuellement à donner une pleine compétence à cet ordre de juridiction fiscal.

En dépit de celle-ci, un ordre de juridiction supplémentaire, fût-il fiscal, dénaturerait le paysage juridictionnel et remettrait en cause l'essence de nos institutions. Ce point de vue est renforcé par le Conseil constitutionnel qui a estimé que la dualité des ordres juridictionnels a une valeur constitutionnelle. C'est pour cette raison essentielle qu'on peut légitimement penser que la création d'un ordre de juridiction fiscal est une idée chimérique et qu'on peut reprendre les mots du doyen TROTABAS qui écrivait qu'« il n'y a pas place entre l'ordre judiciaire et l'ordre administratif pour un troisième pôle juridictionnel »¹⁹²³.

En définitive, au-delà de l'avantage théorique principal qui se résume à la cohésion du système juridictionnel et juridique fiscal, les difficultés que générerait la mise en place d'un tel ordre, permettent de penser objectivement que cette solution reste une hypothèse d'école. Ceci amène à envisager d'autres cas de figure et précisément une résolution de la divergence par l'attribution de l'ensemble du contentieux fiscal à l'un des ordres de juridiction existants.

B- L'hypothèse de l'attribution du contentieux fiscal à l'un des deux ordres de juridiction existants

¹⁹²¹ M. Chrétien, « Réflexion sur la dualité juridictionnelle en matière fiscale », Mélanges Waline, op. cit. p.122.

¹⁹²² R. Hertzog, « Naufrage ou sauvetage de la justice fiscale », op. cit. p. 141.

¹⁹²³ L. Trotabas, « La nature juridique du contentieux fiscal en droit français », Mélanges Maurice Hauriou, op. cit. p. 714.

Dans ce cas précis, le contentieux fiscal serait non pas partagé entre les deux ordres de juridiction mais il serait entièrement confié soit à la juridiction judiciaire (1), soit à la juridiction administrative (2).

1- Un contentieux fiscal confié entièrement à l'ordre judiciaire

Plusieurs raisons essentiellement historiques permettent de valider une telle option¹⁹²⁴. Dans l'ancien régime, le contentieux fiscal était réglé par les juridictions spécialisées qui étaient toutes des juridictions de droit commun, même si la gestion des litiges fiscaux semblait une mission de la compétence de l'administration active (fonctionnaires locaux ou régionaux, Conseil du roi et intendant)¹⁹²⁵. En soi, il n'existait pas spécialement une distinction entre les juridictions de l'ordre administratif et celles de l'ordre judiciaire.

De plus, à l'heure actuelle, plusieurs pays voisins notamment l'Allemagne, ou encore le Royaume-Uni ont des systèmes similaires qui fonctionnent. Aussi, au-delà des principes révolutionnaires, il n'est pas utopique d'envisager de confier l'ensemble du contentieux fiscal aux juridictions de l'ordre judiciaire. Toute la question est donc de savoir comment s'organiserait celui-ci. A ce titre, deux cas de figures doivent être mis en lumière. Soit on consent à supprimer la juridiction administrative, ce qui est une solution très redoutée par la doctrine de droit administratif (a). Soit, sans supprimer l'ordre de juridiction administratif, on confie les contestations fiscales dont il a la charge aux juridictions de l'ordre judiciaire (b).

a- La suppression de la juridiction administrative

La suppression de la juridiction administrative et par voie de conséquence de celle du Conseil d'Etat serait une solution objective et réaliste dans la mesure où la spécificité de cette dernière paraît ne plus se justifier aujourd'hui. La justice administrative semble se banaliser parce qu'elle est de plus en plus soumise aux mêmes contraintes et garanties essentielles que toute

¹⁹²⁴ Même si, le professeur Hertzog a souligné que l'unification du contentieux fiscal au profit des juridictions judiciaires n'est ni désiré, ni souhaitable parce que les magistrats judiciaires seraient, semble-t-il mal à l'aise face à l'administration et ne seraient pas formés aux affaires fiscales. R. Hertzog, « Naufrage ou sauvetage de la justice fiscale », op. cit. p. 142.

¹⁹²⁵ Pour la petite histoire, ces juridictions ont d'abord été des juridictions investies d'une mission particulière, avant de devenir des juridictions de droit commun (La Monarchie devait apporter des garanties à ses sujets. Aussi, «les fonctionnaires qui jugeaient des affaires fiscales «tendaient à devenir de véritables magistrats ». C'est ainsi que sont par la suite nées plusieurs juridictions en l'occurrence, les greniers à sel en charge de la Gabelle, les juges des traites, compétents dans le contentieux des douanes) car les intendants et le roi ne voyaient plus en elles, des institutions chargées de mener à bien le recouvrement de ses deniers. Ceux-ci, habitués à régler les litiges entre les particuliers risquaient d'être influencés par l'état d'esprit de la population. Chargées des litiges fiscaux au départ avec pour mission de faire tout ce qui était en leur pouvoir pour s'assurer du recouvrement de l'impôt, ils risquaient devenir un obstacle pour le roi. C'est la raison pour laquelle la monarchie a dessaisi les juges ordinaires et a confié le procès fiscal et les crimes de la rébellion contre l'impôt aux fonctionnaires locaux, au Conseil du roi et aux intendants. Les juridictions spéciales qui sont nées par la suite, sont issues des évolutions des compétences de ces fonctionnaires, Voir G. Ardent, *Théorie sociologique de l'impôt*, op. cit., p. 901 et s.

autre justice¹⁹²⁶. En d'autres termes, le juge administratif ressemble de plus en plus à un juge de droit commun. Aussi, si ce juge est davantage un juge de droit commun qu'un juge administratif, la spécificité qui justifierait que le contentieux fiscal soit de son ressort disparaît. Cette disparition s'accompagnerait donc d'une disparition logique de l'ordre administratif. Ce dernier se fondrait donc dans l'ordre judiciaire. Au sein de cet ordre, serait éventuellement créée une chambre ou une sous-section fiscale¹⁹²⁷. Celle-ci garantirait l'unité du contentieux fiscal.

Cette pensée qui reprend l'idée générale de la fusion des deux ordres de juridiction¹⁹²⁸ au profit de la juridiction judiciaire, sanctionnerait la juridiction d'exception¹⁹²⁹. Une telle réforme reste toutefois difficilement envisageable comme en témoigne la tentative de réforme constitutionnelle de mai 2008¹⁹³⁰.

La doctrine de droit administratif y serait très opposée car idéologiquement, tout le droit administratif s'est construit autour de cette spécificité. Aussi, remettre en cause de manière aussi frontale la juridiction administrative, c'est remettre en cause le droit administratif lui-même. C'est également remettre en cause le bien fondé de la séparation des contentieux judiciaires et administratifs qui reste un principe fondamental dans notre système juridique¹⁹³¹. En effet, si l'amendement proposé¹⁹³² par Jean-Luc Warsmann avait été retenu, celui-ci aurait permis au législateur de créer des « blocs de compétences sans tenir compte de la dualité juridictionnelle, de répartir le contentieux non plus en tenant compte des actes en cause, mais plutôt des matières et enfin, de supprimer les réserves de compétences consenties

¹⁹²⁶ B. Pacteau, « Constitutionnalisation ou européanisation de la justice administrative : faut-il choisir », in *Mélanges P. Pactet*, Dalloz, 2003, p. 793.

¹⁹²⁷ En cela, le système serait voisin du système anglais. En Angleterre, l'organisation juridictionnelle ne fait point de distinction entre les juridictions administratives et les juridictions de l'ordre judiciaire. De ce fait, les juridictions judiciaires sont compétentes pour régler l'ensemble des litiges. Il existe toutefois au sein de celles-ci des juridictions spécialisées. Aussi, le contentieux fiscal est confié à certaines d'entre elles. Des décisions rendues par les (*commissioners et Vats tribunals*) peuvent faire l'objet d'un recours sur des questions de droit devant la Haute cour (*High court*), la cour d'appel (*Court of appeal*) et de façon assez marginale devant la *Supreme court* qui remplace depuis une réforme constitutionnelle de 2007 la formation de jugement de la chambre des Lords. Voir P. Beltrame, L. Mehl, *Techniques, politiques et institutions fiscales comparées*, 2^e éd. Refondues puf, 1997, p. 611.

¹⁹²⁸ En l'occurrence, D. Truchet, « Fusionner les juridictions administratives et judiciaires ? » in *Mélanges J.-M. Auby*, Dalloz, 1992, p. 335.

¹⁹²⁹ Même si l'histoire de nos institutions montre la tendance inverse. En effet, sous l'ancien régime, chaque fois que les juridictions en charge du contentieux avaient tendance à être assimilées aux juridictions de droit commun, elles étaient dessaisies de leur compétence en matière fiscale. Voir dans ce sens G. Ardent, *Théorie sociologique de l'impôt*, op. cit. p. 901.

¹⁹³⁰ Voir le rapport n°892 du 15 mai 2008, réalisé au nom de la commission des lois par Jean-Luc Warsmann, rapporteur sur le projet de loi constitutionnelle n°820, p. 239.

¹⁹³¹ Mazeaud, *Journal le Monde* du 20 mai 2008.

¹⁹³² Amendement qui avait pour but d'étendre le domaine de la loi à la répartition des contentieux entre les ordres juridictionnels.

au juge administratif par le Conseil Constitutionnel dans sa décision de n° 89-256 DC du 23 janvier 1987¹⁹³³.

De plus, le Conseil d'Etat n'est pas la réplique identique de la Cour de cassation. La double fonction (administrative et juridictionnelle) qu'il tient de l'histoire lui permet de garder une grande originalité bien que les fonctions juridictionnelles exercées par les deux cours suprêmes convergent. Si l'unification juridictionnelle ne peut se faire au profit des juridictions judiciaires au moyen de la suppression de l'ordre administratif, on peut toujours imaginer un système dans lequel la compétence du juge administratif en matière fiscale serait octroyée aux juridictions de l'ordre judiciaire.

b- La suppression de la compétence du juge administratif dans le contentieux fiscal

S'il est difficile d'envisager la suppression de la juridiction administrative, il est plus opportun d'imaginer une suppression de sa compétence en matière fiscale. En d'autres termes, la juridiction judiciaire deviendrait la juridiction de droit commun en matière fiscale et aurait en charge la gestion des contestations relatives aux impôts qui sont actuellement de la compétence de la juridiction administrative tant pour le contentieux de l'assiette que pour le contentieux de l'obligation de payer. Tous les impôts directs, la taxe sur le chiffre d'affaires ainsi que les impositions innomées qui sont par essence, la manifestation de la puissance publique seraient du ressort des juridictions judiciaires.

Choisir de confier ce contentieux au juge judiciaire n'est pas une aberration sur le plan pratique. Le juge judiciaire de l'impôt est en effet compétent pour gérer ce type de litige car les questions soulevées ne lui sont pas étrangères. Il gère effectivement le même type de contestations pour les impôts relevant actuellement de sa compétence.

Cette attribution globale du contentieux conduirait donc à une réécriture simple du Livre des procédures fiscales. L'art. L. 199 du LPF, confierait le contentieux de l'impôt au juge judiciaire et l'art. L. 281 du LPF, le contentieux du recouvrement au juge de l'exécution.

L'unité de la juridiction fiscale serait donc assurée par la Cour de cassation.

Si cette pensée s'avère judicieuse, elle va toutefois à l'encontre de la pensée révolutionnaire. C'est donc le principal obstacle théorique à la mise en place d'une telle approche. Aussi, la nécessité de respecter les principes révolutionnaires nous met dans l'obligation d'envisager

¹⁹³³ O. Pluen, « La Constitution de blocs « contentieux » : aspect du débat sur la dualité juridictionnelle », op. cit.

d'autres solutions notamment celle de confier l'ensemble du contentieux fiscal à la juridiction administrative.

2- Le choix en faveur de la juridiction administrative

Les raisons pour lesquelles, il serait plus logique de confier entièrement le contentieux fiscal à la juridiction administrative trouvent leur essence dans les lois des 16 et 24 août 1790 qui posent le principe de la séparation des pouvoirs.

Les penseurs révolutionnaires ont conçu le système afin de soustraire l'administration du joug des anciens parlements qui représentaient jadis l'autorité judiciaire. Les affaires administratives devaient être jugées par l'administration elle-même : les affaires fiscales sont par essence les affaires de l'administration. Il va donc de soi que l'administration connaisse de l'ensemble du contentieux des impositions, quelle que soit la nature directe ou indirecte de celles-ci.

De plus, on sait que c'est sous un fallacieux prétexte juridique qu'une partie du contentieux fiscal a été octroyée aux juridictions judiciaires. Le contentieux fiscal est un contentieux par essence objectif. Or le juge judiciaire juge surtout des droits subjectifs, ceux des individus. En lui confiant une partie du contentieux fiscal, le législateur lui a donné une prérogative qui n'est pas naturellement la sienne. Aussi, concevoir un système dans lequel le contentieux fiscal serait de la compétence exclusive des juridictions administratives permettrait de corriger les erreurs du passé et de rétablir l'équilibre rompu. C'est ce que proposait d'ailleurs Philippe BERN¹⁹³⁴. Il a en cela été relayé par Robert HERTZOG qui a souligné que le transfert du « contentieux fiscal aux juridictions administratives ne devrait pas soulever davantage de questions préjudicielles ou d'application de droit privé, en matière de droits d'enregistrement, que ce qui existe déjà dans le droit fiscal des affaires ou la fiscalité immobilière »¹⁹³⁵.

De plus, la réduction progressive des impôts qui sont de la compétence du juge judiciaire, permet d'envisager une telle réforme. Depuis quelques années, on assiste en effet à la diminution du champ d'application de ces impôts¹⁹³⁶. Ceci conduit à supposer que le

¹⁹³⁴ Ph. Bern, *La nature juridique du contentieux de l'imposition*, Thèse 1972.

¹⁹³⁵ R. Hertzog, « Naufrage ou sauvetage de la justice fiscale », op. cit. p. 145.

¹⁹³⁶ On peut à titre d'exemple citer la loi n° 2007-1223 du 21 août 2007 en faveur du travail, de l'emploi et du pouvoir d'achat, dite loi TEPA, ou « paquet fiscal ». Elle a été adoptée par le Parlement le 1^{er} août 2007 et a considérablement modifié le calcul de certains impôts qui sont de la compétence du juge judiciaire. Les impôts visés sont effectivement les droits de succession et l'ISF. Les premiers sont de sa compétence en application des critères légaux. Le second relève de sa compétence en application des critères jurisprudentiels (Voir supra). La loi TEPA a réduit le champ d'application des droits de succession. Ceux-ci ont été en l'occurrence supprimés pour le conjoint survivant. L'abattement pour les enfants est passé à 150.000 euros, de même que celui des personnes handicapées. Ces nombreuses mesures, pour ne citer que celles-là, réduisent le nombre de successions imposables. Le taux de celui-ci serait alors de 5%. Autrement dit, près de 95 % de succession serait exonérés d'impôts. Ceci réduit considérablement le contentieux éventuel. L'aménagement de l'ISF notamment avec

contentieux sera également réduit. Pour des raisons de volume, confier tout le contentieux de l'assiette de ces impôts aux juges administratifs serait un choix rigoureux, opportun et logique.

Si ce choix semble donc logique au regard des principes révolutionnaires, ces mêmes principes limitent fondamentalement l'action du juge administratif dans le contentieux fiscal. Ce contentieux est loin de se limiter au seul contentieux de l'assiette ; il s'étend au contentieux du recouvrement de l'impôt.

Si aucun principe ne s'oppose au transfert de compétence des litiges relatifs à l'obligation de payer des impôts qui sont du ressort actuel du juge judiciaire, il en va différemment des litiges relatifs à la régularité en la forme des actes de poursuites. C'est un domaine par excellence réservé aux juridictions de l'ordre judiciaire. Cette pensée révolutionnaire qui est devenue un principe constitutionnel que l'on retrouve à l'art. 66 de la Constitution rend difficile une réforme dans laquelle le juge administratif connaîtrait des litiges concernant les libertés individuelles et la propriété privée¹⁹³⁷ dans le contentieux fiscal.

Certes, on assiste de plus en plus à une petite révolution dans ce domaine dans la mesure où depuis quelques années, le juge administratif s'est départi de la pensée selon laquelle, il pourfendrait les intérêts de l'administration. C'est ainsi qu'il s'est vu octroyer dans d'autres contentieux, précisément dans le contentieux administratif général, de nouvelles armes pour protéger les libertés fondamentales¹⁹³⁸. Il n'en demeure pas moins que c'est un domaine qui est du ressort exclusif des juridictions judiciaires et qu'il est de ce fait impératif de respecter les principes révolutionnaires pour un meilleur équilibre de nos institutions juridictionnelles.

Ainsi, on se rend compte que le dualisme juridictionnel en matière fiscale reste la solution la plus juste sur le plan idéologique et sur le plan pratique.

l'abattement de 30% applicable sur la résidence principale, permet aussi de réduire considérablement la part du contentieux en la matière. Cet abattement réduit le nombre de personnes imposables car elle a une conséquence directe sur l'assiette de cet impôt.

¹⁹³⁷ L'« autorité judiciaire est garante de la propriété » est un principe fondamental reconnu par les lois de la République depuis une décision Constitutionnelle (CC. n° 89-256 DC du 25 juillet 1989).

¹⁹³⁸ On fait référence ici à la loi n° 2000-597 du 30 juin 2000 : lorsqu'il y a atteinte aux libertés fondamentales et en cas d'urgence, les juges administratifs ont des pouvoirs quasi identiques à ceux reconnus aux juges judiciaires. Voir notamment A. Gouttenoire, « Les aménagements du dualisme juridictionnel : le bloc de compétence judiciaire en matière de propriété privée et libertés fondamentales » in *Le dualisme juridictionnel : limites et mérites, actes de colloques*, Dalloz 2007, p. 56 et s.

Si le dualisme demeure la solution la plus appropriée dans le contentieux fiscal, il devrait toutefois subir des améliorations pour que l'unité de la juridiction fiscale puisse être garantie. Pour cela, il est donc nécessaire de repenser le dualisme juridictionnel en matière fiscale¹⁹³⁹.

II- Repenser le dualisme juridictionnel en matière fiscale?

Les développements précédents montrent que la création d'un ordre de juridiction compétent en matière fiscale ou encore la réunion du contentieux fiscal au sein d'un des deux ordres préexistants ne permettent pas la cohérence du système tout entier. Si on assure éventuellement l'unité de la juridiction fiscale, on bafoue de l'autre côté les principes sur lesquels reposent les institutions.

Toutefois, on ne peut pas ignorer que le dualisme juridictionnel en matière fiscale est porteur de complexité et vecteur d'un certain nombre de difficultés. Aussi, toute la question est de savoir comment gérer cette complexité.

Face à des considérations aussi importantes les unes que les autres, il est donc important de repenser profondément le dualisme juridictionnel en matière fiscale.

Pour cela, deux options sont possibles : soit le système actuel est maintenu. Ce maintien s'expliquerait par le fait qu'il fonctionne assez bien malgré la complexité qu'il engendre. De plus, seuls des réajustements structurels pourraient le rendre irrépréhensible face aux reproches relatifs à l'insécurité juridique et à la cohérence du système tout entier (A). Soit alors, ce dualisme serait repensé à la lumière des principes révolutionnaires. Cette solution qui à notre avis reste la meilleure, contribue de toute façon, à l'enracinement du dualisme juridictionnel en matière fiscale (B).

A- Le maintien du système dual actuel

Le maintien de la dualité juridictionnelle en matière fiscale telle qu'elle apparaît de nos jours s'explique par plusieurs raisons (1) même si le système présente de nombreuses limites tangibles (2).

1- Les raisons justifiant le maintien de ce système

Les raisons qui justifieraient le maintien du système actuel sont nombreuses. Les premières sont essentiellement liées au cadre européen qui ne remet pas en cause l'organisation

¹⁹³⁹Nous rejoignons en ce sens le professeur Hertzog (R. Hertzog, « Naufrage ou sauvetage de la justice fiscale », op. cit. p. 142) qui disait que les solutions devraient être recherchées dans le système existant même si les solutions qu'il propose, ne convergent pas avec les nôtres. Voir infra.

juridictionnelle de la France. Les secondes quant à elles, trouvent leur essence dans l'histoire de nos institutions.

La première raison est principalement liée à l'intégration sans heurt de notre système dans les institutions européennes. En effet, si l'avènement de l'Europe suscita des frayeurs quant à l'insertion de notre système juridique dans les années 1990, force est de souligner que la dualité juridictionnelle n'est pas remise en cause par les institutions européennes. Il est vrai que si elle ne complique pas fondamentalement le contentieux administratif ou judiciaire, il en va différemment du contentieux fiscal car les compétences s'enchevêtrent dans celui-ci. Toutefois, une réforme actuelle de la dualité juridictionnelle en matière fiscale ne peut se faire de manière isolée.

Bien qu'à l'origine, le dualisme juridictionnel en matière fiscale ne soit pas lié au dualisme institutionnel, aujourd'hui, il s'inscrit inévitablement au sein de celui-ci.

Aussi, une réforme en matière fiscale suppose une réforme de l'ensemble des institutions à moins que ne soit créé un troisième pôle de juridictions qui serait spécialisé dans les affaires fiscales ou que ce contentieux ne soit confié aux juridictions administratives ou judiciaires au risque de favoriser la progression exponentielle des questions préjudicielles.

D'un point de vue historique, le dualisme juridictionnel fait partie intégrante de notre patrimoine¹⁹⁴⁰. Il s'agit « du reste institutionnel d'une histoire périmée, le conservatoire désuet d'une conception archaïque de l'Etat »¹⁹⁴¹. D'aucuns le comparent d'ailleurs à un « monument historique, qui à défaut de ravir l'œil, pourrait au moins finir par se fondre dans le décor et se faire oublier »¹⁹⁴². Aussi comme tout élément d'un patrimoine, il mérite d'être restauré, réhabilité afin de s'adapter au temps et de perdurer dans le temps. Et ce d'autant qu'il ne fait pas de doute qu'il s'agit d'une structure forte qui a dessiné un modèle historique dont les apports ne peuvent qu'être valorisés¹⁹⁴³.

Sur le plan théorique, il ne faut pas oublier que le dualisme juridictionnel a favorisé l'émergence des règles juridiques de fond (notamment en matière administrative)¹⁹⁴⁴, dont

¹⁹⁴⁰ Il faut dire que l'histoire et la culture nationale sont à l'origine des deux grands systèmes juridictionnels rencontrés à travers le monde. En effet, on a toujours opposé le système moniste au système dualiste. Seules les sensibilités historiques et culturelles ont dicté les choix des uns et des autres. Pour une présentation succincte de ces deux modèles, Voir notamment : R. Drago : « Actualité du principe de séparation en France et dans les Etats de la C.E.E » op. cit, p. 581.

¹⁹⁴¹ J. Caillousse : « Les justifications du maintien actuel du dualisme juridictionnel », op. cit. p. 1783.

¹⁹⁴² Agathe Van Lang, « Le dualisme juridictionnel en France : une question toujours d'actualité », op. cit. p. 1760.

¹⁹⁴³ D. Truchet, « Plaidoyer pour une cause perdue : la fin du dualisme juridictionnel », op. cit. p. 1769.

¹⁹⁴⁴ On en veut pour exemple le régime juridique de la responsabilité fiscale et l'application du REP en matière fiscale aussi résiduel qu'il soit.

l'application en droit fiscal est salutaire. Autrement dit, l'ensemble du système juridique actuel s'articule autour du dualisme juridictionnel qui lui-même s'intègre sans trop de difficulté dans l'ordre juridique en garantissant l'unité de celui-ci. C'est vrai qu'au-delà de cet aspect tout à fait marginal, il n'existe pas de véritables raisons juridiques permettant de plaider pour le maintien du système juridictionnel dual¹⁹⁴⁵.

Aussi, si ce système perdure en matière fiscale, c'est surtout grâce à des considérations pratiques importantes.

Parmi celles-ci, on peut citer sans sourciller les questions d'opportunité tant juridiques que politiques¹⁹⁴⁶. Il est clair qu'une réforme actuelle du système reste théorique car elle est uniquement évoquée par la doctrine¹⁹⁴⁷. Toutefois sur le plan pratique, elle reste inenvisageable parce qu'un système juridictionnel unifié n'est pas source de garantie d'une meilleure administration de la justice. Or il est certain que la dualité juridictionnelle en matière fiscale présente un atout énorme sur le plan fonctionnel. En permettant la spécialisation des contentieux fiscaux devant les ordres en charge de celui-ci, elle contribue à l'efficience de la justice fiscale.

Malgré tous les éloges que l'on peut faire au système, force est de reconnaître que celui-ci a des limites.

2- Les limites du système dual actuel

Le système présente toutefois de nombreuses limites qui se résument aux différents problèmes qu'il engendre. Toutefois, ces derniers ne sont pas insolubles. Il s'agit principalement de la durée du procès fiscal, l'accès au juge, la gestion parallèle et non uniforme des contestations fiscales dont la conséquence inévitable est la divergence des solutions.

La durée du procès pourrait être réduite à travers une réforme minime du mécanisme de la question préjudicielle qui, au demeurant, complexifie le contentieux en le disséquant. En effet, si elle est un véritable trait d'union entre les deux ordres de juridiction, son utilisation peut valablement s'envisager dans le cadre d'une procédure simplifiée qui serait à l'image de la question préjudicielle telle qu'instaurée par l'art ; 234 du Traité CE¹⁹⁴⁸.

Quant au droit d'accéder au juge dont peut se prévaloir tout contribuable et qui serait restreint par la répartition complexe des instances fiscales entre les deux ordres de juridiction, une

¹⁹⁴⁵ Il faut dire que cette remarque est à double sens car il n'existe pas non plus de véritables raisons juridiques permettant de prôner avec véhémence la gestion du contentieux fiscal par un seul ordre de juridiction.

¹⁹⁴⁶ J. Caillosse, «Les justifications du maintien actuel du dualisme juridictionnel », op.cit. p. 1782.

¹⁹⁴⁷ Idem.

¹⁹⁴⁸ Voir supra.

étude menée par l'administration fiscale énonce que cette réalité « ne perturbe que faiblement l'accès du contribuable au juge »¹⁹⁴⁹.

Reste donc la question de la gestion parallèle et non uniforme des contestations fiscales. Malheureusement, un regard attentif permet de constater une convergence à la fois structurelle et fonctionnelle de sorte qu'il est difficile d'opposer de façon péremptoire les deux ordres de juridiction.

En définitive, le débat s'articule essentiellement aujourd'hui autour des divergences jurisprudentielles. C'est la critique la plus virulente adressée au système parce qu'elle fait peser sur celui-ci, un doute important quant à la cohérence du contentieux fiscal. C'est la raison pour laquelle, l'une des solutions jugées adéquates serait de réformer le système. Toutefois, la réforme envisageable s'inscrit toujours dans le cadre d'un dualisme juridictionnel. Elle présente cependant la particularité de respecter les principes révolutionnaires en matière fiscale. En définitive, et pour reprendre la pensée de Bernard STIRN, face aux besoins actuels, la dualité juridictionnelle est non seulement une évidence mais c'est en plus un atout majeur¹⁹⁵⁰.

B- La réforme du système actuel : pour une application stricte des principes révolutionnaires en matière fiscale

La réforme du système actuel aurait pour bases légales les lois de 1790. Il s'agirait de rétablir la pensée révolutionnaire en corrigeant les erreurs du passé. Pour cela, revenir un tant soit peu aux origines permettrait de mieux comprendre l'approche et les raisons de la nouvelle clé de répartition que nous proposons¹⁹⁵¹.

La création de la juridiction administrative avait pour ambition de contourner les anciens parlements et d'assurer la séparation des pouvoirs. Bien qu'on soit arrivé à un certain équilibre de nos jours, la répartition du contentieux fiscal telle qu'elle a été décrite devrait être réformée dans une optique de simplification comme le proposait déjà Maxime CHRETIEN¹⁹⁵². L'idée serait de répartir le contentieux fiscal entre les deux ordres de

¹⁹⁴⁹ Conseil des impôts, Les relations entre le contribuable et l'administration fiscale, 20^e rapport au président de la république, Ed. des JO, 2002.

¹⁹⁵⁰ B. Stirn : « Quelques réflexions sur le dualisme juridictionnel », Justice 1996, n°3, p. 41.

¹⁹⁵¹ Sa mise en place participerait à la simplification de la répartition des compétences notamment en ce qui concerne le contentieux du recouvrement. Aussi logique que soit la répartition actuelle, elle reste d'une complexité importante. Cette complexité a justifié l'adoption des dispositions de la loi du 9 décembre 2004 qui avaient autorisées le gouvernement à prendre par voie d'ordonnance toutes mesures adaptant la législation relative aux impositions de toutes natures en vue de simplifier « les règles régissant le contentieux du recouvrement notamment en ce qui concerne la répartition des compétences juridictionnelles ». Le délai d'habilitation avait été fixé à 12 mois par l'art. 92 de ladite loi. Celui-ci a expiré et aucune mesure n'a été adoptée.

¹⁹⁵² M. Chrétien, « Réflexion sur la dualité juridictionnelle en matière fiscale », *Mélanges Marcel Waline*, op.cit.

juridiction de la manière suivante : le contentieux de l'assiette des impôts et de l'obligation de payer serait de la compétence des juridictions administratives (1). Tandis que le contentieux du recouvrement serait l'apanage des juridictions judiciaires (2).

1- Une prééminence de la juridiction administrative dans le contentieux de l'assiette et de l'obligation de payer

Rappeler la compétence de principe de la juridiction administrative dans le contentieux de l'assiette, de l'obligation de payer, du montant et de l'exigibilité des impositions est le choix le plus judicieux qui puisse être fait. Elle serait donc complètement investie des pouvoirs que les constituants ont voulu lui conférer. Cette compétence prendrait sa source dans les principes révolutionnaires et précisément dans les lois des 16 et 24 août 1790 qui posent le principe de la séparation des pouvoirs.

De plus, dans la mesure où le contentieux de l'obligation de payer traite essentiellement des questions relatives à l'impôt lui-même et qu'il est difficile de l'intégrer dans les poursuites proprement dites parce qu'il concerne la validité de la créance elle-même, il serait légitime de confier sa gestion au juge administratif.

Ce choix serait judicieux et rendrait beaucoup plus efficace le système actuel. Présentement l'organisation du contentieux fiscal entre les deux ordres de juridiction permet d'orienter le litige vers la juridiction la plus à même d'en connaître. La dualité juridictionnelle étant devenue fonctionnelle, cela permettrait tout en respectant les principes révolutionnaires, de construire un système logique et rigoureux, destiné à rendre la justice dans les conditions les plus favorables aux justiciables.

Le système serait logique car il respecterait les rouages de l'histoire, en l'occurrence le principe de la séparation qui est à la base du système juridictionnel. Il serait rigoureux car les divergences dont on a fait état, existent essentiellement parce que les deux ordres de juridiction interviennent sur les mêmes questions dans le contentieux de l'assiette.

Le contentieux de l'assiette et celui de l'obligation de payer étant confiés exclusivement aux juridictions de l'ordre administratif, le chevauchement de solutions serait écarté et l'autorité de chose jugée permettrait d'assurer une meilleure cohérence du système. Ce dernier serait enfin destiné à rendre la justice dans les conditions les plus favorables : les litiges seraient effectivement de la compétence des juridictions spécialisées.

Tous les problèmes ne seront pas résolus pour autant car si la gestion des contestations fiscales de certains impôts a été confiée au juge judiciaire, c'est à cause de leur lien étroit avec des questions de droit privé. Leur rapatriement vers les juridictions administratives pose la

question du traitement des questions incidentes et secondaires nécessaires à la solution du litige lorsque la réponse à ces dernières n'est pas claire et présente des difficultés sérieuses. L'intervention du mécanisme de la question préjudicielle reste donc inévitable malgré la critique dont elle fait l'objet. Si elle est réformée, elle servira encore mieux le dualisme juridictionnel dans le contentieux fiscal.

Ce contentieux ne se limite malheureusement pas au contentieux des impositions de quelque nature que ce soit, il englobe aussi le recouvrement de ces impositions qui vraisemblablement fait appel aux libertés individuelles dont la protection a été confiée exclusivement aux juridictions de l'ordre judiciaire. De ce fait, le contentieux des poursuites en matière fiscale peut difficilement être confié aux juridictions administratives¹⁹⁵³. Cette limite capitale donne le droit d'envisager le nécessaire maintien de la compétence du juge judiciaire dans le contentieux fiscal.

2- Le nécessaire maintien de la compétence du juge judiciaire : le contentieux des poursuites en matière fiscale

Si on peut envisager de confier le contentieux de l'assiette de toutes les impositions aux juridictions administratives conformément aux principes révolutionnaires, le maintien de la compétence du juge judiciaire s'impose dans le contentieux des poursuites en application de ces mêmes principes. En effet, l'art. 66 de la Constitution qui reprend les principes révolutionnaires et en vertu duquel nul ne peut être détenu arbitrairement, justifie l'office du juge judiciaire en tant que gardien de la liberté individuelle et de la propriété privée.

Le contentieux des poursuites en matière fiscale est un contentieux qui justifie sur ces deux terrains la compétence des juges judiciaires. Il s'agit d'un contentieux dans lequel le contribuable se voit amputé d'une partie de son patrimoine quel que soit l'impôt en cause. Il s'agit aussi d'un contentieux dans lequel les poursuites mises en œuvre peuvent porter atteinte aux libertés fondamentales.

Aussi, bien qu'on note l'existence de nombreuses réformes dans le contentieux administratif général qui permettent l'intrusion du juge administratif en la matière¹⁹⁵⁴, il faut préciser que

¹⁹⁵³ Le rapport Fouquet sur l'amélioration de la sécurité juridique des relations entre les contribuables et le fisc (de juin 2008 ; Dr. Fisc. 2008, n°27, p.7 et s.), propose une solution intermédiaire. Il s'agirait d'unifier le contentieux du recouvrement en confiant à chacun des juges de l'impôt la totalité du recouvrement des impôts relevant de sa compétence. Une telle solution va évidemment à l'encontre des principes révolutionnaires et devrait à notre avis être écartée.

¹⁹⁵⁴ Voir notamment, l'art 521-1 et s. du CJA ; M. Fouletier, « La réforme du 30 juin 2000 relative au référé devant les juridictions administratives », RFDA 2000, p.963 ; R. Vandermeeren, « La réforme des procédures d'urgences devant le juge administratif », AJDA 2000. 706 ; A. Gouttenoire, « Les aménagements du dualisme juridictionnel : le bloc de compétence judiciaire en matière de propriété privée et de libertés fondamentales » in *Le dualisme juridictionnel : limites et mérites*. Actes de colloques, op. cit.

cette intrusion reste sporadique. Le contentieux des poursuites constitue un pan entier du contentieux judiciaire. En matière fiscale, bien que les règles qui s'appliquent soient en partie des règles du Livre des procédures fiscales, la prééminence des procédures d'exécution reste la règle. Il ne s'agit donc pas de simples procédures d'urgence ! Aussi, la compétence du juge judiciaire en matière fiscale ne peut facilement être éludée.

Conclusion Titre II :

Nonobstant, la règle selon laquelle face à plusieurs interprétations de la loi fiscale, le juge doit retenir la plus favorable au contribuable, conformément à l'adage *in dubio contra fiscum*, les divergences d'interprétation demeurent, charroyant l'insécurité et l'associant sans ambages à la dualité juridictionnelle. Elle met un accent particulier sur le défaut de cohérence du système, sur l'absence de rationalité et de prévisibilité des jugements. Alors que paradoxalement, l'homogénéité de la jurisprudence de par sa prévisibilité est un facteur primordial pour l'unicité de la juridiction fiscale au-delà des aspects organiques.

Mais si finalement la controverse jurisprudentielle était positive ?

C'est dans cette optique positive qu'a été abordée la question de l'utilité de la divergence de jurisprudence entre les deux ordres de juridiction dans le contentieux fiscal. En effet, ayant été perçue dans un premier temps comme une incohérence du système qu'il fallait rapidement jeter aux orties du fait des conséquences négatives qu'elle engendrait, une nouvelle approche du phénomène a été réalisée. Cette idée reluisante a permis de percevoir l'apport positif des contrariétés de jurisprudence dans le système dualiste. Loin d'effriter l'unité du système, la divergence de jurisprudence paraît être une étape dans l'enracinement de l'unité de l'ordre juridique en permettant l'affermissement des solutions sûres et uniques ; solutions qui permettraient la mutation en douceur, l'adaptabilité des solutions jurisprudentielles aux contingences contemporaines.

Si on a pu voir que la divergence n'est pas qu'« anomalie », « dysfonctionnement », il n'en demeure pas moins qu'elle crée quelques gênes. Dès lors, le système juridictionnel fiscal s'en accommode mal parce que les divergences sont synonymes de désordre¹⁹⁵⁵. La quête de l'homogénéité et de l'unité du contentieux fiscal, justifie la mise en place de mécanisme visant à réduire, voire à éradiquer les divergences de jurisprudence entre les deux ordres de juridiction. Parmi les diverses solutions possibles, l'action du Tribunal des conflits reste la

¹⁹⁵⁵ Les détracteurs du système dual trouveront là un argument solide en leur faveur.

seule en vigueur dans le droit positif, bien que cette dernière soit rigoureusement encadrée. Certes à côté de celle-ci, il existe une autorégulation du système. Cette dernière est en général l'œuvre du temps. Il s'agit de laisser le temps au système de résorber lui-même les divergences en permettant la découverte d'une solution juridique stable. Mais une telle solution reste estampillée d'incertitudes. C'est la raison pour laquelle une réforme en profondeur du système est une idée qui devient obligatoirement envisageable. Cette réforme n'irait pas dans le sens de la création d'un ordre de juridiction en matière fiscale. Il s'agirait de réaliser quelques ajustements structurels à la lumière des principes révolutionnaires, de corriger les erreurs des penseurs de cette époque et de restituer aux institutions, l'essence et leur motivation de départ.

Conclusion générale

Le dualisme juridictionnel qui traduit sur le plan organique l'intervention de deux ordres de juridiction dans le contentieux fiscal, a très souvent été présenté comme un système faisant obstacle à l'unité de ce contentieux, à l'unité jurisprudentielle et juridique.

Partant de ce constat, on a pu découvrir que si l'intervention des ordres administratif et judiciaire serait *a priori* un obstacle à l'uniformité du contentieux et de la jurisprudence, en pratique, la dualité juridictionnelle est un atout pour ce contentieux. Loin de ne favoriser que des solutions parallèles et antagonistes, le dualisme participe à la construction des règles substantielles et processuelles stables.

Le système apparaît comme un obstacle parce que la présence de deux ordres de juridiction en matière fiscale est un accident de l'histoire. Les penseurs révolutionnaires, convaincus de mettre en place des critères logiques et rigoureux de répartition de compétence, ont bâti un système dénoué de toute logique juridique. Ce faisant, ils ont créé une dichotomie qui a une incidence réelle dans le traitement des contestations fiscales puisque que, les deux ordres de juridiction classiques n'ont pas vocation à traiter de manière identique les litiges fiscaux. Les juridictions administratives sont spécialisées à titre principal dans le traitement des litiges de l'administration puisqu'elles s'assurent du respect des règles exorbitantes de droit commun mises en œuvre par l'administration. Leur approche du contentieux est ainsi différente de celle des juridictions judiciaires : celles-ci règlent les contestations de droit privé.

La dualité juridique trouve ainsi un prolongement dans la dualité juridictionnelle, et la résolution des litiges fiscaux par les deux ordres de juridiction suit inexorablement ce canevas (A). Toutefois, une analyse plus à revers montre que la coexistence des deux ordres de juridiction dans le contentieux fiscal ne prédispose pas toujours à des solutions parallèles qui gêneraient l'ordonnancement juridique même si le partage du contentieux représente obligatoirement un obstacle supplémentaire à la construction de l'unité dans le contentieux fiscal (B). Aussi, même si ces différents obstacles sont réels, le dualisme juridictionnel en matière fiscale ne manque pas de qualités et réussit à autogérer les dysfonctionnements éventuels. Ceci conduit à rejeter toute idée prônant la suppression de ce système en valorisant notamment la création d'un ordre juridictionnel fiscal (C).

A- L'intervention de l'ordre administratif et de l'ordre judiciaire dans le contentieux fiscal

Sur le plan organique, les deux ordres de juridiction servent de support au contentieux fiscal. Aussi, sur le plan processuel, les différentes procédures en vigueur devant les deux ordres s'appliquent. Cette dichotomie (1), accompagnée de la multitude de règles applicables (2) n'est pas favorable à la construction uniforme des règles dans le contentieux fiscal.

1- La dualité de juridiction

La dichotomie apparaît du fait qu'aux juridictions administratives, on oppose les juridictions judiciaires. Celles-ci n'ont ni la même origine, ni la même histoire. Cela influence considérablement le contentieux propre de chaque ordre.

L'ordre administratif est influencé par l'histoire et la mise en place du droit administratif en tant que droit particulier et propre à l'administration. Ce droit est marqué par les prérogatives de puissance publique. En principe, le contentieux fiscal devait dans son ensemble suivre ce régime car, lever l'impôt est une fonction régaliennne par excellence.

Quant à l'ordre judiciaire, ses prérogatives et missions ont été fixées au cours de la période révolutionnaire. Celles-ci sont résumées au sein de l'art. 66 de la Constitution : ses juridictions sont gardiennes de la liberté individuelle.

Les buts poursuivis par les deux ordres sont donc différents. On comprends d'ailleurs pourquoi les règles mises en œuvre sont diverses et variées. Ces dernières contribuent malheureusement à la complexité constatée.

2- Le foisonnement des règles applicables

Les règles applicables sont nombreuses et diffèrent suivant l'ordre de juridiction en cause. La différence en ce qui concerne les règles substantielles et processuelles mises en œuvre au sein du contentieux fiscal par les deux ordres, constitue l'un des réflets du dualisme juridictionnel.

Au sein de la juridiction administrative, les règles procédurales applicables sont les règles du Code de justice administrative. Autrement dit, ce sont des règles qui sont mises en œuvre dans le contentieux administratif général. Même si le contentieux de l'imposition permet d'imprimer un certain particularisme à la procédure administrative dans le contentieux fiscal.

Lorsqu'il se déroule devant la juridiction administrative, le contentieux fiscal reste un contentieux administratif ordinaire puisqu'en dehors des règles relatives aux délais et voies de recours et à la réclamation préalable, l'absence d'originalité est patente.

Cela ne constituerait pas un obstacle à l'unité si au sein des juridictions judiciaires, les mêmes règles procédurales étaient transposées.

Malheureusement, il n'en est rien. Le contentieux fiscal devant les juridictions de l'ordre judiciaire est à l'image du constat fait devant les juridictions administratives. Si le contentieux de l'imposition se singularise, il en va différemment des autres contentieux fiscaux se déroulant devant cet ordre de juridiction.

Suivant la nature du contentieux en cause, on note l'intervention d'une pluralité de juridictions qui mettent en œuvre des règles particulières dont la nécessité ne s'explique que par le contentieux particulier qu'elles traitent. Le contentieux fiscal dans ces conditions ne bénéficie pas d'un régime particulier et se voit appliquer des règles processuelles propres à la juridiction judiciaire.

En définitive, ce ne sont pas des règles uniformes qui s'appliquent au contentieux fiscal. Est-ce pour autant que l'on est face à des solutions parallèles et antagonistes qui gênent la consistance du système ?

La réponse à cette question est négative parce qu'on a pu constater que l'unité jurisprudentielle et juridique est maintenue au-delà de cette diversité.

B- Le maintien de l'unité jurisprudentielle et juridique au- delà de la diversité des règles en vigueur dans le contentieux fiscal

Les solutions parallèles trouvent leur source dans le partage du contentieux fiscal entre les deux ordres de juridiction. Le contentieux de l'imposition a été réparti entre les deux ordres sur la base de fallacieux critères juridiques. Aussi, même si cette répartition reste toujours en vigueur aujourd'hui, elle n'est pas exempt de reproche et rend complexe la gestion des litiges par les deux ordres de juridiction. Il permet également d'alimenter la thèse de l'existence certaine des divergences de jurisprudence.

Il est également un obstacle à une délimitation claire des compétences de chacun des ordres de juridiction. En effet, les notions servant à ce partage ne sont pas clairement définies (1). La répartition des litiges entre les deux ordres de juridiction quant à elle semble plus simple car ce sont les principes révolutionnaires qui sont respectés. En pratique, le traitement de ces litiges est plus complexe qu'on ne le croit. Tout ceci ne constitue pas pour autant un handicap majeur. L'unité des règles applicables reste en dépit de tout, garantie (2).

1- Le partage du contentieux fiscal entre les deux ordres de juridiction : un handicap supplémentaire à l'unité

Si les buts poursuivis par les différentes juridictions qui interviennent dans le contentieux fiscal sont différents, cela laisse présager l'absence d'uniformité des règles qu'elles mettent en œuvre car les notions à la base du partage des compétences ne sont pas clairement définies.

Le contentieux de l'imposition dont le traitement est du ressort des deux ordres pose problème. En effet, même si on note une procédure autonome qui est à la fois appliquée par les tribunaux administratifs et les tribunaux de grande instance, il n'en demeure pas moins qu'il est difficile de déterminer avec précision « ce qu'est un prélèvement fiscal ». Pendant longtemps, la notion a été assimilée à celle de l'« impôt ». Par la suite, la notion d'impôt est

devenue restrictive et a été remplacée par celle « d'impositions de toutes natures ». Cette dernière a été définie de manière résiduelle par le Conseil constitutionnel.

Quoiqu'il en soit les critères de détermination du prélèvement fiscal fluctuent et cela a une incidence sur le contentieux. Quant à cela, on rajoute l'impossibilité de déterminer avec précision le caractère direct ou indirect d'un impôt alors que c'est la clé de répartition de base, le critère général de répartition du contentieux de l'imposition (exception faite des dérogations légalement admises), cela cause un enchevêtrement des compétences.

En effet, ni la loi, ni la jurisprudence, ni la doctrine n'a pu fixer des critères intangibles applicables à la détermination du caractère direct ou indirect d'une imposition. Cela prend une dimension particulière lorsqu'on se rend compte que certains prélèvements fiscaux ne sont ni directs, ni indirects.

Aussi, au contentieux, trois régimes (preuve de l'absence d'uniformité) sont applicables.

- Certaines impositions sont régies par le Livre des procédures fiscales et le Code de justice administrative : Ce sont les impositions dont le contentieux est traité par la juridiction administrative.
- D'autres impositions sont régies par le Livre des procédures fiscales et le Code de l'organisation judiciaire : Ce sont les impositions dont le contentieux est traité par la juridiction judiciaire.
- Enfin, certaines impositions se voient appliquer le régime du contentieux administratif général : Ce sont les impositions qui ne sont ni directes, ni indirectes et qui échoient aux juridictions administratives.

Pourtant, on note un point de convergence entre celles-ci : il s'agit dans tous les cas d'un contentieux objectif de pleine juridiction. Et leur traitement reste donc le même.

2- L'unité des règles applicables

Cette unité ne coule pas de source. Elle est tributaire de nombreux mécanismes et de la diligence des juges administratif et judiciaire. Loin d'être à la conquête de nouveaux champs de compétence, ces derniers oeuvrent pour l'unité de la jurisprudence et par conséquent des règles. Aussi, bien que les règles procédurales soient diverses, les juges ont pu créer un équilibre au sein du contentieux fiscal en appliquant les règles qui leur sont propres, en transposant les solutions adoptées par l'ordre de juridiction opposé ou encore en tenant compte de la chose jugée par l'ordre adjacent. Cette attitude est génératrice de nombreuses

convergences car le mimétisme est évident. Cette réalité conduit à affirmer l'intérêt du dualisme juridictionnel en matière fiscale et à affirmer qu'il est un vecteur et un facteur d'émulation du contentieux.

C-L'affirmation de l'intérêt du maintien du dualisme juridictionnel en matière fiscale

Les différents obstacles à l'unité de la juridiction fiscale sont présentés comme étant liés au dualisme juridictionnel.

Cette unité semble en effet compromise lorsqu'on se rend compte que la répartition révolutionnaire conduit à un chevauchement des compétences, même si des mécanismes de collaboration ont été mis en place pour respecter les domaines de compétence.

Cette unité semble aussi compromise lorsqu'on réalise que malgré les mécanismes de collaboration, il existe des extensions légales et jurisprudentielles des compétences.

Mais cette unité est finalement une force motrice puisque ces chevauchements et ces extensions de compétence sont aussi des facteurs d'émulation du contentieux fiscal.

Le foisonnement des compétences, la pluralité des règles procédurales et substantielles applicables au contentieux fiscal, ainsi que les extensions de compétence, permettent enfin une interaction entre les deux ordres de juridiction. Cette interaction stimule et assure une convergence organique, fonctionnelle et processuelle qui permet de garantir une unité jurisprudentielle. Lorsqu'on ajoute à tout ceci le pragmatisme des juges, les principes transversaux édictés par la Constitution mais surtout par la CEDH et les traités communautaires, on se rend compte que la gestion du contentieux par les deux ordres de juridiction n'est pas un obstacle à l'unité juridictionnelle.

Aussi, si la dichotomie juridictionnelle prédisposait à l'existence de divergences de jurisprudence au fond, et à l'absence d'unité juridique; en réalité, la présence des deux ordres participe à la consistance du système, même s'il est toujours possible d'aboutir à des interprétations différentes à cause du manque de hiérarchie entre les deux ordres de juridiction.

Pour autant, leur coexistence dans le contentieux fiscal ne peut pas et ne doit pas être remise en cause sur les seuls fondements que sont les risques de divergences. Les mécanismes actuels de traitement de celles-ci permettent en effet au système de fonctionner et de résorber à lui seul les éventuelles anomalies.

Fruit empirique et historique, le dualisme épouse finalement la contemporanéité. Il se maintient grâce à son lourd passé. Il se maintient aussi grâce aux différents mécanismes routiniers qui permettent de l'encadrer et de le fortifier.

En définitive, dans la mesure où il participe à l'unité de l'ordre juridique, cet intérêt théorique essentiel permet de prôner sans réserve, son maintien.

Bibliographie

I-Traités, manuels et ouvrages

Manuels et ouvrages généraux

Généralité :

BECCARIA, Des délits et des peines, Garnier Flammarion, 1991.

De MONTESQUIEU (C.), De l'esprit des lois, Tome II, éd. Paris, Larousse, Classique 1985, 194p.

Ouvrages anciens

ARDANT (G.), *Théorie sociologique de l'impôt*, S.E.V.P.E.N., 1965, 718 p.

AUROC (L.), *Le Conseil d'Etat avant et depuis 1789, Ses transformations, ses travaux et son personnel*, Paris 1876.

BERTHELEMY (H.), *Traité de droit administratif*, 13e éd., 1933, 1058 p.

BONNECASE (J.), *L'école de l'exégèse en droit civil*, 2e ed. 1924.

BOULOUIS, *Cours de droit administratif*, Paris 1968-1969.

DUGUIT (L.), *Leçon de Droit public général*, de Bocard, 1926, reprint La mémoire du droit 2000, 340 p.

DUGUIT (L.), *Traité de droit constitutionnel*, Paris, Ancienne librairie fontemoing, 3e éd., 1930, tome III.

DUGUIT (L.), *Traité de droit constitutionnel*, t. 2, 3e éd., Bocard 1928.

EISENMANN (C.), *Cours de droit administratif*, T.1, L.G.D.J., 1982, 786p. ; t. 2, L.G.D.J., 1983, XXIV-908p.

HAURIOU (M.), *Précis de droit administratif et de droit public*, 12ème éd., Sirey, 1993, reprint. Dalloz, Coll. Bibliothèque Dalloz, 2002, XVII-1149 p.)

JEZE (G.), *Cours élémentaire de science des finances et de la législation financière française*, éd. Giard et Brière, professé de 1929 à 1931, XXII-1133p.

JEZE (G.), *Les principes généraux du droit administratif ; La technique juridique du droit public français*. T. 1, 3ème éd., Giard, 1925, reprint Dalloz, Coll. Bibliothèque Dalloz, 2005, XXXI-443 p.

JEZE (G.), *Cours de droit public, Les contrats administratifs*, Paris, éd. Marcel Giard, professé de 1925 à 1934.

LAFERRIERE (E.), *Traité de la juridiction administrative et des recours contentieux*, 1ère éd. 1887 Berger-Levrault 1887, tome I. et II, réimprimé en 1989.

LAFERRIERE (E.), *Cours théorique et pratique de droit public administratif*, 4e édition., 2 vol., Paris, 1854, t.I, p.691 et t. II.

LAFERRIERE (J.), WALINE (M.), *Traité de science et de législation financière*, LGDJ 1952, 581p.

LEROY-BEAULIEU (P.), *Traité de la science des finances*, 8ème éd., 2t. Librairie Félix Alcan, 1912, 816p.

MEHL (L.), *Science et technique fiscales*, 2 Tomes., P.U.F., Coll. Thémis, 1959.

ODENT (R.), *Contentieux administratif*, 6e. éd., Les cours de droit, Paris, professé en 1965-1966, réédité, Dalloz.

Ouvrages récents

P. AMSELEK, *Interprétation et droit*, éd. Bruylant-PUAM, 1995.

D. de BECHILLON, *Qu'est ce qu'une règle de droit ?* Ed. Odile Jacob, 1997.

BERGEL (J.L.), *Théorie générale du droit*, 3ème éd. Dalloz, 1999. 374p.

BIGOT (G.), *L'autorité Judiciaire et le contentieux de l'administration: Vicissitudes d'une ambition*, 1800-1872, thèse, LGDJ, Bibliothèque de science administrative, t. 15, 1999.

BORRE (J.), BORRE (L.), *La cassation en matière civile*, Dalloz, 2003.

BORRE (J.), BORRE (L.), *La Cassation en matière pénale*, Dalloz 2005-2006.

BULLIER (J.), *La common Law*, 2e éd. Dalloz, 2007.

CABRILLAC (R.), *Introduction générale au droit*, 6ème édition, Dalloz, 2005.

CARBONNIER (J.), *Droit et passion du droit sous la Ve République*, éd. Flammarion, 1996, 276 p.

CHABANOL (D.), *Le juge administratif*, L.G.D.J., coll. Systèmes, 1993.

CHARTIER (Y.), *La Cour de Cassation*, Dalloz Connaissance du droit, 2e éd., 2001.

CHAPUS (R.), *L'administration et son juge*, Paris, P.U.F., 1999, p. 29 et s., p.165 et s.).

CHAPUS (R.), *Droit administratif général* T.1, 15ème éd., Montchrestien, Coll. Domat, 2001, 1427p.

CHAPUS (R.), *Droit du contentieux administratif*, Montchrestien, coll. Précis Domat, 12e éd., 2006, 1489p.

CHEVALLIER (J.), *L'élaboration historique du principe de séparation de la juridiction administrative et de l'administration active*, LGDJ, 1970.

CHIAVERNI (Ph.), MADERSON (Ph.), *Tribunaux administratifs et Cours administrative d'appel*, Paris, L.G.D.J., coll. Système, 1996.

COUCHEZ (G.), *Procédure civile*, 13e ed. Armand Colin, 2004.

CORNU (G.), *Vocabulaire juridique*, Paris, P.U.F., Association Henri Capitant, 3eme éd., 1998.

COWNIE (F.), BRANDNEY (A.), *English Legal System in Context*, 2000, London, Butterwords.

H. CROZE (H.), MOREL (Ch.), FRADIN (O.), *Procédure civile*, 3 éd. Litec, 2003, 432p.

DEBBASCH (C.), *Droit administratif*, 6e éd. Economica, 2004, 883p.

DIDIER Del Prete, FICHER (E.), *Institutions juridictionnelles*, coll. Hachette. 2006.

DONNIER (M.), DONNIER (J.-B), *Voies d'exécution et procédures de distribution*, Litec, 2003, 7e édition.

FAVOREU (L.), *Du déni de justice en droit public français*, LGDJ, 1964.

FAVOREU (L.), PHILIP (L.), *Les grandes décisions du Conseil constitutionnel*, Paris, Dalloz, 10e éd., 2001.

FAVOREU (L.), GAIA (P.), GHEVONTIAN (R.) MELIN-SOUCRAMANIEN (F.), PFERSMANN (O.) ROUX (A) SOCCFONI (G.), TREMEAU (J.), *Droit des libertés fondamentales*, 2ème éd., Dalloz, Coll. Précis, 2002.

FROMONT (M.), *Droit administratif des Etats européens*, Paris, PUF, 2006.

FRYMAN (B.) et HAARSCHER (G.), *Philosophie du droit*, Dalloz, Collection connaissance du droit, 1998.

FOUGERE (L.) (dir.), *Le Conseil d'Etat : 1799-1974*, Ed. du CNRS, Paris, 1975.

FUZIER-HERMAN (E.), *L'unité judiciaire et les juridictions administratives. Etude historique et pratique sur les tribunaux français*, Revue pratique de droit français, 1879, tome 45, 1878, 1er semestre, p. 353-400, Tome 46, 1879, 2e semestre p.66-95.

GABOLDE (C.), *Procédure des tribunaux administratifs et des cours administratives d'appel*, Dalloz, 6e éd., 1997.

GALLET (J-L.), *La procédure civile devant la cour d'appel*. Litec. 2003.

GAUDEMET (Y.) et Alii, *Les grands avis du Conseil d'Etat*, Dalloz 2002, 2e éd.

GAUDEMET (Y.), *Traité de droit administratif*, LGDJ 2001, 16e éd. 918p.

GASPARINI (E.), GOJOSSO (E.), *Introduction historique au Droit et aux Institutions*, Gualino éditeur, 2005.

GEFFROY(J-B.), *Grands problèmes fiscaux contemporains*, Paris, P.U.F., coll. Droit fondamental, droit financier, 1ere éd., 1993.

GENY (F.), *Méthode d'interprétation et sources en droit privé positif*, 1954, Tome1, LGDJ, 1932, 446p.

GOHIN (O.), *Contentieux administratif*, 4 ème. éd. Litec, 2005.

GUINCHARD (S.), MOUSSA (T.), *Droit et pratique des voies d'exécution*, Dalloz 2004-2005.

GUINCHARD (S.), FERRAND (F.), *Procédure civile, Droit interne et droit communautaire*, Dalloz, 28e éd.

GUINCHARD (S.), VINCENT (J.), *Institutions judiciaires, organisation juridictionnelle, gens de justice*, Paris, 5^e éd. Dalloz, 1999.

GUINCHARD (S.), BANDRAC (M.), DOUCHY (M.), FERRAND (F.), LAGARDE (X.), MAGNIER (H.), RUIZ (F.), SINOPOLI(L.), SOREL (J.M.): *Droit processuel: Droit commun et droit comparé des procès*, 2e éd. Dalloz. 2003.

HERON (J.), *Droit judiciaire privé*, 3ème éd. Par Thierry Le Bars, Montchrestien, 2006.

ISAIA (H.), *Les cours administratives d'appel*, Economica, 1993.

JEAMMAUD (A.), *Les juridictions suprêmes, du procès à la règle*. Colloque de mai 1990. Publications de l'université de Saint-Etienne, 1991.

JEULAND (E.), *Droit Processuel*, Collection Système 2003.

JESTAZ (Ph.), *Le droit*, Dalloz, Coll. Connaissance du droit, 4e éd., 2002, p. 40.

JOBARD-BACHELIER (M.N.), BACHELIER (X.), *La technique de cassation*, 5e éd. Dalloz.

KELSEN (H.), *Théorie pure du droit*, (Philosophie du droit n°7, Paris 1977) ; trad. Eisenman, éd. 1999.

JEZE (G.), *Cours de finances publiques (1930-1931)*, Paris, Girard, 1931.

KERNALEGUEN (F.), *Institutions judiciaires*, Litec 2003, 3e édition.

LAFAY (F.), *La modulation du droit par le juge*, Etude de droit privé et sciences criminelles, tomes, Presses universitaires d'Aix- Marseille 2006.

LOCHAK (D.), *La justice administrative*, Montchrestien, 2e éd. 1994.

LONG (M.), WEIL (P.), BAIBANT (G.), DELVOLVE (P.) et GENEVOIS (B.), *Grands arrêts de la jurisprudence administrative*, édition Dalloz, 1999.

MAC CORMICK (N.), *Raisonnement juridique et théorie du droit*, PUF, 1996.

MASSOT (J.) et FOUQUET (O.), *Le Conseil d'Etat juge de cassation*, éd. Berger-Levault, 1993.

J. MASSOT et T.GIRARDOT, *Le Conseil d'Etat*, Les études de la documentation française Paris, 1999.

MORAND De VILLIER (J.), *Cours de droit administratif*, 9e éd. Montchrestien 2005.

MODERNE (F.), *Sanctions administratives et justice constitutionnelle*, Economica, 1993, p.133.

MULLER (F.), *Discours de la méthode juridique*, PUF, Coll. Léviathan, 1996.

NATAREL (E.), *Construction communautaire et mutation du droit national : le code des douanes français en question*, 2004, presse Universitaire d'Aix-Marseille.

ODENT (R.), *Contentieux Administratif*, Les Cours de droit 1970-1971.

OST (F.), VAN de KERCHOVE (M.), *Le système juridique entre ordre et désordre*, 1^{ere} éd. Paris, P.U.F, coll. « Les voies du Droit », 1988.

PACTET (P.), *Les Institutions françaises* ; PUF -coll. « que sais-je ? », 2001, 11^e éd. 127 p.

PATRAS (L.), *L'interprétation en Droit public interne*, Bibliothèque de la faculté de droit, 1962.

PERROT (R.), *Institutions judiciaires*, 12^e éd. Montchrestien, 2006 et éd. 1983.

PERELMAN (Ch.), *Logique juridique-nouvelle rhétorique*, Dalloz, 1979. 2^e éd.

PETIT (S.), *Le tribunal des conflits*, coll. « Que sais-je ? », PUF, n° 2866, 1994.

PEYHERE (F.), *La découverte du sens en droit*, Actes du colloque de l'association française de philosophie du droit du 5 avril 1991. Ed. F. Steiner Verlag, Stuttgart, 1992.

PFERSMANN (O.), TIMSIT (G.), (dir.), *Raisonnement juridique et interprétation*, publication de la Sorbonne, 2001.

PRADEL (J.), *Procédure pénale*, 12 éd. 2006/2007 ; éd. Cujas.

POISSON (J.-M.), *Les droits de l'homme et les libertés fondamentales à l'épreuve de la dualité de juridictions*, L'harmattan 2003. 458 p.

ROULAND (N.), *Introduction historique au droit*, PUF 1998, 722. p.

ROUSSEAU (J.-J.), *Du contrat social*, Flammarion, 1992.

SAINT-BONNET (F.), SASSIER (Y.) ; *Histoire des institutions avant 1789*, 3 éd., Montchrestien coll. Domat, 2008, 467p.

SEILLER (B.), *Droit administratif*, Tome 1: Les sources et le juge, 2^e édition, Flammarion, coll. « Champs Université », Paris, 2004, 130 p.

SERVIDIO-DELABRE (E.), *Common Law. Introduction to the English and American legal systems*, Paris, Dalloz, 2004.

TIMBAL (P.-C.), CASTALDO (A.), *Histoire des institutions Publiques et des faits sociaux*, éd. Dalloz, 11^e édition, 2004.

TROPER (M.), *Pour une théorie juridique de l'Etat*, PUF, 1994, p. 304.

VAN de KERCHOVE (M.) et OST (F.), *Le système juridique entre ordre et désordre*, PUF, Coll. Les voies du droit, 1988.

VAN de KERCHOVE (M.) (Sous la dir.), *L'interprétation en droit pluridisciplinaire*, Publ. Des facultés Univ. St Louis, Bruxelles, 1978.

VEDEL (G.), DELVOLVE (P.), *Droit administratif*, P.U.F 7e éd. 1980.

VEDEL (G.), DELVOLVE (P.), *Le système français de protection des administrés contre l'administration*, Paris, Sirey, coll. « Droit public, 1991.

VINCENT (J.), GUINCHARD (S.), MONTAGNIER (G.), VARINARD (A.), *Institutions judiciaires*, 8e éd. Dalloz.

VINCENT (J-Y.), CRUCIS (H-M.), MICHEL DE VILLERS (dir.), THIBAUT de BERRANGER, CADEAU (E.), EUDE GUIAS (C.), MONDIELLI (E.) LE GALL (Y.) BACHELEIR (G.), *Droit public général, Institution politiques, administratives et communautaires, droit administratif Finances publiques*, 2ème éd. Litec 2003, 1409.p.

VIRALLY (M.), *La pensée juridique*, L.G.D.J., E.J.A., Paris, 1998.

ZENATI (F.), *La jurisprudence*, Dalloz, Coll. Méthodes du droit, 1991.

ZIEMBINSKI (Z.), Le contenu et la structure des normes concédant les compétences » in Normative structure of social world, Ed Giuliano di Bernardo, Amsterdam 1988. Responsabilité publique et responsabilité privée. Les influences réciproques des jurisprudences administratives et judiciaires, édition LGDJ, 1954, préface de Marcel Waline.

Traités, Manuels et ouvrages spécialisés

AGRON (L.), *Histoire du vocabulaire fiscal*, LGDJ, 2002, 507p.

AUBY et DRAGO, *Traité élémentaire de contentieux administratif*, L.G.D.J., 3 tomes. 1962.

ALBERT (J. L.), SAIDJ (L.), *Finances Publiques*, 5e éd. Dalloz, 2007.680 p.

ARDANT (G.), *Histoire de l'impôt*, Fayard, 1971-1973. (Livre 1 et 2).

ARDANT (G.), *Théorie sociologique de l'impôt*, Paris, Sevpen, 1965.

AUGE (Ph.), *Droit fiscal général*, Ellipses, coll. Université Droit 2002 (en cours d'actualisation pour une publication 2009)

BARILARI (M.), *Le consentement à l'impôt*, Presses de Sciences Po, 2000.

BASLE (M.), *Systèmes fiscaux*, Mementos Dalloz, 1989.

BELTRAME (P.), *La fiscalité en France, Les Fondamentaux*, 8e Ed., 2001.

BELTRAME (P.), *L'impôt*, éd. MA, 1987.

BELTRAME (P.), *La fiscalité en France*, 13e éd. 2007-2008, Hachette 2007. 157 p.

BELTRAME (P.), MEHL (L.), *Techniques, politiques et institutions fiscales comparées*, 2e éd. Refondues puf, 1997, 700p.

BERN (Ph.), *La nature juridique du contentieux de l'imposition*, LGDJ, 1972.

BERR (C.-J.), TREMEAU (H.), *Le droit douanier communautaire et national*, Economica, 7e éd. 2006. 621p.

BERR (C.J.), *Introduction au droit douanier*, Economica, 2008.

BIENVENU (J.-J.), LAMBERT (Th.), *Droit fiscal* PARIS, P.U.F., coll. Droit fondamental, droit financier, 3eme éd., 2003.

BORRAS (Ph.), GARAY (A.), *Le contentieux du recouvrement fiscal*, Paris, L.G.D.J., coll. Système, 1994.

BOUVIER (M.), *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt*, Paris, L.G.D.J., coll. Systèmes, 2007, 245p.

BOUVIER (M.), ESCLASSAN (M-C), LASSALE (J-P.), *Finances publiques*, LGDJ, 8e éd. 2006.

BRURON (J.), *Le contrôle fiscal*, LGDJ, 1991.

BRURON (J.), *Droit pénal fiscal*, LDGJ, coll. « Systèmes » 1993 ;

BRURON (J.), *Droits et garanties du contribuable vérifié*, LDGJ, coll. « Systèmes » 1991.

BUISSON (J.), *Le sursis au paiement de l'impôt*, (Bibliothèque de science financière tome 33) LGDJ, 1996.

CASIMIR (J-P.), *Le Code annoté des procédures fiscales : Contrôle fiscal et contentieux de l'impôt*, La Villeguerin, 5eme éd., 1996.

CASTAGNEDE (B.), *Précis de fiscalité internationale*, 2ème éd., P.U.F., Coll., Fiscalité, 2006, 487p.

CARPENTIER (V.), *Guide pratique du Contentieux Douanier*, Litec 1996.

CHEVALIER (J.-P.), *La relativité de l'autorité de la chose jugée dans le contentieux fiscal*, Paris, P.U.F., Publication de la faculté de droit et de sciences économiques de Limoges, 1975.

COLLET (M.), *Droit fiscal*, PUF, éd. Thémis, 2007. 453p.

COZIAN (M.), *Les grands principes de la fiscalité des entreprises*, Litec, 2005.

DALLOZ (.S), RIDEAU-VALENTINI (.S), *Contribution à l'étude des particularismes de la matière pénale douanière*. Presse universitaire du Septentrion, 2003.

DAVID (C.), FOUQUET (O), PLAGNET (B.), RACINE (P.-F). *Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale*, Dalloz, 4^e éd., Paris, 2003.

DELCROIX (F.), *Guide pratique du contentieux fiscal*, éd., d'Organisation, 1997.

DEROIN (P), MARTIN (P.), *Droit communautaire et fiscalité* ; Sélection d'arrêts et de commentaires, Litec, Coll. Fiscal, 2004.

DOUAI (M.), *Le recouvrement de l'impôt*, LGDJ, coll. « Système », 2005.

DOUET (F.), *Contribution à l'étude de la sécurité juridique en droit fiscal interne français*, Thèse, Préface de B. Néel, Bibliothèque de droit privé, tome 280, LGDJ, 1997, 383 p.

DRIE (J.-C.), *Procédure de contrôle fiscal*, éd. L'harmattan, 2005, coll. Finances publiques.

DUVERGER (M.), *Finances publiques*, Thémis 7e Ed. 1971.

FEDIDA (J.-M.), *Le contentieux douanier*, PUF, coll. « Que sais-je ? » n°3583, 2001.

FENA-LAGUENY (E.), J.Y MERCIER, B. PLAGNET, *Les impôts en France, Traité de fiscalité*, ed. Francis Lefebvre, 2005-2006.

GAUDEMET (P.M.), *Précis de Finances publiques*, Edition Montchrestien 1970, Tome 2. p. 296.

GAUDEMET (P.-M), MOLINIER (J.), *Finances publiques*, t. II, Fiscalité, 6e éd. Montchrestien, 1997.

GEST (G.), TIXIER (G.), *Manuel de droit fiscal*, éd. LGDJ, 1986.

GOHIN (O.), *La contradiction dans la procédure administrative contentieuse*, coll. Bibl. dr. publ., vol. 151, Paris, LGDJ, 1988.

GOUR (C.), MOLINER (J.), TOURNIE (G.), *Les grandes décisions de la jurisprudence, Droit fiscal*, PUF, 1977, p.158 et s.

GOUR (C.-G.), MOLINER (J.), TOURNIE (G.), *Les grandes décisions de la jurisprudence-Droit fiscal*, P.U.F., Thémis, 2000.

GOURGUECHON (G.) et Alii, *Vivent les impôts !* Ed. Attac, Mille et une nuits, 2005.

GROSCLAUDE (J.), *La doctrine fiscale en France (1987-1999)*, Tome 1, Litec, fiscal, 2000.

GROSCLAUDE (J.), *La doctrine fiscale en France (1999-2002)*, Litec, fiscal, 2003.

GROSCLAUDE (J.), Ph. Marchessou, *Droit fiscal général*, éd. Dalloz 2003, 498 p.

GROSCLAUDE (J.), MARCHESSOU (Ph.), *Procédures fiscales*, Dalloz, 4e éd. 2007.

GUEZE (J.-L.), *Le partage des compétences entre la loi et le règlement en matière financière*, LGDJ, 1974.

HERTZOG (R.) (dir.), *Le juge fiscal*, Economica, 1988.

DE La MARDIERE (C.), *Recours pour excès de pouvoir et contentieux administratif de l'impôt*, LGDJ, 2002.

LAMARQUE (J.), *Droit fiscal général*, Les cours du Droit. 2 fascicules, Litec, 1998.

LAMARQUE (J.), *Code des procédures fiscales annoté*, Dalloz. 2007.

LAMBERT (Th.) (dir.), *Contentieux fiscal, Principes et pratiques*, éd. S.T.H., 1989.

LAMBERT (Th.), *Les chantiers fiscaux à engager*, L'harmattan, coll. Finances publiques. 2002.

LAMBERT (Th.), *Droit fiscal*, éd. PUF, 2003.

LAMULLE (Th.), *Droit fiscal*, Gualino éditeur, 2007, Mémentos LMD, 2007/2.

LAURE (M.), *Traité de politique fiscale*, 1ere éd. Paris, P.U.F, 1956.

LAURE (M.), *Science fiscale*, 1ère éd. , Paris, P.U.F, 1993.

LEGRAND (G.), *Le recouvrement de l'impôt*, éd. Litec. 2006.

MARCHESSOU (Ph.), *L'interprétation des textes fiscaux*, Economica, 1980.

MARTIN DIDIER (R.), *La réforme des procédures civiles d'exécution*, 1ère éd., Paris, Dalloz, coll. Dalloz service 1992.

MARTINEZ (J-C.), *La fraude fiscale*, PUF, coll. « Que sais-je ? », 1990.

MARTINEZ (J-C), *Le statut du contribuable*, LGDJ, 1980.

MARTINEZ (J-C.), DI MALTA (P.), *Droit fiscal contemporain*, (2 tomes) tome 1. L'impôt le fisc, et le contribuable, Litec, 1989.

MEHL (L.), *Sciences et techniques fiscales*, P.U.F., coll. Thémis, 1ere éd., 1959. Dernière. Ed.1984.

MEHL (L.), BELTRAME (P.), *Le Système Fiscal Français*, Que sais-je ? n°1840, P.U.F.1980.

MOULIE (P.), *L'imposition des personnes publiques*, 1972, 644p.

NEURISSE (A), *Histoire de la fiscalité en France*, Paris, Economica, 1ère éd., 1996.

NIZET (J-Y.), *Fiscalité, économie et politique*, LGDJ, 1991.

PAUL (M.), *Les finances publiques*, de A à Z, éd. Eska, 1998

PAYSANT (A.), *Finances publiques*, éd. A. Colin.

PHILLIP (L.), *Droit fiscal constitutionnel*, Paris, Economica, coll. Finances publiques, 1990 ; PHILLIP (L.), *Les fondements constitutionnels des finances publiques*, Economica, 1995.

PILLET (F.), *Guide pratique de la procédure dans le contentieux fiscal*, Litec, 1992.

PLAGNET (B.), *La TVA*, LGDJ, 1990.

PRADEL (J.), *Procédure pénale*, Cujas, coll. Manuels, 12ème édition, décembre 2004, 947 p.

RANSAN (N.), RANSAN (F.), *Les successions, aspects civils et fiscaux*, 2e éd. 1995.

REZEK (S.), *La pratique du contentieux de l'avis à tiers détenteur*, éd. Litec 2001.

RICHER (D.), *Les droits du contribuable dans le contentieux fiscal*, LGDJ, 1997, 431p.

RICHER (D.), *Les procédures fiscales*, Que sais-je ?, n°2565, PUF, Paris, 1990, 125p.

SALIN (P.), *L'arbitraire fiscal*, Laffont, 1985.

SAIDJ (L.), ALBERT (J.-L.), *Cours de finances publiques*, 4e éd. Dalloz, 2007, 723p.

SCHMIDT (S.), *L'impôt*, 2e éd. Dalloz, 1995.

STOURN (R.), *Système généraux d'impôt*, Paris, Guillaumin, 1905.

TILLY (B.), *La compétence des agents du fisc*, L'harmattan, 1999.

TROTABAS (L.), COTTERET (J-M.), *Droit fiscal*, 8e éd. Dalloz, 1997. 434p.

VALLEE (A.), *Pourquoi l'impôt ?* Publi-Union Edition, 1997, Paris, 219 p.

Autres ouvrages :

Dossiers pratique Fiscal Francis Lefebvre, Contentieux fiscal (réclamation, recours juridictionnels, modèles et formulaires, (dir.) LATIL (G.), 2002, 845p.

Dossiers internationaux, Francis Lefebvre, Grande- Bretagne, 3e édition, 1990.

Dossiers internationaux, Francis Lefebvre, Allemagne, 4e édition 1990.

Dossiers internationaux, Francis Lefebvre, édition.

Memento pratique Fiscal Francis Lefebvre, Francis LEFEBVRE, 2006.

II-Thèses

Thèses générales

BAKAS (C.), Les principes directeurs du procès pénal au regard de l'intérêt de la personne poursuivie, Thèse dactyl., Paris II, 1982.

BARDONNET (D.), Le Tribunal des conflits juge du fond, LGDJ, 1959.

BOUDOT-RICOEUR (M.), Le dogme de la solution unique. Contribution à la théorie de la doctrine en droit privé, Th. Aix-Marseille III, 1999.

CHAUDET (J.-P.), Les principes généraux de la procédure administrative contentieuse, LGDJ, Bibliothèque de droit public, Tome 74, 1967.

COHEN (D.), Economica 1987, (thèse) Histoire du droit administratif (De la révolution au début des années 1970).

COHEN (D.), La Cour de cassation et la séparation des autorités administrative et judiciaire, Economica 1987.

DEBBASCH (C.), Procédure administrative contentieuse et procédure civile, Paris, L.G.D.J., Bibliothèque de droit public, tome 38, 1962.

DAMERVALLE (P.), La nature de la créance d'impôt, Thèse, Paris, 1937.

DEVINAT (M.), La règle en droit français et canadien, Thèse, Aix- Marseille 2001

DOST (C.), Collégialité et juge unique dans le droit judiciaire français, Thèse (Dactyl.) Bordeaux, déc. 1999.

DURAND (C.), Les rapports entre les juridictions administrative et judiciaire, thèse, droit, Rennes, 1954, dacty.

DUTRUCH (R.), Les conflits négatifs d'attribution, Thèse Paris 1927.

DOST (C.), Collégialité et juge unique dans le droit judiciaire français, thèse, Bordeaux, déc. 1999.

FAYE (E.), La Cour de Cassation, Thèse Paris, 1901.

GAUDEMET (Y.), Les méthodes d'interprétation du juge administratif, Paris, L.G.D.J., Bibliothèque de droit public, tome 108, 1972.

GOHIN (O.), La contradiction dans la procédure administrative contentieuse, Paris, L.G.D.J., Bibliothèque de droit public, tome 151, 1988.

GORSSÉ (J.M.), Réforme de la Présidence du tribunal des conflits, Thèse paris 1933.

KERNALEGUEN (F.), L'extension du rôle des juges de cassation, th. Rennes 1979.

FAVOREU (L.), Du déni de justice en droit public français, LGDJ, 1964.

FLAUSS (J.F.) : Les questions préjudicielles et la séparation des autorités administrative et judiciaires, Thèse Strasbourg, 1976.

JEAMMAUD (A.), Des oppositions de normes en droit interne privé, Thèse Lyon III, 1975.

JUGAULT (J.), De la liaison, du contentieux, Essai sur la genèse de l'acte juridictionnel, thèse Rennes, 1969.

LOSAPPIO (Ph.), Essai sur les difficultés d'application du droit fiscal français : la vraisemblance et l'équité, Paris, LGDJ, tome 30, 1994.

LANGAVANT (E.), La collaboration entre les deux ordres de juridictions, Thèse, Droit, Lille, 1954, dacty. 280p.

MARGUERY (S.), Contradiction et continuité dans la jurisprudence de la Cour de cassation, th. Bordeaux I, 1974.

MAZEN (N-J), L'insécurité inhérente au système juridique, Thèse Dijon, 1979, p. 447.

PADET (Y.), Recherche sur l'interprétation juridique, thèse, dacty. , Paris, 1988.

PICHARD, De l'extension des attributions du tribunal des conflits », Thèse Paris, 1933.

POISSON (J.M.), Les droits de l'homme et les libertés fondamentales à l'épreuve à l'épreuve de la dualité de juridiction, Thèse droit privé, Paris 11, 2001, dacty. L'harmattan.

VINH-DAIMAIS (M-P.), La notion d'instance, thèse, Paris II, 2000.

SALUDEN (M.), Le phénomène de la jurisprudence, Thèse Paris 1983.

SENN (F.), Les origines de la notion de jurisprudence, Paris, 1926.

SERVERIN (E.), De la jurisprudence en Droit privé : Théorie d'une pratique, Presse universitaire de Lyon, Collection «Critique du droit », 1985.

VERGES (E.), Les principes directeurs du procès judiciaire, Etude d'une catégorie juridique, Thèse Aix-Marseille III, 2000.

MELIN-SOUCRAMANIEN, Le principe d'égalité dans la jurisprudence du Conseil constitutionnel » Thèse Aix, 1996.

Thèses spéciales

AGENEAU (H.), Le principe d'égalité dans les lois fiscales : essai sur la jurisprudence du Conseil constitutionnel, Thèse de droit, Paris II, 1997.

AYRAULT, (L.), Le contrôle juridictionnel de la régularité de la procédure d'imposition, L'harmattan, 2004.

BAS (C.), Le fait générateur de l'impôt, L'harmattan, 2007, 500p.

BERN (PH.), La nature juridique du contentieux de l'imposition, Thèse Paris, 1972.

CASTAGNEDE (B.), La répartition des compétences juridictionnelles en matière fiscale, Thèse, Paris, 1972.

CHAUDAT (G.), « Le contentieux des impôts directs dans la phase administrative », Thèse, Nancy 1938.

CHASTAGNARET (M.), De La responsabilité fiscale, responsabilité de l'administration fiscale et responsabilité solidaire des tiers, Presses Universitaires d'Aix- Marseille, 2003.

CHEVALIER (J.P), « La relativité de l'autorité de chose jugée dans le contentieux fiscal » : Paris, P.U.F., Publication de la faculté de droit et de sciences économiques de Limoges, 1975.

DAMERVALLE (P.), La nature de la créance d'impôt, Thèse, Paris, 1937.

DEDAT (O.), La rétroactivité et le droit fiscal, Collection thèse, Tome 18, éd. Defrénois, 2006.

DUBERGE (J.), Les Français face à l'impôt, essai de psychologie fiscale, paris, LGDJ. 1990.

FAVOREU (L.), Du déni de justice en droit public français, LGDJ, 1964.

FERNANDEZ-MAUBLANC (L-V.), Les éléments subjectifs en droit fiscal, thèse, Bordeaux, I, 1985.

GUEZ (J.), L'interprétation en droit fiscal. LGDJ, 2007.

LE BERRE (J-M.), La procédure fiscale contentieuse, Thèse Aix-Marseille, 1977.

LOSAPPIO (Ph.), Essai sur les difficultés d'application du droit fiscal français : la vraisemblance et l'équité, Paris, L.G.D.J, Bibliothèque de sciences financières, tome XXX, 1994.

De La MARDIERE (C.), Réflexions sur le caractère objectif du contentieux administratif de l'impôt, Thèse Paris II, 1996.

De La MARDIERE (C.), Recours pour excès de pouvoir et contentieux administratif de l'impôt, LGDJ, coll. « Bibl. de science financière », Tome 41, 2002.

MAUBLANC (J.-P.), L'interprétation de la loi fiscale par le juge de l'impôt, Thèse Bordeaux I, 1984.

MARTINEZ (J.C.), Le statut du contribuable, la théorie sur la situation générale et impersonnelle du contribuable : son degré d'effectivité, thèse, Montpellier, 1975.

MARTINEZ-MEHLINGER (J.), Le recours pour excès de pouvoir en matière fiscale, Thèse, L'harmattan, éd. 2002.

MASCLET de BARBARIN (M.), Le contentieux de recouvrement de l'impôt, L.G.D.J., tome 243.

NOËL (G.), La réclamation préalable devant le service des impôts, Thèse Orléans 1983, p. 250.

PELLETIER (M.), Les normes du droit fiscal, Thèse Paris, 2006.

PUJOL (J.), L'application du droit privé en matière fiscale, Paris, L.G.D.J., Bibliothèque de science financière, tome 25, 1987.

RENAHY, Unité et diversité du contentieux fiscal, Thèse, Paris 1955.

ZACAPOULOS, Le contentieux de l'impôt direct en droit français, Thèse Paris, 1948.

III-TRAVAUX COLLECTIFS

Les Mélanges

Mélanges Paul AMSELEK, Bruylant, 2005.

Mélanges Jean-Marie AUBY, Paris, Dalloz 1992.

Mélanges René CHAPUS, Droit administratif, Paris, Montchrestien, 1992.

Mélanges COUZINET, Université des sciences sociales de Toulouse, 1974.

Mélanges DAVID, LGDJ, 2005.

Mélanges Roland DRAGO, », L'unité du droit, Paris, Economica, 1996.

Mélanges Charles EISENMAN, Cujas, 1975.

Mélanges GAUDEMET, Economica, 1984.

Mélanges François GENY.

Mélanges HEBRAUD, 1981.

Mélanges Jacques MAURY, tome. I et II, éd. Dalloz.

Mélanges Franck MODERNE, Mouvement du droit public, Dalloz 2004.

Mélanges Normand, Litec, 2003.

Mélanges PERROT, Dalloz, 1996.

Mélanges Loïc PHILLIP, Constitution et Finances Publiques, Economica, 2003.

Mélanges RAYNAUD, 1985.

Mélanges ROUBIER.

Mélanges Michel STASSINOPOULOS, L.G.D.J., 1974.

Mélanges Jean WALINE, Gouverner, administrer, juger. Liber Amicorum, Jean Waline, Paris Dalloz 2002.

Mélanges Marcel WALINE, Le Juge et le droit public, Tome I et II, LGDJ, 1974.

Les Actes de colloques

La dualité juridictionnelle en 2005: limites et mérites, (dir.,) A. VAN LANG, Actes de Colloque Université de la Rochelle des 30 septembre et 1er octobre 2005. Dalloz 2007, 18 contributions, 262p.

L'image doctrinale de la Cour de cassation, Actes de colloque des 10 et 11 décembre 1993, Paris, Documentation française, 1994.

Les principes en Droit, (dir.,) S. CAUDAL, Actes de Colloque des 13 et 14 décembre 2007, EDP de Université Jean Moulin, Lyon III, Economica 2008, 22 contributions, 387 p.

Les divergences de jurisprudence, (dir.,) ANCEL (P.) et RIVIER (M-C.), Actes de colloque des 11 et 12 octobre 2001, Publication de l'université de St Etienne, 2003.

La légitimité de la jurisprudence du conseil constitutionnel, (dir.,) G. DRAGO, B. FRANCOIS, N. MOLFESSIS, Actes de Colloque de Rennes des 20 et 21 septembre Economica, 1999, 22 contributions. 401p.

Le ministère public et les exigences du procès équitable, (dir.) PINGEL (I.), SUDRE (F.), éd. Bruylant, coll. Droit et justice, 241p.

Clés pour le siècle, Paris Dalloz, 2000.

IV-Les articles

ALBERT (J.L), « Quelques réflexions sur la mort de la parafiscalité », Mélanges, P. Amselek, Bruylant, 2005, p.1-24.

ALBERT (J.L.), « La cour de cassation et l'ISF : conséquences et inconséquences », D. 2005, n°25, p. 1659.

AMSELEK (P.), « Une curiosité du droit public financier : les impositions autres que fiscales ou parafiscales », Mélanges Marcel Waline, 1974, p. 89-114.

AMSELEK (P.), « Impositions et cotisations obligatoires », Mélanges. L.Philip, Economica, 2005, p. 239-264.

AMSELEK (P.), « Un phénix du droit public financier : les impositions quasi-fiscales », Gouverner, administrer, juger. Liber amicorum, Jean WALINE, Dalloz, 2002, p.11-134.

AMSELEK (P.), « La teneur indécise du droit », RDP 1991, p. 1199-1216.

Jacques ARRIGHI DE CASANOVA, « Contentieux du recouvrement et compétence de la juridiction administrative », concl. sur TC, 19 oct. 1998, n° 3116, Cts Debaillie, Dr. Fisc. 1999, n°11, comm. 236.

ATIAS (C.), « La Cour de cassation, gardienne de l'unité du droit », in L'image doctrinale de la Cour de cassation, 1994, p.73 et s.

BACHELIER (G.), « Les sanctions fiscales dans la jurisprudence du Conseil d'Etat », RFFP n° 65, mars 1999, p. 17 et s.

BACHELIER (G.), « Le Tribunal des Conflits, juge administratif ou juge judiciaire ? », in Le dualisme juridictionnel en 2005 : Limites et Mérites, Actes de colloque, La Rochelle 29 septembre et 1er octobre 2005, p. 67-82.

BACHELIER (X.), « La Cour de cassation gardienne de l'unité du droit », in L'image doctrinale de la Cour de cassation, p. 96.

BARANES (W.), FRISSON-ROCHE (M.A) ROBERT (J.H), « Pour le droit processuel », D. 1993, chr. p. 9.

BARBIERI (J-J.), « La compétence d'attribution du JEX », Les Petites affiches, 17 janv. 1997.

BAUDOUIN (J-M.), «La collégialité est-elle une garantie de la sureté des jugements », RTDciv. 1992, p. 532.

De BECHILLON (D.), « De la rétroactivité de la règle jurisprudentielle en matière de responsabilité », in Mélanges F.Moderne, p. 5-22.

BERGERES (M.-C.), « Les normes jurisprudentielles en droit fiscal », Dr. fisc. 2000, n°13, p. 549-554.

BEROUJON (Ch.), « Contentieux au singulier et jurisprudence au pluriel », rev. Trim. Dr. civ., 1995, p. 579-593.

LE BERRE (J.M.), « Contentieux administratif général », R.F.F.P. 1987. PAGE ?note 224 de la thèse.

LE BERRE (J.-M.), « Contentieux fiscal et contentieux administratif général », RFFF, n°17, 1987, p.17-29.

BETCH (M.), « Contentieux pénal, procédure », Jurisclasseur, procédure fiscale, fasc. n° 720, 1er sept. 2007.

BIENVENU (J.-J.), « Variations sur les difficultés de fonder le partage des compétences juridictionnelles », RFFP 1987, n°17 p. 31-36.

BILLAU (M.), « Quel rôle pour la Cour de Cassation au XXe siècle ? », Mélanges Normand, Litec, 2003, p.31.

BIZEAU (J.-P.), « Le juge administratif n'est-il pas le juge de la puissance publique ? », AJDA, 1992, p.179.

LE BOIS-LE-POURHIET (A.-M.), BUISSON (J.), « La Constitution et la procédure de sanction fiscale », AJDA 20 juill-20 août 1991, p. 497 et s.

BOITEAU (Cl.): « Le juge unique en matière administrative », RFDA 1996, p. 10 et s.

BONICHOT (J.-Cl.), ABRAHAM (R.), « Le commissaire du gouvernement dans la juridiction administrative et la Convention européenne des droits de l'homme », JCP 1998.I. 176.

BORE (J.), « L'avenir du contrôle normatif face aux fluctuations du contrôle des qualifications » in Le tribunal et la Cour de Cassation 1790- 1990, volume jubilaire.

BORE (J.), « La Cour de cassation, juge du droit », in L'image doctrinale de la Cour de cassation, actes de Colloque des 10 et 11 déc. 1993, Paris, p. 53 et s.

BORE (J.), « L'avenir du contrôle normatif face aux fluctuations du contrôle des qualifications » in Le tribunal et la Cour de Cassation 1790- 1990, volume jubilaire.

BOUCHARD (J.C), FUMENIER (P.), « De la question préjudicielle de constitutionnalité : vers une société de confiance », Dr. Fisc. n° 36, comm. 433, p. 9 et s.

BOULOUIS (J.) : « A propos de la fonction normative de la jurisprudence, remarques sur l'œuvre jurisprudentielle de la CJCE », in Mélanges J. Waline, LGDJ, 1974, t. 1. pp. 149-162.

BOULOUIS (J.), « Procès du juge fiscal », RSF 1957, p. 631.

BRANDEAU (J.), « La lettre de rappel de l'article L. 255 du LPF et le problème de compétence juridictionnelle », Les Petites affiches, 8 déc. 1999, n° 244, p. 4-8.

BRARD (Y.), « Redevance pour occupation du domaine public : certitudes et incertitudes de la jurisprudence », Dalloz 1999, chr., p.19-22.

BRISSON (J.-F.), « L'injonction au service de la chose jugée contre l'administration », Rev. Justices 1996, n°3, p. 167.

BRURON (J.), « Le juge de l'impôt et les garanties du contribuable », R.F.F.P., n° 40, 1992, pp. 175-190.

BUISSON (J.), « Le grand désordre des qualifications fiscales : L'exemple de la CSG », Mélanges. L. Philip, Economica, 2005, p. 309-318.

BUISSON (J.), « Les impositions de toutes natures, une notion dépassée. », LPA, 1992, n° 54, p. 21-23.

CADIET (L.), GUINCHARD (S.), « Le double degré de juridiction », in Justices (revue général de droit processuel) ; Justice et double degré de juridiction, juill- Déc. 1996 : Dalloz. 1997, p. 1.

CAILLOSSE (J.), « Les justifications du maintien actuel du dualisme juridictionnel », AJDA 32/2005, p.1781-1786 ; Actes de colloque des 30 sept et 1er oct. 2005, Université de la Rochelle, (dir.,) A. Van Lang, Dalloz 2007, p. 181-197.

CAMBY (J.-P.), « Les impositions de toutes natures, une catégorie sans critère ? », AJDA 1991, p. 339-350.

CASSIN (R.), « De l'unité de la justice dans un pays à dualité de juridiction » in La justice, centre de centre politique de l'institut d'étude juridique de Nice, Paris, P.U.F, 1961, p. 261-284.

CASTAGNEDE (B.), « Le contrôle constitutionnel d'égalité fiscale », LPA 1er -2 mai 2001, n° 86-87, p. 4s.

CASTAGNEDE (B.), « Remarques sur la nature juridique du contentieux fiscal », RSF. 1970, p. 5.

CAUDAL (S.), Rapport introductif, Actes de colloques, Les principes en droit, Economica 2008, p.1-20.

LE CAVEZ, « Regard hétérodoxe sur la péremption d'instance » ; Mélanges Normand, Litec, 2003, p. 291.

CHABANOL (D.), « La prévention des divergences de jurisprudence au sein de la juridiction administrative » in Les divergences de jurisprudence, op. cit. p. 180-184.

CHABANOL (D.), « Théorie de l'apparence ou apparence de théorie ? Humeurs autour de l'arrêt Kreiss », AJ 2002. p. 9.

CHABANOL (D.), « Dualité des ordres de juridiction : faut-il bruler le Tribunal des conflits ? », AJDA 12-1988, p. 736-738.

CHAPUS (R.), « De l'office du juge : contentieux administratif et nouvelle procédure civile », Etudes et documents, Conseil d'Etat, 1977-1978, p.13.

CHAPUS (R.), « Dualité de juridiction et unité de l'ordre juridique », RFDA, 1990, p. 739.

CHAPUS (R.), « Qu'est ce qu'une juridiction ? La réponse de la jurisprudence administrative », Mélanges Eisenmann, Cujas, 1975, p.-265-297.

CHAUVIN (N.), « La remise en cause du dualisme juridictionnel par l'art. 92 du NCPC » : Petites affiches, 16 juin 1995, n°72, p.4-9.

CHEVALIER (J.), « Fonction Contentieuse et fonction juridictionnelle » in Mélanges Stassinopoulos, L.D.G.J 1974, p. 275 et s.

CHEVALIER (J.), « Vers un droit Post moderne », in Les transformations de la régulation juridique (dir. J. Clan et G. Martine), LGDJ, Coll. Droit et Société, 1998, p. 21.

CHRETIEN (M.), « Le recours pour excès de pouvoir en matière fiscale » : JCP 1946, I. 571, concl. Celier, note M. Chrétien sous CE 24 janvier 1947, RSLF, 1947, p. 221.

CHRETIEN (M.), « Réflexions sur la dualité juridictionnelle en matière fiscale », Mélanges Marcel Waline, LGDJ, 1974, p.115-126.

COLLET (M.), « Les bienfaits du dialogue des juges. Remarques sur la mise en œuvre par le juge fiscal des articles 14 de la CEDH et 1er de son premier protocole additionnel », Dr. fisc. 2006, n°51, p. 2179.

COTTIN (M.), « La Cour de cassation se dote d'une procédure d'admission des pourvois en cassation », D. éd. G. 2002, chronique n°9. p. 748-750.

COZIAN (M.), « Propos désobligeants sur 'une tarte à la crème' : l'autonomie et le réalisme du droit fiscal », Dr. fisc. 1999, n°13, p. 330.

COURTIAL (J.), « Article 6 § 1 de la convention européenne des droits de l'homme et litige fiscal », concl. Sur CE, 8e et 9e ss-sect., 26 nov.1999, n° 184474, Guenon, BDCF 1 / 00, n°13, Dr. Fisc. 2000, n°15, comm. 298.

COUV RAT (P.), « La loi du 23 juin 1989 relative à la révision des condamnations pénales », RSC., 1989, p.782.

De CROUTY-CHANEL (E.), « La définition juridique de l'impôt. L'exemple de la doctrine française », in T. Berns, J.-CK. Dupont, MXifaras (dir), Philosophie de l'impôt, Bruylant, 2006, p. 135.

CROZE (H.), « Commentaire du décret du 31 juillet 1992 », JCP G 1992, I, 3635.

DAIGRE (J.-J.), «A propos de l'exception de subsidiarité de la saisie-vente » Rev. Huissiers 1992, p. 1041.

DAVID (C.), « La répression de la soustraction frauduleuse à l'impôt » (art. 1741), in Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale, commentaire, n°62, p. 923-945.

DAVID (C.), « Aperçu rapide sur l'article 112 de la loi de finances pour 1997 instituant un double degré de juridiction », JCP 1997, n° 6-7, Actualité.

DECOCQ (A.), « La procédure pénale en matière fiscale », in L'application du droit pénal en matière fiscale, 3e colloque de la Société française de droit fiscal, Presses Universitaires d'Aix-Marseille, 1981.

DESDEVISES (Y.), « L'influence du silence du débiteur sur la subsidiarité de certaines saisies-ventes », D. 1993, chron. p. 160.

DIBOUT (P.), « Le développement du sursis à exécution en matière fiscale », AJDA 1984, p.580-585.

DRAGO (R.), « Actualité du principe de séparation en France et dans les Etats de la CEE » : AJDA sept. 1990, p. 581-584.

DRAGO (R.), « La Cour de cassation, Cours suprême » in L'image doctrinale de la Cour de cassation. p. 21.

DRAGO (R.), « Le juge judiciaire, juge administratif », RFDA, sept-oct 1990, p. 758-763.

DUCAMIN (B.), « Le Conseil d'Etat juge fiscal », AJDA, 1962-I-p. 204.

DUGRIP (O.), « Les référés administratifs : bilan et enjeux de la réforme », colloque Dalloz, RFDA, 2002, p. 245-249.

DURAND (CH.), Etude sur le Conseil d'Etat Napoléonien, Paris, 1949, pp. 39-57.

ESMEIN (A.), « La jurisprudence et la Doctrine : cent ans après » R. T. D, civ. 1902, p. 1 et s.

ESCLASSAN (M.-C.), « L'organisation du contentieux fiscal est-elle toujours actuelle », RFFP nov. 2007, n° spécial 100, p. 59-69.

FAVOREU (L.), « La Cour de cassation, le Conseil constitutionnel et l'art. 66 de la Constitution », D, 1986, chr., p. 169.

FERDINANT (J.), « Organisation judiciaire, juridiction civile, juridiction criminelle. Faut-il séparer les juridictions civiles des juridictions criminelles ? », Journal du ministère public, 1862, tome 5, p. 264-276.

FINES (F.), « L'autorité judiciaire, gardienne de la liberté individuelle » dans la jurisprudence constitutionnelle, RFDA, 1994, p. 594.

FLAUSS (J-F.), L'applicabilité de l'article 6-1 volet civil au contentieux de l'imposition fiscale, note sous CEDH 12 juill. 2001, n°44759/98, Ferrazzini c/Italie, AJDA 2001, n°12, p.1061 et 1062.

FLAUSS (J-F.), « Sanctions fiscales et convention européenne des droits de l'homme », RFFP, n°65, mars 1999, p.77-99.

FLAUSS (J-F.), « Dualité des ordres de juridiction et Convention européenne des droits de l'homme », Mélanges J. Waline, p. 527-546.

FOUQUET (O.), La pleine compétence du juge judiciaire de l'impôt, Rev. Adm. 1999, n° 307 p. 38 à 40.

FOUQUET (O.), « Les pénalités pour manœuvres frauduleuses », in Les grands arrêts de la jurisprudence fiscales, p. 915-922.

FOUQUET (O.), « La pleine compétence du juge judiciaire de l'impôt », RDA, n° 307, p. 38.

FOULETIER (M.), « La réforme du 30 juin 2000 relative au référé devant les juridictions administratives », RFDA 2000, p. 963.

FOURRE (J.), « Le contentieux fiscal devant la juridiction administrative après le 1er janvier 1989 », DF 1988, n°49, p. 1393.

DE FORGES (J.-M.), « La nature juridique des contributions et participations financières des constructeurs », DA, févr. 1994, p. 1-4.

FRISSON-ROCHE (M-A.), « Mystère et mirages des dualités des ordres de juridiction et de la justice administrative », APD 1997, n° 41, p. 135.

FROMONT (M.), La jurisprudence constitutionnelle de la Cour de cassation, Etudes en l'honneur de Loïc Phillip, Economica, p. 75-89.

GARCIN (C.), « Commentaire de la loi n°89-431 du 23 juin 1989 relative à la révision des condamnations pénales », GP., 1991. I.

GARIAZZO (A.), « Le statut des premiers présidents de cour d'appel après la loi du 25 juin 2001 », Bull. inf. cass. 1er mai 2003.

GASQUET (Th.), « La lettre de rappel et le contentieux du recouvrement », Dr. Fisc. 1999, n° 39, p. 1197.

GAUDEMET (P-M.), « Réflexions sur les rapports du juge et du fisc », Mélanges Marcel Waline, p. 127 et s.

GAUDEMET (P-M.), « Réflexions sur les rapports du juge et du fisc », in Mélanges Marcel Waline, tome I, LGDJ, 1974, p. 127.

GAUDEMET (Y.) : « Les questions préjudicielles devant les deux ordres de juridiction », RFDA, sept-oct. 1990, p. 765-770.

GAUDEMET (Y.), « Le juge administratif et le prononcé du sursis » : AJDA 1982, p. 629-633.

GAZIER (F.), «Réflexions sur les symétries et les dissymétries du Tribunal des conflits », RFDA, 1990, p. 745.

GENEVOIS (B.), « La situation au Conseil d'Etat » in *Le Ministère public et les exigences du procès équitable*, Brulant, collection Droit et justice, p. 81-93.

GEST (G.), « La dualité de la juridiction fiscale » in *Le juge fiscal*, sous la direction de R. Hertzog, Economica, 1988, p. 51-63.

GEST (G.), « La jurisprudence du Conseil d'Etat et de la Cour de cassation », Dr. Fisc. 1996, Hors série, p.15 et s.

GEST (G.), « Dualité de juridiction et unité du droit fiscal », R.F.D.A, sept.-oct. 1990. p. 823-841.

GOHIN (O.), « Qu'est ce qu'une juridiction pour le juge français », Revue, Droits 9/1989, p. 93-105.

GONDOUIN (G.), «Le dualisme juridictionnel, facteur d'émulation et d'amélioration des procédures ? » in *Le dualisme juridictionnel : limites et mérites. Actes de colloques des 30 sept et 1er oct. 2005*, Université de la rochelle, p. 35-55.

GOULARD (G.), Contrainte par corps et répartition des compétences juridictionnelles, concl. sur CE, 9e et 8e ss- sect., 9 avr. 1999, n° 143 102 et 177 208, M. Hadjez, Dr. Fisc. 1999, n° 52, comm. 960.

GOULARD (G.), La redevance pour création de bureaux en île-de-France et la notion de construction, concl. sur CE, 8e et 9e ss-sect., 8 fevr. 1999, n° 12622, comm.431.

GOULARD (G.), Procédure de référé et avis à tiers détenteur, concl. sur CE, 29 oct. 2001, n° 237 132, Raust, Dr. Fisc. 2002, n°13, comm. 284 et BDCF 3/01, n°43.

GOUTTENOIRE (A.), « Les aménagements du dualisme juridictionnel : le bloc de compétence judiciaire en matière de propriété privée et libertés fondamentales » in *Le dualisme juridictionnel : limites et mérites, actes de colloques*, Dalloz 2007, p. 56 et s.

GOYARD (C.), « Unité et plénitude de juridiction », in *Liber amicorum*, Mélanges Jean Waline, (Gouverner, administrer, juger), Dalloz, p. 597 et s.

GRANJON (D.), « Les questions préjudicielles », », AJDA, 1968, p. 75-93.

GUICHARD (D.), La fin annoncée d'une « recette » française : les taxes parafiscales. Dr. Fisc. 2002, n° 18-19, p. 725-730.

GROSHENS (J-C.), « Réflexion sur la dualité juridictionnelle » AJDA, I, doctrine I, 1963, p. 536-360.

HAÏM (V.), Les labyrinthes du contentieux du recouvrement, D. 1995, Chron. p.150-154.

HAÏM (V.), l'article 6-1 de la convention européenne des droits de l'homme et modulation des sanctions par le juge, concl. Sur CAA Paris, n° 97 2273, M. Eskeslassy, Dr. Fisc. 2000, n°49, comm.961.

HAÏM (V.), « De l'opposition à la contrainte au contentieux de l'obligation de payer- Un anachronisme peut-il rester sans incidence sur la solution du litige ? », Dr.fisc.1995 n°52, p. 1880.

HATOUX (B.), « Le juge compétent pour connaître de la fraude au jugement en matière de visites domiciliaires », RJF 5/00, p. 400-406.

HATOUX (B.), « L'incidence des procédures collectives sur le recouvrement des impôts », RJF 2/95, p. 86-88.

HATOUX (B.), « Le contentieux fiscal judiciaire », RFFP, n°17, 1987, p. 71- 102.

HATOUX (B.) « Application de l'art. 6-1 de la convention EDH au contentieux fiscal : analyses et perspectives d'un revirement du juge judiciaire » RJF 11/04, étude et doctrine p.804 et s.

HEBRAUD (P.), « Aggiornamento de la Cour de cassation : Loi des 12 juillet 1978 et 3 janvier 1979 », D. 1979, chr. p. 205-218.

HEERS (M.), « La sécurité juridique en droit administratif français : vers une consécration du principe de confiance légitime ? », RFDA sept-oct. 1995, p. 963 et s.

HEILBRONNER (A.), « Les tribunaux submergés », Dr. fisc.1986, n°2, p. 825-826.

HERTZOG (R.), « Le juge fiscal en crise ? » in Le juge fiscal, op. cit. p. 16 et 17.

HERTZOG (R.), « Naufrage ou sauvetage de la justice fiscale ? », RFFP 1987, p. 138-146.

HERVOUËT (F.), « Impôts directs et indirects », in Dictionnaire encyclopédique des Finances publiques, sous la dir. De L. Philip, Economica 1991, p. 932-933.

HEURTE (A.), « Le recours sur renvoi des tribunaux judiciaires. AJDA 1958, p. 111-120.

HILAIRE (J.): « Un peu d'histoire » in Justices (revue général de droit processuel), Justice et double degré de juridiction, juill- Déc. 1996 : Dalloz. 1997, p. 9.

HOMONT (A.), « L'appréciation de la légalité des actes administratifs individuels par les tribunaux de l'ordre judiciaire », JCP 1951, II 956 ter.

JEAMMAUD (A.), « Conflits, différents, litige », Droits, 34/2001, p. 15-20.

JEANTIN (M.), « Réformer la Cour de cassation? » Mélanges Hébraud, p. 465 et s.

JEAN-PIERRE (D.), MELIN-SOUCRAMANIEN (F.), « La responsabilité de la puissance publique en matière fiscale » : RFFP 1995, n° 50, p. 180 et s.

JEOL (M.), « La Cour de cassation et le contrôle de constitutionnalité. Techniques de substitution » in La Cour de cassation et la Constitution de la République, La documentation Française, 1995, p. 69 et s.

JESTAZ (Ph.), « La jurisprudence, ombre portée du contentieux », D. 1989, chr. p.149-153.

JEZE (G.), « L'acte juridictionnel et la classification des recours contentieux RDP année. », p. 667 et s.

JULIEN- LAFERRIERE (F.), « La dualité de juridiction, un principe fonctionnel », in l'unité du droit. Mélanges en l'honneur de R. Drago, Paris, Economica, 1996, p. 395-426.

KAYSER (P.), « Le principe de la publicité de la justice dans la procédure civile », Mélanges Hébraud, p. 501 et s.

KISSANGOULA (J.), « Le Conseil d'Etat, la notion d'imposition de toute nature et la jurisprudence sur l'incompétence négative du législateur » RFFP, 2000, n°70, p. 193.

KLEIN (C.), « Les dépens devant les juridictions administratives », RDP 1967, p. 1073.

KOVAR (R.), « La notion de juridiction en droit européen », in Liber amicorum, Jean Waline, (Gouverner, administrer, juger) éd.Dalloz, p. 607-628.

LABETOUILLE (D.), « Remarques sur l'élaboration des décisions du Conseil d'Etat statuant au contentieux », Mélanges René Chapus, p. 333-341.

LABETOUILLE (D.), L'avenir du dualisme juridictionnel, Le point de vue d'un juge administratif, AJDA, sept. 2005, p. 1770-1777.

LABIE (F.), « Le contrôle des faits par la Cour de Cassation dans le Contentieux de l'imposition. » : Mélanges Gaudemet, Economica, 1984, p. 972-998.

LAMARQUE (J.), « Modération des sanctions » :RG proc. 1999, p. 237.

LAMARQUE (J.), Le juge judiciaire de l'impôt et le principe de la séparation des pouvoirs, in Université Panthéon-Assas (Paris II), Clés pour le siècle, Dalloz, 2000, p. 521 à 555.

LAMARQUE (J.), « Source du droit fiscal, contrôle de la constitutionnalité de la loi fiscale » J-Cl. Procédures fiscales, fasc. 112, 1994, n° 8 et n° 11.

LAMARQUE (J.), « Source du droit fiscal. Principes généraux du droit. Jurisprudence. Doctrine administrative », J.Cl. Fiscal ID, Fasc. 3-C, n° 68 et s

LAMBERT (P.), « Le principe général de sécurité juridique et les validations législatives, » in Sécurité juridique et fiscalité, Les cahiers de l'institut d'études sur la justice, Byulant, p. 6.

LAMBERT (T.), « L'équité, supplétif de l'égalité en matière fiscale » in Egalité et équité. Antagonisme ou complémentarité, Economica, 1999, p. 122.

LANDRAUD (D.), « A propos des revirements de jurisprudence », J.C.P 1982. II., 3093.

LANGAVANT (E.), « Le Tribunal des conflits et le conflit de jurisprudence », AJ 1956, 1, p. 13-18.

LARROCHE (C.) « La structure et la nature du contentieux de l'imposition », Histoire du droit des finances publiques, Volume II, Economica, 1987, p.575.

LASRY (C.), « Le Conseil d'Etat, juge de l'impôt » EDCE, 1955, p.57-68.

LATOURNERIE (M.-A), « L'apport de la jurisprudence administrative au droit fiscal », in Le juge fiscal, Economica, p. 239-248.

LATOURNERIE (M.-A), « La responsabilité de la puissance publique » in Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale, p. 1002-1018.

LATOURNERIE (M.-A), «L'interprétation de la loi fiscale» in Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale, p. 27-42.

LATOURNERIE (M.-A), « La compétence respective du juge administratif et du juge judiciaire », in Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale, Dalloz, Paris, 2000. p. 949-966.

De LAUBADERE (A.): « Le recours pour excès de pouvoir et le contentieux de l'imposition » RSLF. 1936, p. 531.

LECERF (M.) et BLANC (G.), « Le Financement des services publics: impôts ou redevances? » Dr. Fisc., 1998, n°39, p. 1159 et s.

LEMERCIER (P.), « Observation sur la mise en œuvre de deux institutions communes à la procédure civile et à la procédure pénale (le défaut et l'appel) », JCP 1965, I, 1909.

LEONNET (J.), « Les services de documentation et d'études : mémoire de la Cour de cassation » in L'image doctrinale de la Cour de cassation, p. 63 et s.

LESCLOUS (V.) : « L'appréciation des actes administratifs par le juge répressif », JCP 1994, I, 3747. p.144 et s.

LEVASSEUR (G.), « La juridiction correctionnelle », RSC, 1959, pp. 577.

LIEBERT-CHAMPAGNE (Monique.), L'autorité de la chose jugée en matière fiscale, RJF 6-88, n°6, p.375-379.

LIEBERT-CHAMPAGNE (M.), « La responsabilité des services fiscaux » : RJF 2/88, chron. p. 83-87.

LOISEL ((M.), « Du pourvoi en cassation pour contrariété de jugements » : JCP 1945 .I. 486.

LUCHAIRE (Fr.) «L'évolution du conflit positif d'attribution » D. 1952, chon. XXXVII, p. 183.

LONG (M.), « L'état actuel de la dualité de juridiction », RFDA 1990, p. 689-693.

MAESTRE (J.C.), « A propos de la loi du 27 décembre 1963 portant unification ou harmonisation des procédures en matière fiscale » ; R.S.F., 1964, p. 537- 609.

MAIA (J.), « La singularité des procédures fiscales est-elle sans limite ? », RJF 4/02, p. 287-294.

MAIA (J.), «Procédure d'urgence au stade du recouvrement : retour à l'égalité des armes entre le contribuable et le fisc », RFJ 07/01, p. 611-619.

MARCHESSOU (Ph.), « Réflexions sur l'interprétation des textes fiscaux », Mélanges Paul Amselek, Bruylant, 2005, p. 551- 564.

Di MARINO (G.), « La Cour de cassation, juge de droit » in l'image doctrinale de la Cour de Cassation, actes de colloque des 10 et 11 déc. 1993, Paris, Documentation française, 1994, p. 27 et s.

MARTIN de La MOUTTE (J.), « La réforme des juridictions civiles du 22 déc. 1958 » : Mélanges Maury, t. I, p. 242.

MARTIN (M.), « L'impôt dévorera-t-il son juge ? », Dr. Fisc. 1986, n° 16-17, p. 544-547.

MARTIN (R.), Sur l'unité des ordres de juridiction, revue trimestrielle de droit civil, 1996, n°1, janv.-mars, p.109-127.

MASTOR (W.), « L'ISF à l'épreuve de la Constitution », D., 2005, n° 19, p. 1257.

MATHIEU-IZORCHE (M.-L.), « Les procédés discursifs d'amplification ou de réductions des divergences » in Les divergences de jurisprudences, p.93-126.

MAUBERNARD (G.), « L'arrêt Kreiss...: Le rôle du commissaire du gouvernement à la lumière de la théorie des « apparences », RDP 2001, p. 895.

MAZARD (M.-F.), Le dualisme juridictionnel en 2005 : Point de vue d'un juge judiciaire, AJDA sept. 2005, p. 1777-1781.

MESTRE (A.), « Recherches sur l'exception d'illégalité » : Mélanges Hauriou, p. 565 et s.

MODERNE (F.), « Sur le nouveau pouvoir d'injonction du juge administratif », RFDA 1996, p. 43.

MODERNE (F.), « À propos taxes dites redevances d'assainissement, le désordre des qualifications en droit fiscal », RJF 5/ 1976 ; AJDA, oct. 1974, p. 490 ; JCP, 1975, 17928 ; AJDA févr. 1977, p. 94.

MOLFESSIS (N.): « La protection constitutionnelle du double degré de juridiction. » in Justices (revue général de droit processuel) ; Justice et double degré de juridiction, p. 17 et s.

MOLFESSIS (N.), « La saisine pour avis, une procédure singulière dans le paysage jurisprudentiel » : RTD civ. 2003, p. 157.

MOLINIER (J.), « L'office du juge en contentieux fiscal » in *Le juge fiscal*, p. 69.

MONACHON-DUCHENE (N.), « Les limites de la saisie-vente », *JCP G* 1997, I, 4044.

MOULY (C.), « Comment limiter la rétroactivité des arrêts de principe et de revirement ? » *L.PA*, 1994, n° 53, p. 9 et s.

MORAND (C.-A.), « Régulation, complexité et pluralisme juridique », *Mélanges Paul Amselek, Bruylant*, 2005, p. 615-630.

NADAL (J.-L.), « La jurisprudence de la Cour de Strasbourg : une chance pour le parquet général de la Cour de cassation », *D.* 2005. 800 s. Décret du 1^{er} août 2006, art. R.733-3 du CJA.

NEGRIN (O.), « Une légende fiscale : la définition de l'impôt de Gaston Jèze », *Rev. Droit public et de la science politique en France et à l'étranger*, n°1, 2008, p. 140-151.

NEGRIN (O.), « Les principes en droit fiscal » in *Les principes en Droit*, (dir, S. Caudal), Actes de Colloque des 13 et 14 décembre 2007, EDP de Université Jean Moulin, Lyon III, *Economica* 2008, p. 235-255.

NORMAND (J.), « Le juge judiciaire, gardien non exclusif des libertés. Le cas des étrangers », *Rev. Trim. Dr. civ.* 1996, p. 235.

OLLEON (L.), « Recours pour excès de pouvoir contre les instructions fiscales : la photographie du droit existant n'est pas contestable » : *RJF* 4/04, p. 271.

OLLEON (L.), « L'autonomie du droit fiscal : le moribond se porte bien » *RJF* 5/2002, p. 355-361.

ORIOU (A.), Aubert (J.L), « La résistance des juges de fond » in *L'image doctrinale de la Cour de cassation*. p. 180 et s.

OSMAN (F.), « Le juge judiciaire ; gardien de la liberté individuelle : mythe ou réalité ? », *Gaz.pal.*, 1990, p. 133.

PACTEAU (B.), « Dualité de juridictions et dualité de procédures », *AJDA* sept 1990, p. 752-756.

PACTEAU (B.), « Le Capitaine » in *Le rapport du Tribunal des conflits*, 2005, p. 34 ;

PACTEAU (B.), « Constitutionnalisation ou européanisation de la justice administrative : faut-il choisir », in *Mélanges P. Pactet*, Dalloz, 2003, p. 793 et.s

PACTEAU (B.), « Le juge unique dans les juridictions administratives » Gaz. Pal. 1998, Doctrine.1. p. 177 et s.

PACTEAU (B.), « La sécurité juridique, un principe qui nous manque ? » AJDA juin 1995, n° spécial, du cinquantenaire, Le droit administratif, des principes fondamentaux à l'effectivité des règles : bilan et perspectives d'un droit en mutation p. 151.

PASCOT (H.), L'unité de juridiction, sa nécessité, son organisation, Paris, A. Picard, 1891.

PERDRIAU (A.), « Des condamnations aux frais irrépétibles prononcés par la Cour de cassation » ; LPA 28 juin 2000, n° 128.

JEAN LUC PIERRE, « La modération judiciaire des sanctions » : Dr. fisc. 2000, p. 31.

PELLETIER (M.), « La systématique des contentieux en matière fiscale. Une convergence du contentieux fiscal et du contentieux communautaire », L'année fiscale, 2005, p. 157.

PELLETIER (M.), « Existe-il une approche post moderne de la fiscalité ? L'exemple de la CSG. » in Mélanges Waline, p. 209-228.

PHILLIP (L.), « Le principe constitutionnel d'égalité en matière fiscale » Dr. fisc. 1990, n° 12, p. 464.s.

PHILLIP (L.), « La décision du 29 décembre du Conseil constitutionnel sur la CSG et la notion d'impôt, Dr. fisc. 1991, n°14, p. 748-751

PHILLIP (L.), Impositions de toutes natures, redevances, cotisations sociales et prélèvements obligatoires, Mélanges Paul Amselek, Bruylant, 2005, p. 677-691.

PHILIPPE (J-J.), « La commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaire », Jurisc. Fisc., Procédure fiscale, Facs. 230 et 232.

PLAGNET (B.), « L'appréciation de la notion de cause juridique en contentieux fiscal », Dr. Fisc. 1976, chr. p.328.

PLUEN (O.), « La Constitution de blocs de « contentieux » : aspect du débat sur la dualité juridictionnelle » : [http : www.blogdroitadministratif.net](http://www.blogdroitadministratif.net)

POUYAUD (D.), « Les avis contentieux du Conseil d'Etat et de la Cour de cassation » ; Mélanges, F. Moderne p. 327-355.

PRIOL (J.-M.), « Procédure de visite et de saisie domiciliaires (LPF, art. L. 16 B) », Procédures fiscales n°59, jur.-cl., fasc. 340, p.8.

PUISSOCHET (J.P), H Legal, in «Le principe de sécurité juridique dans la jurisprudence des communautés européennes », Les cahiers du Conseil constitutionnel 2001, n° 11, p. 98 et s.

PUTMAN (E.), «L'article préliminaire du Code de procédure pénale : vers une théorie législative du procès pénal ? » : Annales Fac. Droit Avignon, 2000, p. 43.

RACINE (P.-F.), « La place des principes généraux en matière fiscale » in GAJF, p. 131-155.

RACINE (P.-F.), « La Place de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales en matière fiscale » in les GAJF, p. 87-101.

RAIMBAULT DE FONTAINE (S.), « Du principe de l'indépendance des contentieux pénal et fiscal à l'unité des procédures fiscales et répressives ». RFFP, 1995, n°51, pp. 113- 132.

RAYSSEGUIER (Ch.), « Taux de classement sans suite des parquets. Mythes et réalités », Droit pénal, mars 1998, chron.p. 8.

Th. S. RENOUX, « L'apport du Conseil constitutionnel à la théorie de la séparation des pouvoirs », D. 1991, chron. p. 169.

RIVIER (M.-R.), LAULOM (S.), «Questions aux intervenants » in Les divergences de jurisprudence, p.39-50.

ROBERT (J.), «Le juge administratif et la liberté individuelle », Mélanges M. Waline 1974, p. 719-732.

ROBERT (J.), « L'autorité de chose jugée des décisions des juridictions constitutionnelles » in La Cour de cassation et la Constitution de la République, La documentation Française, 1995, p. 265 et s.

ROCHE (J.), « Réflexion sur le pouvoir normatif de la jurisprudence » AJDA, p.22.

RONCIERE (M.), « Le juge unique dans la juridiction administrative : de l'exception à la généralisation » : Petites Affiches, 26 juill. 1995, p. 18.

ROUHETTE (G.), « La jurisprudence du Conseil constitutionnel dans le droit privé », in La légitimité de la jurisprudence du Conseil constitutionnel, (S. dir. G. Drago, B. François, N. Molfessis), Actes de colloques, Economica, p. 148.

RUBI-CAVAGNA (E.), « La chambre criminelle de la Cour de cassation et les divergences de jurisprudence » in Les divergences de jurisprudence, p. 169-178.

SANTUCCI (M.-R.), « Les divergences jurisprudentielles dans l'ancien droit » in Les divergences de jurisprudence, p. 27-38.

SARGOS (P.), Juridiction administrative et juridiction judiciaire, 200 ans après la loi de 1790 : points communs et convergences entre les deux ordres de juridictions, AJDA Sept. 1990, I, doctrine, p. 585-590.

SEGONDS (M.), « La plénitude de juridiction du TGI », JCP 200, I, 738.

SERVERIN (E.), « Les divergences de jurisprudence comme objet de recherche » in Actes de colloque des 11 et 12 octobre 2001, Les divergences de jurisprudence, sous la dir. Pascal Ancel et M-C. Rivier, Publication de l'université de St Etienne, 2003. p. 73-92.

STIRN (B.), Juridiction administrative et juridiction judiciaire, 200 ans après la loi de 1790 : ordre de juridiction et nouveaux modes de régulation, AJDA 1990, p.591-594 : Quelques réflexions sur le dualisme juridictionnel, Justices. Revue générale de droit processuel, n°3, janv-juin 1996.p. 41-51.

STIRN (B.), «Quelques réflexions sur le dualisme juridictionnel », Justice 1996, n°3, p. 41.

TERRE (F.), « Perspectives et avenir du dualisme juridictionnel », AJDA 1990, p. 595-600.

THEIS (J.), Le tribunal des conflits juge du fond, RDP 1932, p. 491.

TALLINEAU (L.), « Le particularisme de la cause de la demande dans le contentieux de l'imposition », R.S.L.F., 1976.

TOUCHARD (J-F.), « A propos de la responsabilité pour faute de l'administration fiscale », RDP, 1992, p. 785 et s.

TOURNIE (G.), « Etude du contentieux fiscal soumis au tribunal administratif », in Le juge fiscal, Préc., pp. 45-63.

TROTABAS (L.), « Le principe de l'interprétation littérale des lois fiscales » Mélanges Geny. T. 3, p. 103 et s.

TROTABAS (L.), « Contentieux fiscal et juridiction administrative », Mélanges P. Negulesco, Bucarest, 1935, p. 783.

TROTABAS (L.), « La nature juridique du contentieux fiscal en droit français », Mélanges Maurice Hauriou, 1929, p. 711-762.

TRUCHET (D.), « Fusionner les juridictions administratives et judiciaires ? » in Mélanges J.-M Auby, Dalloz, 1992, p. 335.

TRUCHET (D.), « Mauvaises et bonnes raisons de mettre fin au dualisme juridictionnel » Justices, 1996, n°3, p. 53.

TRUCHET (D.), « Fusionner les juridictions administrative et judiciaire ? » in étude offertes à Jean-Marie Auby, Paris, Dalloz 1992. p. 335-345.

TRUCHET (D.), « Plaidoyer pour une cause perdue : La fin du dualisme juridictionnel. », AJDA sept-2005.p. 1767-1770.

TUROT (J.), « Moins de laine ou moins de moutons ? » ; dr. fisc. 1996, n°3, p. 107 et. S.

TURPIN (D.), « L'autorité judiciaire gardienne de la liberté individuelle », AJDA, 1983, p. 653.

TUSSEAU (G.), « Métathéorie de la notion de principe dans la théorie du droit contemporaine Sur quelques écoles de définitions des principes » in Les principes en Droit, Actes de colloques, S. Caudal (dir.), Economica, 2008, p. 75-112.

VANDERMEEREN (R.), « La réforme des procédures d'urgences devant le juge administratif », AJDA 2000. p.706-721.

VAN LANG (A.), Le dualisme juridictionnel en France : une question toujours d'actualité, AJDA sept 2005, n°32/2005, p.1763 -1766.

VAN LANG (A.), « Mirages et miracles du dualisme juridictionnel français » : Le dualisme juridictionnel : limites et mérites, acte de colloques, D. 2007, pp.1-9.

VEDEL (G.), « De l'arrêt Septfonds à l'arrêt Barinstein » : JCP 1948.I. 682.

VOIRIN Pierre, « Les revirements de jurisprudence et leurs conséquences (à propos de l'arrêt du 18 juin 1958) », J.C.P. éd. G.1959, I, 1467.

VERPEAUX (M.), « La loi n° 87-1127 du 31 décembre 1987 et ses décrets d'application : un pas vers la dualité des ordres juridictionnels, actualités législatives », Dalloz, 1989, p. 177-189.

VERPEAUX (M.), « La notion révolutionnaire de juridiction », Droits-09, 1989, p. 33-44.

VIER (Ch. -L.), « Le contentieux administratif après la loi du 31 décembre 1987 » : AJDA, 20 févr. 1988, p. 122.

VITTU (A.), « La réglementation de l'appel et de l'opposition dans le C.P.P. », JCP, 1959. I. 1486.

VOIRIN (P.), « Les revirements de jurisprudence et leurs conséquences (à propos de l'arrêt du 18 juin 1958) », J.C.P. éd. G.1959, I, 1467

WACHSMANN (P.), Sur la clarté de la loi, Mélanges, P. Amselek, Bruylant, 2005, p. 811-830.

WAQUET (Ph.), « La situation à la Cour de cassation », in *Le Ministère public et les exigences du procès équitable*, Bruylant, collection Droit et justice, p. 179-187.

WEIL (P.), « Conflits de décision au fond et conflits négatifs de compétence », D. 1956, chron. p. 81-86.

WIEDERKEHR (G.), « Qu'est-ce-qu'un juge ? », Mélanges Perrot, Dalloz, 1996, R spéc. p. 583.

ZENATI (F.), « La nature de la Cour de cassation » : Bull. inf. cass. , 13 avril 2003.

ZENATI (F.), « L'évolution des sources de droit dans les pays de droit civil », D. 2002. p.15.

ZENATI (F.), « La notion de divergences de jurisprudence » in Les divergences de jurisprudence, Actes de colloques des 11 et 12 octobre 2001, Les divergences de jurisprudence, sous la dir. Pascal Ancel et M-C. Rivier, Publication de l'université de St Etienne, 2003, p.52-72.

ZENATI (F.), « La saisine pour avis de la Cour de cassation », D. 1992, chron., p.247.

Les Rapports

LE VOLUME JUBILAIRE DU BICENTENAIRE DE LA COUR DE CASSATION, Litec 1990.

Livre du bicentenaire, documentation française 1991.

LA PORTEE DOCTRINALE DES ARRETS DE LA COUR DE CASSATION : Rapport annuel 1990. La documentation française.

LES CAHIERS DE L'INSTITUT D'ETUDES SUR LA JUSTICE, Sécurité juridique et fiscalité, Bruylant, 2003.

Conseil des impôts, Les relations entre le contribuable et l'administration fiscale, 20e rapport au président de la république, Ed. des JO, 2002.

Les rapports généraux du XVIe Congrès International de droit comparé.

(International Academy of comparative Law, Convergence of legal systems in the 21st century (Brisbane, Australia, 14-20 July 2002; Bruylant, Bruxelles 2006.).

L'INTERPRETATION PAR LE JUGE DES REGLES ECRITES, TRAVAUX DE L'ASSOCIATION HENRY CAPITANT T.29, 1978.

RAPPORT PUBLIC 2006, Sécurité juridique et complexité du droit, Conseil d'Etat, étude et document du Conseil d'Etat, La documentation Française 2006, 416 p.

RAPPORT 2005 et 2006 : Le tribunal des conflits, Doc. Fr. 2005, 2006.

Répertoire du contentieux administratif Dalloz.

Les recours administratifs préalables obligatoires, Les études du Conseil d'Etat, La documentation française, 2008, 233p.

CONSEIL DES PRELEVEMENTS OBLIGATOIRES, La lutte contre la fraude fiscale, 1er rapport du président de la République, Ed. des Journaux officiels, 2006.

Conseil des impôts, Les relations entre le contribuable et l'administration fiscale, 20e rapport au président de la république, Ed. des JO, 2002.

V-DICTIONNAIRES, ENCYCLOPEDIES

ALLAND D, RIALS S. (dir.), Dictionnaire de la culture juridique, Lamy-PUF., Coll. Quadrige, 2003, XXV-1649, p.

BARILARI (A.), DRAPE (R), Lexique fiscal, 2e éd., Dalloz 1993.

CADIET (L.), Dictionnaire de la justice, PUF.

CORNU (G.) (dir.), Vocabulaire juridique, Association Henri Capitant, 3^{ème} éd. PUF.; Collection Quadrige, 2002. XVIII-941p.

CABRILLAC (R.), (dir.) Dictionnaire du vocabulaire juridique,

Dictionnaire encyclopédique de finances publiques, Economica, 1991.

Documentation pratique Francis Lefebvre.

Dictionnaire étymologique, Albert Dauzat, éd. Larousse, 1938.

Juris-classeur : Administration, Europe, Procédure fiscale.

LITTRE (E.), *Dictionnaire de la langue française*, Gallimard-Hachette, 1966.

Répertoire Dalloz : Contentieux administratif, Procédure civile.

PHILIP (L.) (dir.) *Dictionnaire encyclopédique de finances publiques*, éd. Economica, 1991.

ALBERT (J-L.), PIERRE (J-L.), RICHER (D.), (dir.), *Dictionnaire de droit fiscal et douanier* ; Ellipses. 2007.

Lexique des termes juridiques, Raymond Guillem et Jean Vincent sous la direction de Serges Guinchard et Gabriel Montagnier, 14^e éd. Dalloz, 2003.

VI-Notes, observations, conclusions

Note sous jurisprudence

CASTAGNEDE (B.), note sous arrêt Sté Coq France, AJDA, 1976, p. 314.

CHRETIEN (M.), note sous C.E. 27 mars 1948, commune de ROUMARE, J.C.P 1948, II. 4538.

DEBBASCH (C.), note sous CE 27 juill. 1990, Bourgeois, Lebon, p. 242 ; D., 1991, p. 346

DRAGO (R.), note sous Cass. 28 février 1955, AJDA, 1955, juris. p. 301

LEMOINE, note sous arrêt. TC. 12 décembre 1955. Thomasson. D. 1956, p. 437, JCP 1956, n°9198, concl. Lemoine, note Rivero.

RIVERO (J.), note sous TC 12 déc. 1955, Thomasson. JCP 1956, n°9198.

SERANDOUR (Y.), et SERANDOUR (I.), « Quand le juge administratif s'essaie au régime des obligations : étude à propos de l'arrêt du CAA Marseille, 10 avr. 2007, n° 04MA00805, Sté CMF équipement : Dr. fisc. 09/ 2007, n° 39, p. 8 et s.

Note sous arrêt : TC 16 juin 1923, SeptFonds, Gaja, n° 40, p. 245.

Note sous l'arrêt, TC, 10 juill. 1956, GAJA.

Note anonyme sous CE 6 janv. 1986, n°47111 : RJF 2/86, n°231.

Note sous CE 1er mars 1991, req. M. Lahterman, Dr. fisc. 1992, comm. 462

Note anonyme. Sous arrêt Cass. Com. 25 janv. 2000, n° 263D, Brenac ès qual. RJF 5/00, n°705. p. 460

Note anonyme sous arrêt : Cass., civ. 2e, 9 juin 2005, Mandereau, RJF 11/05, n°1311

Conclusions des commissaires du gouvernement

Arrighi de Casanova (J.), Pouvoir de modération du juge et article 6 de la convention européenne des droits de l'homme, Concl.sous Avis CE 08 juillet 1998, n° 195664 : RJF 8-9/98, p. 637.

AUSTRY (S.), La participation pour raccordement à l'égout, concl. sur CE, 29 juin 2001, n° 216 908, Département du Val-de-marne et CE, 29 juin 2001, n° 216 911, SARL Martin Duval, Dr. Fisc. 2001, n°43, comm.985.

BACHELIER (G.), La demande d'avis de l'article 12 de la loi du 31 décembre 1987, concl. sur CE, Avis, 8e et 9e sous-sect., 10 mars 1997, n° 183 617, M.Koenig, Dr. Fisc. 1997, n° 26, comm. 730.

BRAIBANT, Concl. Sur Ass., 13 juill. 1962, Conseil national de l'ordre des médecins, RDP, 1962, p. 739.

G. GOULARD, Commission départementale, concl. Sous Avis CE 23 avril 1997, SA Sabé : RJF 6/97, p. 364 et s. Note anonyme sous arrêt Cass. Com. 29 avr. 1997, Ferreira: RJF 6/ 97, n° 641.

D. Labetoulle, concl. sous CE sect. 27 oct 1978, Debout, p. 395.

Lobry, concl. sous CE. Ass. 26 Avril 1976, Dr. Fisc. 1976, n°1441.

Lemoine, concl. sous arrêt. TC, 12 décembre 1955, Thomasson : D. 1956, p. 437 ; JCP 1956, n°9198

B. Poullian, Conseiller à la Cour de cassation, « étude »: RJF 04/98, p. 254, à propos de l'arrêt Cass. Com. 13 janvier 1998, n° 135 P. : RJF 4/98, n°467.

Poussièrre, Concl. Sous CE, Sect., 29 juin 1962, Sté des Aciéries de Pompey, J.C.P. note Tournais, 1963, n°13026.

Schmeltz, concl, sous CE 23 avril 1971, Dr. Fisc. 1972, n°547.

Mlle Vérot, Concl. sous arrêt, CE. 13 mars 2006, SA Eurodif.

VII- Les codes

Dalloz, Code de procédure fiscale, Dalloz 2003 et 2006 avec les annotations de Jean LAMARQUE,

CGI : Code Général des impôts

Code de procédure pénale,

Nouveau code pénal

NCPC : Nouveau codes de procédureS civiles

Code civil

Code de justice administrative

Revue annuelle, l'année fiscale 2004, 2005, 2006, 2007. puf.

Code des douanes nationales et communautaires, Litec 2006, B. DE Mordant de Massiac, Ch. Soulard (Ch.)

Journal : Journal Le Monde

VIII- La table chronologique des décisions de jurisprudence

CJCE

CJCE, 9 juill. 1969, Rev. Marché commun 1969, p. 127, note Vandersen.

CJCE, arrêt du 21 fevr. 1974, affaire 152/73 Birra Dreher, Rec. p. 201.

CJCE, 9 mai 1985, Humblot, aff. 112/84 : RJF 6/1985, n°506.

CJCE 17 sept. 1987, Feldain, aff. 433/85 : Dr. fisc. 2171.

CJCE, arrêt du 17 sept. 1997, affaire C-54 /96 Dorsch Consult Ingenieurgesellschaft contre Bundesbaugesellschaft Berlin, Rec. P. I-4961 et les conclusions de l'avocat général Tesouro.

CJCE, 4 fevr. 2000, Ermesa Sugar c. Pays-Bas, RFDA 2000, p. 415, note P. Delvolvé.

CJCE 15 février 2000, commission c/ République française, aff. C-169/98, Rec. I-1052 conc. LaPergola)

CJCE, 28 nov. 2000, Aff. C- 88/99e, Roquette Frères SA : Rec. CJCE, p. 10465, concl. D. Ruiz-Jarabo Colomer; Dr. fisc. 2001, n°3, II, comm. 12547).

CEDH

CEDH, arrêt du 23 oct. 1985, Benthem contre Pays-Bas, serie A n°97.

CEDH, 26 sept. 1996, Mialhe : RJF 11/1996, n°1375 à propos de la commission des infractions fiscales

CEDH du 31mars 1998, Reinhard et Slimane-Kaïdc/France, D. 1999, jur, p. 281. chron. p. 201, par V. Haïm, et 1998, Somm. P. 366, obs. G. Baudoux.

CEDH, 7 juin 2001, Mme Kreiss/ France : AJDA 2001, 675, note Rolin ; D. 2001, 2619, note Drago ; JCP 2001, II, 10578, note Sudre ; petites affiches oct. 2001, n°197, note Flauss RDP 2001, 983, note Prétot ; RFDA. 2001, 991, note Genevois

CEDH, 12 juill. 2001, n° 44759/98, Ferrazzini c/Italie : RJF 1/02, n°128, chr. J. Maïa. p. 3.

CEDH, 12 avril 2006 Martinie, REv. Trésor 2006, p. 350, RFDA, 2006, p. 986 ; CE 25 mai 2007, Courty, AJDA 2007, p. 1424.

Tribunal des Conflits

TC, 8 févr. 1873, Blanco: D. 1873. 3 .17. concl., S. 1873. 3. 153.

TC, 29 mai 1875, Ramel et TC, 31 juill. 1875, Renaux, concl. David : DP 1876-3-45.

TC, 16 juin 1923, n° 734, Consorts Graber : Lebon p. 501.

TC, 16 juin 1923, SeptFonds : Lebon, p. 498 ; S. 1923, 3, 49, note Hauriou ; D. 1924, 3, 41, concl. Matter, G.A. 44.

TC, 27 oct. 1931, Sté Pannier c/ Protectorat du Tonkin: Lebon, p. 173 ; D.H. 1932, p. 9 ; GDJDF, n° 36.

TC, 8 mai 1933, S., 1933.III.117.

TC, 20 janv. 1945, Robin c/ commune de Noiseau, R, p. 273.

TC, 30 oct. 1947, Barinstein : D.1947, p. 477, note P.L.J; JCP, 1947, II, 3966, note Fréjaville; RDP, 1948, 86, note Waline.

TC, 5 juill. 1951, Avranches et Desmarets : JCP 1951, II, 6623.

TC, 27 nov. 1952, Préfet de Guyanne : Lebon, p. 642.

TC 10 juillet 1956, Bourgogne- Bois, Rec. CE, p. 586. TC, 10 juin 1956, Bourgonne-Bois : Rec CE, p. 586.

TC 22 février 1960, Bernard : Lebon, p. 861, JCP 1961 II, note Bénéoit.

TC, 27 juin 1966, Union Française des Douanes et de Transit: Lebon, p. 900.

TC, 5 juin 1972, Société méridionale Falandry et Chambaret, Lebon, p. 948.

TC, 24 avril 1978, Sarl Jean de Saint- Laurent : Lebon p. 648 ; D 1979, p. 105, note C. Berr .

TC, 28 mai 1979, D. 1979 p. 620

TC, 2 juill. 1979 Agelastro, Lebon, p. 575.

TC, 28 avril 1980, n°2146 : RJF 12/80, n° 996.

TC, 6 juill. 1981, Lebon p. 652.

TC, 19 avril. 1982, n° 2226 : D. 1982, 421, note H. Charles ; Dr. fisc. 1982 comm. 2381 ; AJDA 1983, 45, note J. C.

TC, 14 mai 1984, bonnet, p. 53 : RDP 1985, p. 513.

TC, 26 oct. 1987, n° 2484 Bergis

TC, 17 oct. 1988, SA. Cie Méridionale de Navigation, Rec. p. 494, Dr. fisc. 1989, comm. 1128 ; RJF 1/ 89, n° 107.

TC, 19 déc. 1988, n° 2549, Pernin, RJF 5/ 90, n°604.

TC, 15 janv. 1990, SA Gamma-Catjee : Lebon, p. 386, D. 1991, SC, p. 138, obs. Llorens et P. Soler-Couteaux, JCP 1990, IV, p. 103.

TC. 18 mars 1991, n° 2636-2637, Banque Romande RJF 6/91, n°854.

TC, 17 juin 1991, n°2640, Matijaca : RJF 1991, p. 831 ; Dr. Fisc. 1992, comm. 749 ; Lebon, p. 466.

TC, 2 déc. 1991, n° 2665 : RJF 2/92, n°247.

TC, 27 février 1995, n° 2935, Prodan c/Paierie de Territoire de Nouvelle Calédonie : RJF 5/ 95, n° 672.

TC, 4 nov. 1996, Berthiaud c/TPG de haute savoie : RJF 5/97, n°473.

T.C, 20 oct. 1997, SA Papeties Etienne, Dr. Fisc. 1998, n°12, comm., 229.

TC, 19 oct. 1998, Cts. Debaillie: Dr. Fisc. 1999, comm. 236, concl. Arrighi de Casanova ; RJF 2 /1999, n° 249 ; JCP 1999. IV 1548, obs. Rouault.

TC, 23 nov. 1998 n°3106, SARL Ofir c/TPG du Val-de-Marne: RJF 1999, n°350.

TC, 7 déc. 1998, n° 3123, District urbain de l'agglomération rennais : Bull. civ., n°14 ; D. 1999, 179, concl. J. Sainte-Rose ; Dr. fisc. 1999, comm. 842 ; RJF 1999, n° 358.

TC, 5 juill. 1999, n°3135 : RJS 11 /99, n°1411.

TC, 19 oct. Cts Debaillie: Dr. fisc. 1999, comm. n° 236 concl. Arrighi de Casanova : RJF 1999, n° 249 (Sur la question de validité de l'acceptation sous bénéfice d'inventaire.)

TC 3 juill. 2000, Magnies, n° 3192, RJF 2001.3.364, TC, 3 juill. 2000, n° 3192, M. Magnies, Dr. Fisc. 2001, comm. 52, p. 227.

TC, 20 janv. 2003, n°8295, Malet-Pliquet c/ Services fiscaux de la Charente Maritime.

TC, 26 mai 2003 n°3347, Association syndicale autorisée pour l'irrigation et la défense des eaux entre Rhône-Roubion et la route nationale 102 c/établissement public- voies navigable de France, RJF 11 /03 n°1287.

TC, 26 mai 2003, n°3354, M. et Mme Chorro, Dr. fisc. 2003, n°51, p. 1664.

TC, 23 juin 2003, n°3357, Montagnac: RJF 11/03, n°1315.

TC 13 déc. 2004 n ° 3411 sauveur et Alexandrine Chessa c/trésorier principal de Vitrolles et n°3421, ministre contre Legasse, RJF 04/05.

TC, 31 mars 2008, n°3632, Sté Boiron : Sté Yves Saint-Laurent Lassigny SAS ; n°Boiron c/Direction générale des douanes et droits indirects : RJF 6/08, n°716.

Conseil Constitutionnel

1961

CC, 18 juillet 1961, p.38, AJ 1961, p. 625, note A. de Laubadère, D 1961, p.541, note. L.Homon.

1964

CC, 21 décembre 1964, p. 43, AJ 1964, p. 101, note A. de Laubadère, D1965, p.64, note Hamon.

1973

CC, 27 Décembre 1973, Taxation d'office.

1977

CC, 20 juillet 1977, p. 63, D 1978, p. 701, RDP 1979, p. 1663, chon. L. Favoreu.

1980

CC, décision n°80-119 DC du 22 juillet 1980, Taxation d'office, Rec., JO, 24 juill. 1980, p. 1868.

1981

CC, 20 janv. 1981 n° 80-127 DC : Rec. p. 15 sur l'application de l'art. 8 de la DDHC de 1789

1982

CC, 16 janv. 1982, n°81-132 DC, Nationalisations.

CC, décision n°82-155 DC du 30 déc. 1982.

1983

CC. 29 déc. 1983, n°83-166 DC. Recueil DC. P. 77, JO. 30 déc. 1983, p. 3875.

CC, 29 déc. 1983, décision n° 83-164, rec. 67.

1985

CC, décision n°85-191, 10 juillet 1985, Dr. fisc. 1985, n° 31, comm. 1418.

1986

CC, 3 juill. 1986, décision n° 1986, Rec. 86 : RJF 11/1986, n° 613.

1987

CC, Décision n° 86-224 DC du 23 janvier 1987, RFDA 1987, p.301.

CC, 23 janv. 1987, n°86-224DC, Conseil de la concurrence, rec. p. 8.

1989

CC. n° 89-256 DC du 25 juillet 1989, Rec., p. 53.

CC, 29 décembre 1989 DC 89-268 : RJF 2/90, n° 127 CC, 29 déc. 1989, DC n°89-268 : JO 30 déc. 1989, p. 16498.

1990

CC, 28 oct. 1990, DC 90-281: RJF 2/91, n°213, CC, 28 décembre 1990, JO numéro spéciale loi de finances 1991, p. 59.

CC, 29 déc. 1990, n° 90-285 : J.O., 30 déc. 1990 : Dr. Fisc. 1991, n° 2-3, comm. 48.

1991

CC, 30 déc. 1991 n° 91-302 DC : Loi de finances pour 1992 : RJF 1992, n° 244.

CC, n°90-283, 8 janvier 1991, relative à la loi sur le tabac et l'alcool: Dr. fisc. 1991, n° 7, comm. 221.

1995

CC, 28 déc. 1995, n° 95-369 DC, Loi de finances pour 1996 : RJF 1996.

1996

CC, 19 décembre 1996 DC, n° 96-384, Loi de financement de la Sécurité sociale pour 1997, RJC, 1994-1997, p. 690.

1998

CC, 29 décembre 1998, Loi de finances pour 1999, p. 326 ; JO 31 déc. 1999, p. 20138.

1999

CC, 16 déc. 1999, Loi portant habilitation du Gouvernement à procéder, par ordonnances, à l'adoption de la partie législative de certains codes.

2002

CC, 29 août 2002, LPA septembre 2002, n° 178, note J.- E Schoettl, RDP 2002, p. 1619, note F. Luchaire.

2003

CC, Décisions n° 2003-467, D. C. du 13 mars 2003, J.O. 19 mars 2003, p. 4789.

CC, 12 décembre 2003 n° 2003-488, DC, Loi de finances rectificative pour 2003, Journal officiel du 31 décembre 2003, p. 22652.

2004

CC, Décisions n°2004-492, D.C. 2 mars 2004, J.O 10 mars 2004, p. 4637.

Conseil d'Etat

1818

CE, 25 février 1818, Chartin Amiaud, E. Durieu, Commentaire du règlement sur les poursuites en matière de contributions directes, Paris, e éd., 1894, t. 2, p. 108.

1957

CE 23 juill. 1857 Houllebrèque, p. 570 et Cass. 11 août 1858, D. 1858, D. 1858. 1. 570.

1877

CE, 16 mars 1877, El. De Prades, Rec., p. 287.

1890

CE 17 mai 1890 Lafosse, cité par R. Hertzog, « Naufrage ou sauvetage de la justice fiscale », RFFP 1987, p 137-146.

CE 6 mars 1908, Dame Dieupart, S. 1910, III, 70, conclusions Tardieu)

1913

CE, 21 févr. 1913, Compagnie générale parisienne des tramways c/ Ville de Paris, Lebon, p. 247.

1927

CE, 9 nov. 1927, veuve Labelle : Lebon, p. 1042.

1928

CE, 6 janvier 1928, Grainetier : Lebon, p.28.

1936

CE, 12 juin 1936, de Crozals : S. 1936.3. 84.

CE, 23 nov. 1936, Abdoulhousen, Lebon p. 1015

1944

CE, sect. 4 févr. 1944, Guieysse, Lebon, p.45.

1946

CE, 25 janv. 1946, Dame veuve Rioust de Largentaye : Lebon, p. 24.

1948

C.E. 27 mars 1948, commune de ROUMARE, J.C.P 1948, II. 4538.

CE, 25 juin 1948, Brillaud, p. 292, D. 1949, somm. p. 21.

1951

CE, 26 janvier 1951, Renard, rec., p. 50.

1956

CE, Ass., 1^{er} juin 1956 ; ville de Nîmes. Pabion, Lebon p. 217 ; RFDA 1956, p. 121, concl. P. Laurent.

1957

CE, 8 juill. 1957, n° 33913.

1958

CE, Sect., 14 nov. 1958, n°35399, Ponard : Lebon p. 554

1961

CE, Sect. 12 mai 1961, Soc. La Huta, p. 313, qui présente le caractère contradictoire de la procédure comme étant un « principe général de droit ».

CE, 7 juin 1961, n°52444, Bernard : Lebon T., p. 1132.

1962

CE, 30 mars 1962, n°48017, Association nationale de meunerie : Lebon, p. 233.

CE, Sect., 29 juin 1962, Sté des Aciéries de Pompey, J.C.P. note Tournais, 1963, n°13026.

CE, 21 déc. 1962, Dame Husson-Chiffre : Lebon, p. 701.

1963

CE, 13 juill. 1963, Cassel, Lebon, p.467.

CE, 31 mai 1963, Kraemer : D. 1963. p.553, concl. Braibant.

CE, 20 déc. 1963, n° 51369 : Dupont 1964, p. 174.

1965

CE, 28 avril 1965, n°53714 : Dupont 1965, p. 297.

CE 15 oct. 1965, Mazl, DA 1965, n° 377, JCP 1966, n° 14487.

1966

CE, 6 janv. 1966, n° 47.11 : RJF 2/ 86, n°231

1967

CE, 18 mars 1967, n° 65126, 65128 : Dupont p. 301.

CE, 24 mai 1967, req. n°65140-65141 : Lebon, p. 218, concl. Dufour.

CE, 4 octobre 1967, n°60608, Trani : Lebon, p.352

1969

CE, 17 nov. 1969, Vilain , rec. ,p. 508

1970

CE, 19 juin 1970, n°63861 ; Dupont, p. 376.

CE. Sect. 18 déc. 1970. Lebon. p. 784.

1971

CE, 8 janv. 1971, ministre de l'intérieur c/Desamis ; Lebon p. 19.

CE, plen., 23 avr. 1971, req.n° 77344 ; Dr. Fisc. 1972, comm. 547, concl. Schmeltz.

1972

CE, 2 février 1972, concl. Dufour, Dr. Fisc. 1972, n° 909.

CE, 4 févr. 1972, n° 81099 : Dupont 1972, p. 137.

CE, 3 mars 1972, req. n° 75457, Dr. Fisc. 1972, comm. 1168, concl. Dufour.

CE, sect., 17 mars 1972, Dame Figaroli : Rec. CE, p.224 ; Dr. adm. 1972, n° 147.

CE 22 nov. 1972, n° 77490, Dupont 1973, p. 99.

1973

CE, 2 mai 1973 n° 83058, Sté Monot : Lebon, p. 941.

CE, sect. 5 oct. 1973, rec. n°82836 : Dr. fisc. 3/74, comm. 36 concl. Mandelkern.

CE plén. 19 déc. 1973 n° 87649, Lebon p. 734.

1974

CE, 4 janv. 1974, RJF 1975, p. 87 : Lebon, p. 3.

CE, sec. 4 janv. 1974, n° 87418, Dupont 1974, p. 87.

CE, Ass. 22 févr. 1974, Assoc. Des maires de France, Lebon, p. 136 ; D. 1974, p. 520, note Durupty. (Arrêt dans lequel le Conseil d'Etat fait du principe d'égalité devant l'impôt un PGD).

CE, sect. 14 juin 1974, req. n°89865 : Rec. CE, p. 341.

CE, 6 nov. 1974, RJF 1975 p. 39 ; Rec. CE, p. 536.

CE, 13 novembre 1974, rec. n° 90511, Sté X : Dr. Fisc. 1975, n° 5.

1975

CE, 22 janv. 1975, rec. 91397 : Dr. fisc. 1975, comm. 577, concl. Mme Latournerie.

CE, 5 mars 1975, Lance, Lebon, p. 926.

CE, 30 avril 1975, n° 92488 : RJF 6/75, n°281.

CE, 14 mai 1975, n° 91518 : Dupont 1975, p. 239.

Cass., ch. Mixte, 24 mai 1975, D. 1975, 497, concl. Touffait.

CE, 30 juin 1995, Ass., Gouvernement du territoire de la Polynésie française : RJF 8-9/95, n°1004.chr. Goulard.

CE, 25 juill. 1975, Tchen : Lebon, p. 950.

CE, 17 octobre 1975, n°93665, Institut supérieur de droit et d'économie et de l'urbanisme : Lebon, p 515.

CE.ass. 31 oct. 1975, Sté Coq France : AJDA 1976, p. 316.

1976

CE, Plén., 26 avr.1976, req.n° 95. 585 : Dr fisc. 1976, c. 1441 concl. Lobry.

CE, 23 juill. 1976, Arringhieri : Lebon p. 365.

CE sect. 17 déc. 1976, dame X, Lebon, p. 555; RDP 1977, p. 679, note Roland Drago; Dr. Fisc. 1977, p. 807, concl. Daniel Fabre.

1977

CE, 20 avril 1977, n°96249 : RJF 6/77, n°373.

CE, 18 nov. 1977, n° 2761 : RJF 1/78, n° 7.

1978

CE, 24 févr. 1978, n° 2653, RJF 04/78, n° 207.

CE, 12 mai 1978, n° 10447, RJF 7-8/78, n° 326.

CE, 7 juin 1978, n° 7485 : RJF 9/78, n°364.

CE, 26 juill. 1978, n° 98636 : RJF 11/ 1978, n° 498.

1979

CE 9 février 1979 : RJF 3/79, n°167.

CE, plén., 23 févr. 1979 n° 7307-7332 : RJF 04/79.

Cass., soc., 29 mai 1979, n° 78-60 768 : Bull. civ. V, n°459.

CE, Plén., 6 juill. 1979, rec. n°99012 : Dr. fisc. 1980, comm. 1323, concl. Rivière : RJF 1979.

CE, 27 juill. 1979, Ets Berstein : RJF 11/ 79, n°670, p. 394.

CE. Ass. 12 oct.1979, Rassemblement des nouveaux avocats de France, p. 371, A.J. 1980, p. 248, note C. Debouy, J.C.P. 1980, n° 19288, concl. M. Franc.

CE, 26 oct. 1979, n° 5415, 7^e et 8^e sous-section., RJF 12/79, n° 753

CE, 19 décembre 1979 n°381 : RJF 2 /80, n°153.

1980

CE, 20 févr. 1980, n° 7235 et 7236 : RJF 4/80 n° 282.

CE, 14 mai 1980 : n° 14309 et 14897 : RJF 7-8/80, n° 628.

CE, 18 juin 1980, n° 22140 : RJF 9/80, n° 724.

CE, 4 juill. 1980, n°12581, M Sauveterre : Dr. Fisc. 1980, n°48-49, comm. 1486.

CE 4 juill. 1980, req. n° 14 913 : RJF 1980, p. 426 ; Dr. Fisc. 1981, com. n° 42.

CE, 25 juill. 1980, n° 19388 et 19389 : RJF 11/80, n°88.

CE 25 juill. 1980, sect., Sté, de construction et d'exploitation de matériels et moteurs, Lebon 331.

CE, 24 oct. 1980, n° 14614 : RJF 12/80, n° 961.

CE, 29 oct. 1980, n° 16. 228, RJF 01 / 81, n° 22.

CE, 29 oct. 1980, n° 19999 : RJF 1981, n°44.

CE, 29oct. 1980, rec. n°15.871 : RJF 1981, p. 48 : Dr. fisc. 1981, comm. 366.

CE 29 oct. 1980, n° 1999 : RJF 01/ 1981, n° 81.

1981

CE, 9 janv. 1981, n° 19229 : RJF 3/81, n° 237 chron. J-M Sauvé : RJF 8-9/81, p. 391 concl. Verny ; Dr. fisc. 23/81, comm. 1227.

CE, 21 janvier 1981, Dr. Fisc. 1981, n° 1235.

CE, 6 févr. 1981, n° 18273 : RJF 04/81, n° 337.

CE, 25 févr. 1981, n° 18.514 : Dr. Fisc. 1981, concl. Schricke ; RJF 1981, n° 265

CE, 24 avril 1981, n° 10813 : RJF 8-9/82.

CE, 27 mai 1981, n° 16.297, 8^e et 9^e sous-sect., RJF 9/81, n° 809.

CE, 20 mai 1981, n° 21495 : RJF 7-8/81, n° 651.

CE, 5 juin 1981, n° 12512 : RJF 9/81, p. 410.

CE, Sect. 12 juin 1981, n° 7357, Delmarle : Dr. fisc. 1982, n° 12, comm. 599.

CE, 24 juin 1981, n°17532 : Dr. fisc. 1983, n°26, comm. 1418, concl. Rivière.

CE, 24 juill. 1981, rec. n°15.128, 14974 : RJF 1981, p. 503. ; Dr. fisc. 1981, comm. 2123.

CE, 2 oct. 1981, n° 19877 : RJF 11/ 81, n° 981.

CE, 21 oct. 1981, n° 17996 et 18160: RJF 12/81, n°1037.

CE 5 nov. 1981, Dr. fisc. 1981 , comm.. 365.

1982

CE, 8 janv. 1982, Serban, p. 8, concl. B. Genevois.

CE, 17 mars 1982, rec.n 38316 : RJF 1982, n°265.

CE, 26 mars 1982, n°22557, SA des établissements bienvenu : Lebon, p. 134.

CE, 16 avril 1982, n° 24357 : RJF 6/82, n° 561.

CE 26 mai 1982, n°24603 : RJF 7/82, n°713.

CE, 14 juin 1982, n° 34084 et 34085 : RJF 8-9/ 1982.

CE, 16 juin 1982, n° 26302 : Dr. fisc. 1982, comm. 2141 ; RJF 1982, comm. 429.

CE, 16 juin 1982, n° 26302 : Dr. fisc. 1982, comm. 2141 ; RJF 1982, n° 429.

CE, 23 juin 1982, rec. n° 25317 : Dr. fisc. 1983, comm. 354, concl. Rivière ; RJF 1982, n°402.

CE, 26 juill. 1982, rec. n° 36751, S. A. La Maison des Isolants de France : RJF 10/82, n° 1005 ; Dr. fisc. 1982, n° 49, comm. 2342.

CE, 10 déc. 1982, n°31923, Dr. fisc. 1983, n°22 comm. 1174, concl. Verny.

CE, 17 déc. 1982, n°23293, Préfet de la Charrente Maritime : Lebon p. 427.

1983

CE, plén., 14 janv. 1983, n° 28.077 : Dr. Fisc. 1983, comm. n° 1315, concl. Léger ;
RJF 1983, chron. Racine. CE, 9 févr. 1983, n°27351 : RJF 4/83, n°219 et 559.
CE, 28 févr. 1983, comm. 1528, concl. Rivière ; RJF 1983, p. 330.
CE, 9 mars 1983 n° 24363 : RJF 5/83, n°661.
CE, 25 mai 1983, req. n° 31476 : Dr. Fisc. 1983, comm. 2266 ; RJF 1983, p. 415.
CE, 27 mai 1983, n° 30444 : RJF 1983, p. 413: Dr. fisc. 1984, comm. 1064 ; CE, 20
avril 1988, n° 44154 : RJF 1988, p. 443.
CE, 1^{er} juin 1983, rec. n°22995 : RJF 1983, p. 485 ; Dr. Fisc. 1984, comm. 631.
CE, 29 juill. 1983, req. n° 34579/ Dr. fisc. 1984, comm. 31, concl. Rivière.
CE, 28 sept. 1983, RJF 1983, p.654 ; Dr. Fisc 1984, comm. 1222.
CE, plén. 28 sept. 1983, n° 26900.
CE, 23 nov. 1983, n° 41631 : RJF 1/84, n° 8.

1984

CE, 6 janv. 1984, n°36632 : Dr. fisc. 1984, n° 21-22, comm. n1052, concl. Fouquet.
CE, 1^{er} févr. 1984, n°37789 : RJF 1984, n°220.
CE, 28 mars 1984, Dr. Fisc. 1984, comm. 1659, concl. Fouquet.
CE, 18 mai 1984, n° 33312 : RJF 7/84, n° 809.
CE, 18 mai 1984, rec. n°39050 : RJF 1984, p. 457.
CE, 6 juin 1984, n° 37232 : RJF 8-9/84, n° 1062.
CE, 11 juill. 1984, n° 49355 : RJF 10/ 84, n° 1246 : Dr. fisc. 15/85 comm. 793.
CE, 11 juill. 1984, n°45922 et n°46284 : RJF 10/84, n°1257.
CE 11 juill. 1984, n° 45920 et 46285, Société industrielle de Saint-Ouen : Lebon, p.
272 ; RJF 1984 n° 10635, conc. Fouquet.
CE, Plén., 27 juill. 1984, n° 37857 : Sté Cimopart, Lebon p. 290 ; RJF 10/84, n° 606.
CE, 27 juillet 1984, n°40721 : RJF 10/84, n° 1289.
CE 27 juill. 1984 ; RJF1984, p. 698.
CE, 27 juill. 1984, rec. n°40580 : RJF 1984, n° 579.
CE, 27 juillet 1984, n° 40721 : RJF 10/84, n° 1289.

CE 29 juill.1984, n°37518, Dr. fisc. 1984, n°13, comm. 669, concl. Schricke.

CE, 3 oct. 1984, n° 33759 : RJF 12/84, n° 1449.

CE, 9 nov. 1984, n°37032 : RJF 1985, p. 83 ; Dr. Fisc. 1986, comm. 206.

CE, 19 novembre 1984, n° 39993 : RJF 1/85, n° 174.

CE 26 nov. 1984, n° 35104 : RJF 1/85, n° 99.

CE 26 nov. 1984, n°47184, 36358, 36359 : RJF 1/ 85, n°89.

1985

CE, 9 janv. 1985, n°41267 : Dr. fisc.1985, com. 679.

CE, 4 févr. 1985, n° 34914 : RJF 1985, n° 619.

CE, 22 avril 1985, n° 37822 et 44916 : RJF 6/85, n° 914.

CE, 10 juin 1985, n° 44.368, RJF 1985, n° 1384.

CE, 26 juin 1985, SARL « Le Gay home », Dr. fisc. 1985, comm. 1808 ; RJF 1988, p. 650 à propos du bénéfice d'une exonération prévue à l'article 208 quater du CGI.

CE, 25 nov. 1985, n°45748 : RJF 2/86, n°233

CE, Ass., 20 déc. 1985, SA Etablissement Outters, RFDA, 1986. p. 513, concl. Ph. Martin.

CE, 20 déc. 1985 n° 22150 : RJF 2 /86 n° 159.

CE, sect., 20 déc. 1985, n°28277, syndicat national des industriels de l'alimentation animale : Dr. Fisc. 1986, n° 23, comm. 1110.

CE 20 déc. 1985, RJF 1986, M.Le Stang : Dr. fisc. 1986, n° 47-48, comm. 2112, RJF 1986, p. 191.

1986

CE, 6 janv. 1986, n°47111 : RJF 2/86, n°231.

CE, 24 janv. 1986, rec. n°46949 : RJF 1986, n°183.

CE 24 févr. 1986, n°40031 : RJF 4/86 n°430 concl. Fouquet.

CE, 19 mars 1986, n° 46948 : RJF 5/86, n° 532.

CE plén. 9 avril 1986, n° 22690s: RJF 6/86, n°625, concl. Fouquet.

CE, 11 avril 1986, n°3145 : RJF 1986.

CE 14 mai 1986, n° 59590, Dr. fisc. 1986, comm. 1674, concl. P.-F. Racine.

CE, 25 juill. 1986, n° 42801 : RJF 10/86, n° 863.

CE, 13 oct. 1986 n° 44193 : Dr. fisc. 1987, comm. 996, concl. Martin-Laprade.

CE, 13 oct. 1986 n°72.113, Vergne : RJF 12/86, n° 1126, p. 690 ; Dr. fisc. 1987, n° 5, comm. 172.

1987

CE, 16 fevr. 1987, n°52542 et 52543, Dr. fisc. 1987, comm. 1417, concl. Martin Laprade.

CE 25 mars 1987, n° 31 935 : RJF 1987, n° 359.

CE, 24 juill. 1987, n°64092 : RJF 11/87, n°1116.

CE, 24 juill. 1987, RJF 1987, p. 555 ; Dr. Fisc. 1989, comm. 1994, concl. Martin-Laprade.

CE, 30 sept. 1987, n°50155 : RJF 11/87, n°1159.

CE, 2 nov. 1987, n° 77892, « compagnie Méridionale de Navigation » : Dr. fisc. 1988, comm. 1143.

Civ., 1^{ere}., 1^{er} déc. 1987: Bull. Civ. I, p. 230, n°321; D. 1987. IR. 261; RJF 1988, p. 567.

1988

CE, 11 janvier 1988 : RJF 1988, p. 156.

CE, 9 mars 1988, rec. n°81067 : RJF 1988, n°341 ; Dr. fisc. 1988, comm. 1612.

CE 13 avril 1988 n° 19615 bis : RJF 6/ 88, n° 785.

CE, 19 avril. 1988 : Dr. fisc. 1988, n° 32-38, comm. 1733.

CE 11 mai 1988, n° 56. 254 : RJF 1988, n° 463.

CE, 1^{er} juin 1988, n° 82396 : Dr. fisc. 1988, comm. 1896.

CE, 3 juin 1988, n° 25062 : RJF 8-9/88 n° 1038.

CE, 8 juill. 1988, Rec. n°77118 : RJF 1988, n°10, p. 638, comm. 2148, concl. Laprade.

CE, 20 juillet 1988, n° 66336 : RJF 10/88, n° 1157.

CE, 4 nov. 1988, Novak : Dr. fisc. 1989, n°11, comm. 550

CE, Plén., 9 nov. 1988, GRISONI, n° 68965 ; RJF 2/89, n° 179, concl. B. Martin-Laprade ; Droit fiscal 1989 n° 27, comm. 1360.

CE, 7^e et 8^e sous-sect, 7 décembre 1988, n° 94. 073: RJF 1/89, n° 103.

CE, 7 déc. 1988, n°86491, SA Télécom : Dr. fisc. 1989, n°51, comm. 2437, concl. Martin-Laprade ; RJF 2/89.

CE, 19 déc. 1988, n° 78146 : RJF 2/89 n°241.

1989

CE 27 janv. 1989, n°68448, sect. : RJF 5/1990, n°611, p. 377.

CE, 27 janv. 1989, Babayon : Dr. fisc. 1989, n°1718, comm. 886.

CE, ass. 3 févr. 1989, n° 74052, Compagnie Alitalia : Lebon p. 44 ; RJF 3/89, n° 163 et n°125).

CE, 10 févr. 1989, Gabert, rec. n°86-839, Dr. fisc. 1989, n°50, comm. 2388.

CE, 27 févr. 1989, n°57066, SCI La Résidence du Bocage : RJF 4/89, n°423.

CE, 1^{er} mars 1989, Dr. fisc. 1989, n° 30-31, comm. 1504, concl. Mme Liébert-Champagne.

CE, 20 mars 1989, n° 59239, Locafrance RJF 5/ 89, n° 633.

CE, 19 avril 1989, n°44590, SARL Roudez : RJF 6/89, n°762.

CE, 21 avril. 1989, David : RJF 1989, n° 710.

CE, 3 mai 1989, n°6922 : RJF 1989, p. 378 ; Dr. fisc. 1989, com. 1556.

CE, plén., 22 mai 1989, n°68832 : Gaz. Pal. , 13-14 oct. 1989, concl. Fouquet, p. 19, Lebon, p. 12 : RJF 7/1989, n° 441.

CE, 2 juin 1989, de Saint- Pern : RJF 8-9/89, n°523.

CE, 19 juin 1989, n° 55060 : RJF 1989, n° 524.

CE, 2 juill. 1990, n°69367, Bégué : Dr.fisc. 1990, n°42, comm. 1931 ; RJF 10/90.

CE, 10 juillet 1989, n°91890, Sté Shakoumisha : RJF 10/ 89, n°1890.
CE, 2 octobre 1989, n°65620, Sociel.
CE, 20 octobre 1989, Nicolo, D. 1990, p. 135.
CE, 30oct. 1989, n°78822, Sofrac : RJF 1/90, n°23, concl. Mme M-D Hagelsteen : Dr. fisc. 12/90 comm.
CE, 30 oct. 1989, rec. n°70753 : RJF 1990, n°96, p. 60.
CE, 8 nov. 1989, Rodach : RJF 1990, n° 48.
CE, 22 déc. 1989, n°45814-46114, Plén., Ferrando : RJF 2/90, n°209, concl. Contraire Ph.Martin : Dr. Fisc. 1990, n°43 comm. 2027.

1990

CE, 8 janv. 1990, Renucci, Dr. fisc. 1990, comm. 1643, p. 1177.
CE, 12 février 1990, RJF 1990, p. 295.
CE, 26 févr. 1990, n° 59614 : RJF 1990, p. 261.
CE, 7 mars 1990, n°46361 et 46363, Poupardin : RJF 5/90, n°624.
CE, 14 mars 1990, RJF 1990, p. 380.
CE, 25 avril 1990, n°82755, Veneny : RJF 6/90, n°755.
CE, 2 mai 1990, n° 87666, 7^e s.s, Triay Moto Services : RJF 6/90, n° 749.
CE, 2 mai 1990,,rec. n°58215 :RJF 1990, n°437 ; Dr. fisc. 1991, comm. 644
CE 11 mai 1990 : RJF 1990, p. 520.
CE, 23 mai 1990, rec. n°50916 : Dr. fisc. 1990, comm. 1407, concl. Racine ; RJF 1990, com. 486.
CE, 27 juin 1990, Commune des Eaux-Bonnes : RJF 10/90, n°1226.
CE 29 juin 1990, RJF 1990, p. 624.
CE, 2 juill. 1990, Mercier, Dr. fisc. 1990, comm. 1783, concl. N. Chahid- Nouraï.
CE, 2 juill. 1990, n°69367, Bégué, Dr.fisc. 1990, n°42, comm. 1931 ; RJF 10/90.
CE, 6 juill. 1990, n° 84195, M. Baptiste et n° 92330, Min. c/ M. Baptiste : Dr. Fisc. 1986, n° 23, comm. 1112 et 1990, n° 40, comm. 1754, concl. P.-F. Racine ; RJF 8-9/ 90 n° 1083.

CE, sect. 27 juill. 1990, n°44676, Bourgeois : RJF 8-9/90, n°631 et 548, concl. Chahid-Nourai.

CE, 8 août 1990, n° 74840, SA. Banque Romande : Dr. fisc. 1990, comm. 1934, p. 1415.

CE, 3 oct. 1990, n°84092, Matijaca.

CE, 22 oct. 1990, Cassigneul, Dr. fisc. 1991, n°6 , comm. 165 ; RJF 1990, n°1506.

CE, 31 oct. 1990, Champagne : RJF 12/1990, n°883.

CE, 12 novembre 1990, n° 74203 et 74205, Pompanon : RJF 1 /91, n°111.

CE, 12 déc. 1990, n° 57510, Torras : RJF 2/91, n° 206.

1991

CE, 8 févr. 1991, S., Association « Capitale nationale de l'âge de l'illumination » : RJF 3/1991. n° 360. Concl. Fouquet.

CE 1^{er} mars 1991, req. M. Lahterman, Dr. fisc. 1992, comm. 462

CE, 20 mars 1991, n°76951 : RJF 1991, n° 398.

CE, 22 mars 1991, Sté Viskay Israël : Les petites affiches, 1991, n° 84, concl. Arrighi de Casanova.

CE, 8 avril 1991, n° 67938, Pigeon : RJF 5/91, n°65, concl. Ph. Martin, Dr. fisc. 3/93 comm. 62

CE, 3 juin 1991, Ets Bernstein, Dr. fisc. 1992, comm. 823, concl. N. Chahid- Nourai
Cass., com., 4 juin 1991, n°870P : RJF 11/91, n°1408, concl. M.Jéol, JCP 1991, II, n°21734

CE, 28 juin 1991, n° 77150 : RJF 1991, n° 673.

CE, 13 nov. 1991, rec. n°75430 : RJF 1992, n°98.

CE, sect., Avis 29 nov. 1991 : RJF 1992, p. 88 ; Dr. fisc. 1993, comm. 1106, concl. Mme Hagelsteen.

1992

CE, 15 janv. 1992, n° 111379, KTL : RJF 3/92, n° 403, Chr. J. Turot. p. 186, concl. M-D. Hagelsteen.

CE, 22 janv. 1992, n° 57816 : RJF 1992, n° 245.

CE, 17 février 1992, RJF 1992, n° 557.

CE, 11 mars 1992, n° 76 530 : RJF 1992, n° 596.

CE, sect., 20 mars 1992, Séguéla : RJF 5/1992, n° 723, concl. Hagelsteen.

CE, 23 mars 1992, rec. n°99425 : RJF 1992, n°704.

CE 30 mars 1992, n° 743 ; Dr. Fisc 1992, comm. 1758, concl. Arrighi de Casanova.

CE, 1^{er} avril 1992, n° 88068, Abit : Lebon, p. 144.

CE, plén., 10 avr. 1992, rec. n°93311 : RJF 1992, n°899 : Dr. fisc. 1993, comm. 167, concl. Hagelsteen.

CE, avis, 10 avril 1992, n°132539 : RJF 6/92, n°844.

CE, 15 avril 1992, n° 114405, Canarias : RJF 6/92, n° 896.

CE, 15 avr. 1992, Smets, Dr. fisc. 1993, n°44, p. 2084.

CE, 21 avril 1992, Guillet, n°91-396, RJF 7/82, n°1082.

CE, 17 juin 1992, n° 82625 : RJF 8-9/92, n°1215.

CE, 19 octobre 1992, n° 79718, SCI Mer et Silence : RJF 12/92, n° 1717.

CE, 23 nov. 1992, n°78049, Broussier : RJF 1/93, n°73

CE, 30 novembre 1992, SARL Michaux: RJF 2/ 93, n° 245.

1993

CE, 6 janv. 1993, n° 63844, Rebotier et Morisot : RJF 3/93, n° 363, concl. M-D. Hagelsteen

Cass., com.,9 févr. 1993, n° 211P, SCI Jacloret : RJF 5/93, n° 749; Dr. fisc. 1993, comm. 1050

CE, 10 févr. 1993, n° 93124, Cohen : RJF 493, n° 602.

CE, 28 févr. 1993, n° 119665 : RJF 1993, n° 808.

Cass., com., 6 avril 1993, n°654 P : RJF 5/93, n°756, concl. R.de Gouttes sur les modalités de calcul de la puissance fiscale des véhicules à moteur quelle que soit la nationalité de ceux-ci.

CE 26 mai 1993 n°87404, Dufresne : RJF 7 :93 n°995.

CE, 23 juillet 1993, n°89484, 91574, Louvat : RJF 10/93, n°1300.

CE, 23 juill. 1993, rec. n° 133136 : Dr. fisc. 1993, n° 45, comm. 2160.

CE, 13 déc. 1993, Miquel : RJF 2/ 94, n° 167.

1994

CE, 5 janv.1994, n° 82744, M. Bensoussan : RJF 3/94, n 269, Dr. Fisc. 1995, n°6, comm. 249.

CE, 18 mars 1994, Sovemarco : RJF 5/94, n°532

CE, 22 juill. 1994, n°76668 : RJF 1994, n° 1121.

CE, 25 juill. 1994, Association inter-entreprise de médecine du travail de Mazamet, Dr. fisc. 1995, comm. 1604 ; RJF 1/95, n° 15.

CE, 10 oct. 1994, Gutierrez : Dr. adm. 1994, n° 596.

CE, 30 novembre 1994, Pierrel : RJF 1/95, n° 81.

CE, 21 déc. 1994,rec. n°126113, ministre c/Sté Patol Equipements : RJF 2/95, n°265; Dr. fisc. 1995, comm. 1846.

CE, 21 décembre 1994, n° 128895, ministre c/ Sté Trade Arbed France : RJF 2/95, n°153.

1995

CE, 9 janv. 1995, n°135520 : RJF 2/95, n°264 (par rapport à un avis d'imposition reçu après réception d'un commandement de payer : Le CE a déchargé le contribuable de son obligation de payer)

CE, Section, Avis, 31 mars 1995, Ministre/ SARL Auto-Industrie Meric, n° 164008 : RJF 5/95, n°623 et concl. J. Arrighi de Casanova p. 326.

CE, 6 nov. 1995, n°125558 : BDCF, 1996, 1, concl. Bachelier, p.3.

1996

CE, 5 avril 1996, n° 176611, Houdmond : RJF 5/96, n° 607, chr. S. Austray p.311.
concl. J. Arrighi de Casanova. BDCF 3/96. p. 63.

CE, 21 juin 1996, n°137 885 : RJF 8-9/96, n°1080.

CE, 3 juill. 1996, n°112171, ministre de l'équipement c/Sté Engineering : Lebon p.
259 : Dr. Adm. 1997, n°38.

CE 30 sept. 1996, n°148707 : RJF 1996, n°1350 ; Dr. fic. 1997, comm. 247concl.
Bachelier.

CE, 30 sept. 1996, rec. n°148.707 : Dr. fisc. 1997, comm. 247, concl. Bachelier ; RJF
1996, n°1350.

CE, ass., 30 oct. 1996, RJF 12/96, n° 1469, concl. Goulard.

CE CAPC, 15 novembre 1996, n° 172241, Rozier : RJF 3/97, n°265.

CE 30 déc. 1996, n°128611 : RJF 1997, n° 158, concl. Bachelier, p. 74.

1997

CE 17 févr. 1997, n°165573 : Dr. fisc. 1997, n°26, comm. 748, concl. Loloum.

CE, 5 mars 1997, Falque, Dr. fisc. 1997, comm. 669, concl. G Goulard : RJF 4/ 97, n°
404.

CE, 4 avr. 1997, n°144211 : RJF 1997, n° 432.

CE, Avis, 23 avril 1997, n°183969, SA Sabé : RJF 6/97, concl. Goulard, p. 364.

CE, 12 mai 1997, n° 145634, min c/Villeuneuve : RJF 7/97, n° 698.

Cass., com., 7 oct. 1997, n° 1961 D, Tiberghien : RJF 3/98, n°340

CE, sect., 10 octobre 1997, n° 117640, RJF 11/97, n° 1057.

CE, 15 octobre 1997, n° 151566, Vaquer : RJF 12/97, n° 1166.

CE 28 nov. 1997, n°154912 : RJF 1/98, n°122

CE, Ass., 5 décembre 1997, n° 140032, Mme Lambert, AJDA 2/98.

CE 29 déc. 1997, sect. Commune d'Arcueil : RJF 2/1998, n°189.

1998

CE, 11 févr. 1998, n°185804 : RJF 4/98, n°368.

CE, ass. Avis 8 avr. 1998, n°192539, Sté de distribution de chaleur de Meudon : RJF 1998, n°593, concl. Goulard, chron. Verclytte ; Dr. fisc. 1998, comm. 398.

CE, 20 mai 1998, n° 155738, Sté d'exploitation des carburants : RJF 7/98, n°826, concl. J. Arrighi de Casanova : Dr. Fisc. 45/98, comm. 1007.

CE, 8 juill. 1998, Ministre/ SARL Clinique Mozart, n° 184214 : RJF 8-9/98, n° 942 ; concl. G. Bachelier : Bulletin des conclusions fiscales (BDCF) 4/98.

CE, avis, 8 juill.1998, Fattell : RJF 8-9/98, n°970.

CE, 29 juill. 1998, Mme Esclatine, p. 320, concl. D. Chauvaux, AJ 1999, p. 69, note F. Rolin, D 1999, p. 85, concl. D. Chauvaux, JCP 1999, I, n° 128, chron. J. Petit.

CE, 29 juill. 1998, n° 172175, Ghiglione : RJF 10/98, n° 1145.

CE, 23 nov. 1998, n°145635, 9^e et 8^e s-s., ministre c/ Bode : RJF 1/99, n° 102. p. 64.

CE, 30 déc. 1998, n° 167843, Sérot : RJF 2/99, n° 214.

CE, 30 déc. 1998, n° 181697, Girault : RJF 2/99, n° 180 ; Dr. fisc. 1999, comm. 905.

1999

CE, 17 mars 1999, Gouet : RJF 1999, n°642, chron. Mme Mignon

CE, 22 mars 1999, rec. n°2001043, Mme Laré : RJF 1/00, n°133

CE, 9 avril 1999, n° 143-102-177208, Hadjez : RJF 6/99, n° 764.

CE 10 mai 1999 n° 184528, 8^e et 9^e Ournier.

CE 16 juin 1999, Tripot : RJF 8-9/99, n°1049

CE, 28 juillet 1999, n° 168924, Sarl Carrefour de Canourgues : RJF 10/ 99, n° 1248.

CE, 28 juill. 1999, n° 186982, Sté nouvelle Alt : RJF 10/99, n° 1222

CE, 28 juill.1999, rec. n° 195064, RJF 1999, n 1470.

CE, 29 juill., 1999, Mme Esclatine :Lebon, p. 320, concl. D. Chauvaux, AJ 1999, p. 69, note F. Rolin, D 1999, p. 85, concl. D. Chauvaux, JCP 1999, I, n° 128, chron. J. Petit.

CE, sect., 1^{er} oct. 1999, n° 170598, association pour l'unification du christianisme mondial : RJF 11/ 99 n° 1397, concl. G. Bachelier, p. 836.

CE 13 oct. 1999, Queyroi : RJF 12/99, n°1590.

CE, 19 novembre 1999, n° 184318, sect. SARL Occases : RJF 1/00, n°103.

CE, 26 nov. 1999, n° 184474, Guénoun : RJF 1/00, n° 138 concl. J. Courtial, BDCF 1/00 n° 13, chron. E.,Mignon: RJF 2/00, p. 90.

CE, 10 déc. 1999, rec. n° 196 102, M. Boursin : Dr. fisc. 2000, n° 9, comm. 150, concl. J. Arrighi de Casanova.

CE, 10 déc. 1999, n°180691 : RJF 2000, n° 220 ; Dr. fisc. 2000, comm. 364.

CE, 10 déc. 1999, n°192453, Cohen et ferry : RJF 2/00, n°258.

2000

CE, 4 fevr. 2000, n° 81 4888, ministre c/ SNCZ : RJF 04/00, n°568.

CE, 9 fevr. 2000, n° 192271, ministre c/Me Perrin : RJF 5/00, n°708.

CE 23 févr. 2000, n° 187055, SARL Paris Hong-kong : RJF 2000, n°534.

CE, 1^{er} mars 2000, n°181665, min.c/Rousseaux : RJF 4/00, n° 525, concl. J. Arrighi de Casanova BDCF 4/00, n° 50.

CE, 31 mai 2000, n°178122, Catania : RJF 7-8/00, n°956.

CE, 31 mai 2000, Sté Pantochin : RJF 9-10/00, n°1141.

CE, 30 juin 2000, Manche : RJF 9-10/00.

CE, 28 juillet 2000, n° 180412, Sté Gardère-Haramboure : RJF 11/00, n° 1216.

CE, 28 juill. 2000, n° 194 153, Xatruch : RJF 2000, n° 1217.

CE, 17 nov. 2000, n°193289, Dr. fisc. 2001, n°28, comm. 657.

CE, 17 nov. 2000, n°2109 : RJF 2/01, n°136 ; Dr. fisc. 2001, n°16 comm. 366.concl. Bachelier.

CE 27 nov. 2000, SARL Ets Viz : RJF 2001, n°252 ; BDCF 2 : 01, concl. Courtial.

CE, 29 déc. 2000, n°209523 : BDCF, 2001, 3, 42 concl. Mignon.

2001

CE, 10 janv. 2001, n° 211967-212114, Loubet Murgis : RJF 4/01, n°436 ; chron. Maïa ; BDCF 4/01, n° 47.

CE, 14 févr. 2001, n°203465 : Dr. fisc. 2001 n°30635 comm. 734, concl. Courtial.

CE, 16 févr. 2001, n° 217890, 8^e et 3^e s.s Carrasco : RJF 5/01, n° 698, p. 463.

CE, 28 fevr. 2001, Philippart et Lesage, RFDA 2001, p. 390, concl. D. Chauvaux.

CE, 21 mars 2001, n°202490 : Dr. fisc. 2001 n° 549, concl. Goulard.

CE, 6 avr. 2001, n°198233 : BDCF, 2001, 7, 92, concl. Mignon.

CE, sect. 25 avril 2001, Sté Parfival, Dr. fisc. 2001, n°29, comm. 711, concl. G. Bachelier.

CE, 25 avril 2001, sect. n° 213460, RJF 7/01, n° 1012.

CE, sect., 25 avril 2001, n°230166 et 230345, SARL Janfin : RJF 7/01, n° 1016, concl. G. Bachelier. CE, 27 avril 2001, n° 189856, Patillon : RJF 7/01, n°1019.

CE, 15 juin 2001, n°204999, Amoretti : RJF 10/01, n°1173.

CE, 03 juill. 2001, n°211316, Evareart: RFF 10/01, n°1259, p. 871et s.

CE 29 oct. 2001 Vega, RJF 2002, n° 113. ; Dr. Fisc 2001 p. 1705, CE, 29 oct. 2001, Vega, RJF 2002, n° 113; Dr. Fisc 2001, p. 1705.

CE, Ass., 14 décembre 2001, soc. Réflexion..., AJ 2002, p. 127, chron. M Guyomar et P. Collin.

2002

CE, 8 mars 2002, n° 223662, Min c/ Trabelsi : RJF 6/02, n°598, concl. G. Goulard BDCF 6/02, n° 598, concl. G. Goulard BDCF 6/02, n° 71.

CE, 8 mars 2002, SARL Clinique médicale de Mazargues : RJF 6/02, n°671, conclusion G. Goulard BDCF 6/02.

CE, 10 avril 2002, n° 225017, 8^e et 3^e s-s ministre c/Knoël : RJF 7/02 n° 862.

CE, Avis, 12 avr. 2002, n°239693, SA Financière Labeyrie : RJF 6/2002, n°673, chon. Olléon 647, Dr. fisc. 2002, n°26 comm. 555.obs. Boutemy er Meier.

CE, 27 mai 2002, n° 227338, Transolver Service ; RJF 10/02, n°1189.

CE, 27 mai 2002, n°227338, SA Transolver Service : RJF 10/02, n°1189, arrêt dans lequel, le Conseil d'Etat, saisi de la question de l'insertion de l'article 173 du décret du 27 décembre 1985, a jugé que cette insertion par voie d'ordonnance (n°2000-912 du 18 sept. 2000) n'est pas illégale.

CE, avis, 14 juin 2002, n°241036 : RJF 8-9/02, concl. Bachelier.

CE, 20 nov. 2002, n°221440 : Dr. fisc. 2003, comm n° 174 ; RJF 2003, n° 222.

2003

CE, 29 janv. 2003, n°236107, Gugnon : RJF 4/03, n°484.

CE, 29 janv. 2003, n° 2320055 : Dr. fisc. 2003, comm. 372; RJF 2003, n°417.

CE, 25 avril 2003, n°199190, Min.c/Société Murinvest : RJF 7/03, n°853.

CE, 18 juin 2003, n°250608, et a. Soc. Tiscali télécom : Lebon, p. 255.

CE, 18 juin 2003, n°250608 et n°250613, Sté Tiscali : Juris-Data n° 2003-065805 ;
Rec. CE 2003, p. 255

CE, 25 juin 2003, n° 224328, Embarek : RJF 10/ 03, n°1133.

CE, 25 juin 2003, n°240817, 3^e et 8^e s.s, Correia : RJF 10/03, n°1171.

CE, 2 juill. 2003, n°220205, 9^e et 10^e s.s., Villa : RJF 10/03, n°1170.

CE, 30 juill. 2003, n° 221005 : Emmanuelli ; Dr. fisc. 2003, n°44-45, comm. 781, p.
1402.

CE, 30 juill. 2003, n° 236702 : RJF 2003, n° 1314 ; Dr. fisc. 2004, comm. 107.

CE, 24 sept. 2003, n°238483, 8^e et 3^e s.-s, Compagnie générale des eaux, RJF 12/03,
n°1460.

CE, 24 sept. 2003, rec. n°196931, Sté Avraud : Dr. fisc. 2004, comm. 376, concl.
Bachelier.

CE, 24 sept. 2003, n° 196931, Sté Avraud Métaux : Dr. fisc. 2004, comm. 376, concl.
Bachelier; RJF 2003, n° 1441; BDCF 2003, n°160.

2004

CE, 12 janv. 2004, n°224076, SS Cise et SA Erimo, n°423 : RJF 4/04, n°423.

CE, 29 janv. 2003, n°233108, Bergerault : RJF 4/03, n°495.

CE, 25 févr. 2004, n° 252398, min. c/Legasse : RJF 5/04, n° 517.

CE, 20 octobre 2004, n°259859.

2005

CE, 9 février 2005, n° 263640 et 264378, ministre c/Salze épouse Sérafini, RJF 05/05, n°503

CE, sect. 22 avr. 2005, n°257254, Sté Limelight Boys : RJF 2005, n° 724.

CE, 27 juill. 2005, n° 2259910, Sté Auvrauy Transports : RJF 11/05, n° 1184.

CE, 27 juill. 2005, n° 259052, Sté B.L. : RJF 11/05, n°1170 dans lequel il y a transfert du droit d'usage et non de la marque.

CE, 5 oct. 2005, n° 271842, Sté Artimoul: RJF 12/05, n° 1359.

2006

CE, 25 janv. 2006, n° 271523, Sté immobilière du Parc : RJF 4/06, n°388.

CE, 27 févr. 2006, n°257964.

CE, 13 mars 2006, n°255333 et a. SA Eurodif : Dr. fisc. 2006, n°38, comm. 600, concl. Vérot.

CE, 24 mars 2006, n° 257330, Soc. Martell et Co : RJF 6/06, n° 667 ; BDCF 6/06, n° 71, concl. L. Vallée.

CE, 13 mars 2006, S.A Eurodif, n° 255333, SA Eurodif, Dr. fisc. 2006, n° 38, p. 1627.

CE, 28 avril 2006, n°275147, Sté Financière Agache : RJF 7/06, n°825.

CE, 13 décembre 2006, n° 267782, SARL Eroshop : RJF 3/07, n° 326.

CE, 21 déc. 2006, n° 284751, Hospice civils de Lyon : RJF 3/07, n° 368.

CE, 21 déc. 2006, n° 290744, Bachette Peyrade : RJF 3/07, n° 333.

2007

CE, 7 févr. 2007, n° 282443, Laffont : RJF 4/07, n° 479 concl. E. Glaser publié au BDCF 4/07, n° 49.

CE, 25 mai 2007, n°285747, Maucolin: juris-Datan n°2007-081162 ; Dr. Fisc. 2007, n°37, comm.838.

CE 25 mai 2007, Courty, AJDA 2007, p. 1424.

CE, 4 juin 2007 n°269449, M. Sokolow : Dr.fisc. 2007, n° 25, p. 3, comm. 645.

CE 27 juin 2005, n° 259368, Dufresnes, RJF 10/05, n° 1101.

2008

CE, 26 mai 2008, n° 288583, Soc. Norelec : Dr. fisc. 2008, n° 23, p. 5 ; BDCF 8-9/08, n° 109, concl. F. Sénérus.

CE, 27 juin 2008, n° 301342, Melki : Dr. fisc. 2008, n° 27, p. 5.

2009

CE, ass., 16 févr. 2009, n°274000, Soc. ATOM

Cour administrative d'appel

CAA Paris, 26 avril 1984 : Gaz.Pal. 1984, II, n°447, note J-P Doucet.

CAA Paris, 20 juin 1989, n°133, Plén., Israël : RJF, 8-9/89, n°1039.

CAA Bordeaux, 5 mars 1996, n° 94-589 : RJF 5/96, n°663.

CAA Paris, 3^e ch. 27 mars 1990, Epoux Bouvier, n°89-882 RJF : 6/90

CAA Paris, 9 oct. 1990, rec. n°895 : RJF 1991, n°190.

CAA Nantes, 13 mars 1991, n° 89801 : Dr. fisc. 1992, comm. 676, RJF 1991, n° 481.

CAA.Paris, 25 juin 1991, rec. n°2680, 3^e ch., SCI Saint-Jean : RJF 10/91, n°1305, p.752.

CAA Paris, 28 janv. 1992, n°1751, Bedec-Chasse : RJF 4/92, n°552.

CAA Paris 21 avril 1992, Guillet, n°91-396, RJF 7/82, n°1082

CAA Nantes, 7 oct. 1992, n°91125 : RJF 1993, n° 192

CAA Lyon, 28 oct. 1993, n° 92140: RJF 1994, n° 85.

CAA Lyon, 21 déc. 1993, rec. n° 92256 : Dr. fisc. 1994, comm. 1130, concl. Mme Haelvoët.

CAA Lyon, 11juill. 1994, n°92461 : Dr. fisc. 1995, comm. 200.

CAA Lyon, 15 février 1995, Sarl Bar du Cours, Dr. fisc. 1995, n°37, comm. 1737, concl. Bonnaud ; RJF 2/96, n°238.

CAA Bordeaux, 21 mars 1995, n° 94869 : Dr. fisc. 1995, comm. 2202.

CAA Bordeaux, 30 mai 1995, RJF 1995, n° 1187 ; Dr. Fisc. 1995, comm. 1683.

CAA Lyon ; 17 oct. 1995, rec n 94192 Dr.fisc 1996 com n° 383.

CAA Lyon, 25 oct. 1995, req. n°93438; Dr. fisc. 1995, comm.. 2312, concl. A. Bonnet ; RJF 1996, n°18.

CAA Bordeaux, 5 mars 1996, n°94-589: RJF 5/96, n°663

CAA Nancy, Plén. 6 juin 1996, SA SNCZ, RJF 1996, n°1275

CAA Paris, 18 juin 1996, Dr. Fisc. 1996, comm. 1542.

CAA Bordeaux, 1^{ère} ch. 3 juill. 1996, req. n° 94-30, M. Haddad : Dr. Fisc. n°15-16, 04/97. comm. 431.

CA Paris, 1^{ère} ch. B, 6 sept. 1996 : Gaz. Pal. 8 oct. 1996.

CAA Lyon, 23 octobre 1996, n° 95-303, RJF 1/97, n°83.

CAA Lyon, 29 avril 1998, n° 951221 : Dr. fisc. 1999, comm. 184.

CAA Paris, 3 sept. 1998, n°97-25 119, SARL Economie 2001 c/ Mme le trésorier de Caen Bassin St Pierre : Dr. fisc. 1998, n° 44, p. 1355.

CAA Lyon, 23 sept. 1998, Dr. Fisc. 1999, comm. 378.

CAAMarseille, 9 nov. 1998, n° 96-1801, M. Mathieu : Dr. Fisc. 1999, n° 19, comm. 401.

CAA Marseille, 29 mars 1999, n°96-12359, Lagrange : Dr. Fisc. 1999, n°50-51, p. 1538 et 2000, n°7, p. 357.

CAA Bordeaux, 27 avril 1999, n°96-2049 : RJF 11/99, n°1431.

CAA Paris, 15 juin 1999, rec. n°99-507, M. Blanchot/ Dr. Fisc. 1999, n°44, p. 1350.

CAA Lyon 15 juill. 1999 n° 98-2371, Nambride : RJF 3/00 n° 433

CAA Nantes, 5oct. 1999, rec. n°96-476 : RJF 2000, n°123.

CAA Paris, 2 déc. 1999, n°97-1050, Sté Mitukoshi France : RJF 3/00, n°407

CAA. Paris, 8 févr. 2000, n° 98-115, 5^e ch. Villa : RJF 6/00, n° 838 et 840.

CAA Lyon, 8 mars 2000, n° 96405, Emmanuelli : RJF 11/00, n°1206

CAA Nancy 9 novembre 2000 n° 98, Jouillerot : RJF 4/01 n°568 et pour une application plus récente,

CAA Nancy, 21 déc. 2000, n° 97425, Thomassin : RJF 11/01, n° 1433.

CAA Paris, 13 févr. 2001, n° 00-1660, Spatz : Dr. fisc. 2001, n° 41, comm. D. Kimmerlin

CAA Paris, 8 mars 2001, rec. n°99-2134, Ezvan : RJF 2001, n°1116.

CAAParis, 13 mars 2001, n°00-187 2^e ch., Dollet, RJF 10/01, n°1324, p. 895.

CA Rouen, ch. Des appels prioritaires, 3avril 2001, n° 99-5089, Receveur principal des impôts de Suresnes c/Bauland : RJF 1/02, n°110.

CAA Paris, 12 juin 2001, n°00-1302, 5^e ch. Verchery : RJF 1/02, n°115.

CAA Paris, 11déc. 2001, n°01-2068 plén. Ministre c/Sté Micro Leader Business : RJF 3/02.

CAA Marseille, 27 déc. 2001, 97-1882, Min. c/Fessy : RJF 10/02, n°1104.

CAA Nantes, 20 févr. 2002, n° 97212 ministre c/ Truphême : RJF 07/02, n°863.

CAA Marseille, 6 févr. 2003, n° 98 2091, Unia, RJF 6/04 n° 648.

CAA Marseille, 25 mars 2004, n° 991518, De Sa : RJF 2005, n° 437.

CAA Bordeaux, 10 nov. 2005, n°02-748, CTS Blanc : Dr. fisc. 2006, n°28, comm., 511, concl. Doré.

CAA Douai, 16 nov. 2004, Tellier : Dr. fisc. 2005, comm. 452, concl. Michel.

CAA Douai, 17 nov. 2005, n° 03-736 Vilain: RJF 5/06, n° 544.

CAA, 20 juill. 2006, n°05-1201, Lecuyer, RJF 2/07, n°228.

CAA Nantes, 4 août 2006 n° 276210, Caullery : RJF 11/06, n°1358, concl. F. Seners, BDCF 11/06, n° 134.

CAA Marseille, 10 avr. 2007, n° 04MA00805, Sté CMF équipement » : Dr. fisc. 09/ 2007, n° 39, p. 8 et s.

Tribunal administratif

TA. Paris, 8 nov. 1979, n° 2142. RJF 4/ 80, n° 357.

TA Lyon, 23 janv. 1992, n°9761 : Dr. fisc. 1992, comm. 224.

TA Besançon, 27 mars 1997, n°94-880 : RJF 8-9/97, n°854, concl. Mme C. Moulin ; Dr. fisc. 24/97, comm.686.

TA Paris, 10 février 1998, n° 94-98821, Bagard : RJF8-8/98, n°999.

TA Paris 10 déc. 1998, n°96-177, 1ere sect. 2^e ch. Cohen, RJF 7/99, n° 926.
TA Lyon 4 mars 1999 n°98-1599, Pignard : RJF 12/99, n° 1625.
TA Melun, 20 avril 2000, n° 97-3128.
TA16 juin 2000, n° 99-3206 : RJF 6/01, n° 806.
TA Toulouse, 16 juill. 2002, n° 99-3661, SA Cousin Pradere : RJF 1/03, n°109, p. 79.
TA Toulouse, 3 oct. 2002, n° 99 161, 1ere ch. Attali : RJF 2/03, n° 231.
TA Nantes, 15 oct. 2002, n° 01 1806, Lesage, RJF 4/03, n° 504.
TA Toulouse, 28 janv. 2003, n°00-614, Minguet : RJF 8-9/03, n°1045.
TA Toulouse, 5 avril 2005, n° 02-1369, Manout : RJF 1/06, n° 93.
TA Paris, 7 juin 2005, n° 99-18217, Sté Afrasial : RJF 1/06, n°72.
TA Nantes, 29 nov. 2005, n° 02-1851 SA Breger Transports : RJF 10/06, n° 1247.

Cour de cassation

De 1900 à 1978

Cass. Civ. 10 décembre 1900, Cazier, S. 1907, I, 307
Cass., com., 10 juill. 1922, S.1925, I, 162.
Cass., civ., 8 mai 1934 ; D.H. 1934, p. 347.
Cass., rec., 21 janv. 1935, S., 1935, I, 321, rapport Pillon, GD, p. 85.
Cass. rec., 17 janv. 1938, D., 1940, I, 57, note Chevallier.
Cass., crim., 16 mars 1950, Bull. Crim. n° 94, p.148.
Cass. 28 février 1955, AJDA, 1955, juris. p. 301.
Cass., crim., 15 oct. 1958 : RO, p. 304
Cass., Com., 28 mars 1960, Enregistrement c/ Tesson : Bull. civ. n°116.
Cass., soc., 16 nov. 1961, D. 1962, p. 161.
Cass., civ. 1^{ère}, 1^{er} déc. 1964 : Bull. civ. I, n° 535.
Cass., Plén. , 26 mai 1967 : D. 1967. Somm. 96.

Cass., Com., 25 nov. 1969, receveur-percepteur du Thillot, c/ Boulard: Bull. Cass., n°350

Cass., com., 25 nov. 1969, Receveur-percepteur du Thillot, Rev. Sc. Fin. 1971, n°38.

Cass., crim., 10 déc. 1969, Bull. crim. n° 335.

Cass., 2^e ch., 15 juin 1973 : Bull. civ. II, p. 156, n°197.

Cass., crim., 3 juill. 1974, n°245 : D. 1975, n° 211, note Robert et Tixier.

Cass., Com., 10 mars 1975: Bull. IV, n°75, p.61.

Cass. ch. Mixte, 24 mai 1975 : D. 1975. 497, concl. Touffait.

Cass., crim., 3 juin 1975, Raspino.

Cass., crim., 2 mars 1976, n°75-90.926, Vuillermet : Bull. civ. 1976.

Cass., crim., 5 juill. 1976: Bull. crim., n° 246.

Cass., crim., 18 nov. 1976 : Bull. crim. n° 332, p. 846.

Cass., crim., 14 déc. 1976 : Bull. crim., p. 921, n° 362.

Cass. Crim. 9 mai 1977, Bull. Crim. n°160, p 397.

Cass., Civ., 3^e, 26 oct. 1977: Bull. Civ. III, n° 358.

Cass., Crim., 27 févr. 1978, n° 77-91750, Gabet: Bull. Crim., n° 74.

Cass., com., 6 déc. 1978: Bull. civ. IV, p. 246, n°299.

Cass., civ., 1^{ère} 6 févr. 1979: Bull. Civ. I, n° 45.

Cass. Crim. 19 mars 1979 : Bull. , p. 312, n°110 ; Dr. fisc. 1979, comm. 2099.

Cass., Crim., 3 déc. 1979 : Bull. Crim. 1979, n° 343.

Cass., crim., 10 déc. 1979, n°79-90.976, Bizet : Dr.fisc. 1980, comm. 2088.

Cass., com., 13 mai 1980, SARL Romane de la chaussure : RJF 1/81, n°101.

Cass., Com., 11 juin 1981, Bull. civ. IV, p. 211, n° 266.

Cass., crim., 28 oct. 1981: Bull. crim., p.746, n° 287.

Cass., Crim., 7 déc. 1981 : Bull. crim. , p.853, n°324.

Cass., crim., 8 févr. 1982, Rev. Sté. 1982, p. 554, obs. B. Bouloc.

Cass., Crim., 28 juin 1982 : Bull. crim. n° 176, p. 486.

Cass., com., 19 juill. 1982: Bull. IV n°281, p. 242.

Cass. Crim. 13 déc. 1982 : Bull. crim. , p. 763, n°284.
Cass. Civ. 3^e, 15 juin 1983: Bull. Civ. III, n° 140
Cass., Crim., 20 juin 1983, bull. Crim. n° 189, p. 474
Cass., Crim., 17 oct. 1983, n°83-90.274, Livchitz : Bull. Crim. 1983, n°246.
Cass., com., 7 nov. 1983: Bull. civ. IV, n° 296.
Cass., crim., 7 nov. 1983: Bull. Crim. , p. 729, n°287; D. 1984, IR, 135.
Cass., com., 16 mai 1984, Bull. civ. IV, n° 169.
Cass., com., 13 juin 1984, SCI du Lieu Gaugain : Bull. cass. 1984 IV, p. 161, n°194.
Cass. com. 11 juill., 1984 : Bull. IV, n° 231, p. 192.
Cass., com., 26 sept. 1984 : Bull. civ. III, n° 151.
Cass. crim. , 1^{er} oct. 1984, n°83-94693, Noël: Bull. Crim. 1984, n°278.
Cass., com., 16 oct. 1984, n° 735, Flavien- Souhami: Dr. Fisc. 1985, comm.. 472.

1985

Cass. Civ. 1^{ere}, 28 nov. 1984: RJF 11/85, n°1453.
Cass., com., 15 oct. 1985: Bull. IV, n°238, p. 201.
Cass., com., 22 juill. 1986 : Bull. Civ. IV, p. 151, n°177.
Cass., crim., 13 oct. 1986: Bull. Crim., n°281.
Cass.,Crim., 13 oct. 1986, Bull. crim. 1986, n°281.
Cass.,crim., 17 nov. 1986, n° 85-93.444, Geyler: Bull. crim., 1986, n°342.
Cass. Crim., 24 nov. 1986, n°85-94.140, Wroblewski :Bull. Crim. 1986, n°352.

1987

Cass., Crim., 6 janv. 1987: Dr. fisc. 1987, com. 1945.
Cass. Civ. 24 févr. 1987: Bull. Civ. IV, p. 37, n°51.
Cass., Crim., 6 avr. 1987: Bull. Crim., p. 427, n°158; RJF, p. 675.
Cass., Crim., 19 oct. 1987: Dr. fisc. 1988, comm. 1293; RJF 1987, p. 646.
Cass. Crim., 25 sept. 1987, n°86-90.760, Claverie: RJF 1/93, n°145.

Cass., Crim., 10 nov. 1987, n°86-91.750, Viallet: Bull. Crim.1987, n°397.

Civ., 1ere., 1er déc. 1987: Bull. Civ. I, p. 230, n°321; D. 1987. IR. 261; RJF 1988, p. 567.

Cass., Crim., 15 déc. 1987: Bull. Crim. 1987, n°465.

Cass., Com., 15 déc. 1987: Dr.Fisc. 1988, com. n° 976.

1988

Cass. crim., 4 janv. 1988, n° 8692.257 : Dr. fisc. 1988, n°1481.

Cass., com., 5 janv. 1988, Mme Passemard : RJF 11/98, n° 1280.

Cass., com., 19 avr. 1988, Dame Donizel : JCP 1989, éd. E., n°1550.

Cass., Civ., 28 avril. 1988, n°96-1033 Sté d'assurances AGF-vie, comm. 693 : Dr. fisc. 1998, n°995.

Cass., com., 22 nov. 1988 : Dr. fisc. 1989, comm. 119.

Cass., ch. Mixte, 15 déc. 1988, n° 168 P, 170 P, 171P, 176 P: RJF 3/89, n°328.

1989

Cass., crim., 23 janv. 1989 : RJF 6/89, n° 383.

Cass., Com., 18 avr. 1989: D. 1989, IR 192 ; Bull. Civ. IV, p. 83.

Cass., Com., 25 avr. 1989, n° 627 P, Pam-Pam Massena : RJF 07/89, n° 904, p. 455.

Cass. Crim. 17 mai 1989 : RJF 1990, p. 61 : Dr. fisc. 1990, comm. 760.

Cass., com., 27 juin 1989, n°960 P : RJF 10/89, n°1176.

Cass., com., 18 juill. 1989, RJF /1989, p. 661; D. 1989, IR. 246.

Cass. Crim., 16 oct. 1989, n°87-83.178, Herman : Dr. fisc. 1991, comm.. 343.

Cass., com., 30 oct. 1989, n°1282 P, Berry : RJF 2/90, n° 219 ; Cass., com., 1^{er} avril 1997, n° 621 D, Sté STIM : RJF 10/97, n°993.

1990

Cass. Crim. , 22 janvier 1990, n°88-85.361, Cohen : RJF 1990, p. 801

Cass., Crim., 26 février 1990, Magnon, RJF 7/90, n° 900.

Cass., Com., 20 mars 1990, n°439D, Houssin : RJF 5/90, n°633, p. 386.

Cass., com., 24 avr. 1990, n° 88-18670, SCI Ile du Rêve : Dr. fisc. 1990, n°25-26, comm. 1286,

Cass., Ass. Plén., 21 déc. 1990 : Dr. fisc. 1991, n° 15, p. 652.

1991

Cass., com., 8 janv. 1991, n° 88 P : RJF 3/91, n° 377.

Cass., Crim., 28 janv. 1991, Lavigne : RJF 1991, p. 304 ; Bull. crim., p. 110, n°44.

Cass. Crim. 28 janv. 1991, Lavigne : Bull. Crim. , p.110, n°44; RJF 1991, p. 304.

Cass., com., 19 févr. 1991, Sté Bertho : RJF 1991, p. 410 ; Dr. fisc. 1991, comm. 1169.

Cass., crim., 25 févr. 1991, Monnot : RJF 1991, p. 586.

Cass., com., 6 mai 1991, Leroux : D. 1991. IR. 156 ; Bull. civ. IV, p. 111, n° 154.

Cass. Crim. , 3 juin 1991, n°90-81. 214, Tari : Bull. Crim. 1991, n°234.

Cass., Crim., 21 oct. 1991, n°90-85.314 P, Georgeault et Marche: RJF 4/1992, n°565.

Cass., crim., 28 oct. 1991, n°90-84.643PF, Baudrillart : RJF 2/1992, n°262 ; Dr. Fisc. 1992.

Cass., com., 19 nov. 1991, n° 1466 P: RJF 2/92, n° 271.

Cass. crim., 21 nov. 1991, Bull. crim., n°425.

Cass., Com., 3 déc. 1991, Quillien: RJF 1992, p. 176; Dr. fisc. 1992, comm. 1545.

1992

Cass., com., 11 févr. 1992: Lesage : Bull. Civ. IV, n°69, p. 51; Dr. fisc. 1992, com. 1327.

Cass. Crim. 7avr. 1992, Santini : RJF 1993, n°149 : Bull. crim. , p. 383, n°146.

Cass., civ., 2 juin 1992: Bull. Civ. I, n° 168.

Cass., Com., 30 juin 1992, n° 1246 P.Sté Picoty, RJF 10/92, n° 1449.

Cass., com., 13 oct. 1992, n° 1494 P et n° 1491D : RJF 12/92, n° 1734.

Cass., Crim., 16 nov. 1992, Tomaso: Bull. Crim., p. 1034, n° 375: RJF 1993, n°1504.

Cass., com., 8 déc. 1992, Mme de Guigne : RJF 1993, n° 465.

Cass., Com., 8 déc. 1992, n° 1886P: RJF 3/93, n° 462.

1993

Cass.,com., 26 janv. 1993, Maudet, RJF 1993, n° 600

Cass., Com., 26 janv. 1993, n° 110D, Sté Lever: RJF 4/93, n° 604.

Cass., Com., 9 févr. 1993, n°91-10527, Agus : Bull., IV, n°54.

Cass., com., 9 févr. 1993, Feingold : RJF 5/93, n° 671.

Cass. com. 9 mars 1993, Bitton : RJF 1993, n°944 ; Bull. Civ. IV, n°96, p. 65.

Cass. Crim. 2 juin 1993, n° 92-83.012, Billiet D: RJF 11/1993, n°1500.

Cass., com., 4 mai 1993, n°785, Gemminger : RJF 7/93, n°1074.

Cass., Crim., 2 juin 1993., Billiet: RJF 11/93, n° 869.

Cass., com., 12 oct. 1993, n°1501 D, Mancel : RJF 12/93, n°1594.

Cass., com., 23 novembre 1993 n°1831 P : RJF 2/94, n°208.

Cass., Crim., 6 déc. 1993, Hardy: RJF 1995, n°910.

Cass., Crim., 6 déc. 1993: RJF 7/95, n°901, p. 529.

1994

Cass.,com., 4 janvier 1994, Bruyelle: Bull. civ. IV, n° 8, p. 6

Cass., Crim., 10 janv. 1994 : RJF 7/95, n° 900, p. 529.

Cass., com., 1^{er} févr. 1994, n°357 D : RJF 5/94, n°347.

Cass., com., 1^{er} mars 1994, n°539 D, Magnus : RJF 7/94, n°863

Cass., com., 1^{er} mars 1994, n°611 P : RJF 7/94, n°843.

Cass., com., 29 mars 1994, n°877 D : RJF 7/94, n°847.

Cass., Com., 26 avr. 1994, Sté Moras Affichage: RJF 1994, n° 926.

Cass., com., 26 avr. 1994, Mestrallet : RJF 1994, n°1004.

Cass., Com., 7 juin 1994, n° 1331 D, Sté Adia France: RJF 11/94, n° 1279.

Cass., com., 5 juill. 1994, n° 1565 D, Guilmard : RJF 11/94, n° 1281.

Cass., crim., 19 sept. 1994, n°93-85.641, Treiber : Dr. fisc. 1995, comm. 1848.

Cass., com., 3 oct. 1994 : Bull. crim. n°310.

Cass., Com., 15 nov. 1994, n°2067P. Rey : RJF 2/95, n°266.

Cass. crim. 28 nov. 1994, Ivars : Bull. crim. , p. 926, n° 378.

Cass., Avis, 16 déc. 1994, Syndicat des copropriétaires Lyon université : RJDA 5/95, n°618, Bull.civ. Avis n°24, p.19.

1995

Cass., com., 7 mars 1995, n°492D : RJF 6/95, n°788.

Cass., Com., 21 mars 1995, Schulte : RJF 1995, n°919.

Cass., com., 4 avril 1995, n°756 D : RJF 7/95, n° 898.

Cass., Crim., 8 juin 1995: Bull. Crim., n°209.

Cass. Crim. 26 sept. 1995, Dottore: RJF 1996, n°1359.

Cass., Crim., 26 oct. 1995, n°1521, Menchou: RJF: 11/96, n°1355.

Cass. com. 14 nov. 1995, n°1907 D : RJF 2/96, n°240.

Cass., Crim., 23 nov. 1995, Giffard: RJF 1996, n° 1353.

Cass., Civ., Avis, 8 déc. 1995 : D. 1997, p. 130.

1996

Cass., Crim., 11 janv. 1996, n°9580979, Neveu: Bull. Crim. n°18.

Cass., Crim., 25 janv. 1996, Schawarz : Bull.crim. , p. 117, n° 49.

Cass., crim., 29 févr. 1996, Bull. crim. n°100 ; Dr. pén. 1996, comm.. 135, obs. J-H. Robert

Cass. crim., 29 févr. 1996, n°1125, Cordier : RJF 11/ 1996, n°1354.

Cass., Crim., 7 mars 1996, n°95-82.309, Cloute : Dr. fisc. 1996 comm. , n°1005.

Cass., com., 12 mars 1996, n° 518 P. Pautou : RJF 6/96, n° 825 et n° 520 P. trésorier principal de Toulouse c/ Galitzky : RJF 6/96, n° 823, Dr. fisc. 1996, com. 879.

.Cass., Com., 12 mars 1996, n°522 D, DGIC/Sté Eurogarage: RJF 8-9/98, n°1045.

Cass., Crim., 14 mars 1996, Petit: Dr. fisc. 1996, comm. 1158 ; RJF 1996, n°1356.

Cass., Crim., 8 juin 1995: Bull. Crim., n°209.

Cass. crim. 13 juin 1996, n°2736 PF, Grattarola : RJF 4/1997, n°388.

Cass. Crim., 13 juin 1996, n°1125, Cordier : RJF 11/1996, n°1354.

Cass., Plén., 14 juin 1996, n° 93-21 710, Kloeckner, Dr. Fisc. 1996, n° 30, comm. 986.

Cass., Com., 18 juin 1996, n° 94-17246 : Bull. civ.IV n°181.

Cass.,com., 18 juin 1996, n°94-17246 : Bull. civ. IV, n° 181.

Cass., Crim., 7 nov. 1996, n°96-80411: Dr. fisc. 1997, n°482.

Cass.,crim., 21 nov. 1996, n°95-81044, Colas : Gaz. Pal. 16-18 mars 1997, p. 17.

Cass. com., 26 nov. 1996, Gaz.Pal, 2, somm.461.

Cass., com., 26 nov. 1996, n° 1758 P : RJF 3/97, n° 268.

Cass., Crim., 5 déc. 1996, Lemaître: RJF 1997, n°389; Dr. fisc. 1997, comm. 518.

1997

Cass., com., 21 janv. 1997, Hohl : Dr. fisc. 1997, comm. 478: RJF 1997, n° 400.

Cass., crim., 6 févr. 1997, n° 781, PFKurezoba : RJF 7/97, n° 748.

Cass. Crim., 20 févr. 1997, Landeau : RJF 1997, n°749.

Cass., Avis., 7mars 1997, n°96-15/97, 20006 P, receveur principal des impôts de St-Jean-de-Maurienne c/Voillemier : RJF 6/97, n°1224FS-PB : RJF 5/01 , n°700.

Cass., Com., 29 avr. 1997, Ferreira : RJF 6/ 97, n° 641.

Cass., com., 24 juin 1997, n° 1687 PB : RJF 8-9/97, n° 863.

Cass.,crim., 18 sept. 1997, n°96-85155, Tiroche : Bull. Crim. n°307.

Cass., 2e civ., 8 oct. 1997 : D.1998, p.476, note F. Ruellan et R.Lauba.

Cass. Crim. 9 oct. 1997, Bonnafous : RJF 12/1998, n° 1501; Dr. fisc. 1998, comm.. n°154.

Cass. com. 21 oct. 1997, Sté La Belle Gabrielle : RJF 1998, n° 343.

Cass., com., 2 déc. 1997, n°2384 D : RJF 4/98, n°470.

Cass., com., 16 déc. 1997,Sté Médifos : RJF 1998, n° 476 Cass., com., 16 déc. 1997, Sté Medifos : RJF 1998, n° 476.

1998

Cass. Com. , 13 janv. 1998, n°96-13157, M Debard : Dr. fisc. 1998, comm.. 655, p. 960; RJF 4/98, n°467.

Cass., com., 19 janv. 1998, percepteur de Prahecq : Bull. civ. IV, n° 3.

Cass. com. 27 janv. 1998, n°284 D, Gonthier: RJF 5/98, n°634.

Cass., Crim., 2 mai 1998, n°85-96689 : Dr. fisc. 1988, comm. n°1837.

Cass., Com., 3 juin 1998, n° 1160 D, Sté La Reinette : RJF 8-9 /98, n° 1045.

Cass. Crim., 4 juin 1998, n° 97-80620, Robert: Bull. crim. 1998, n°186. Cass., crim., 4 juin 1998, n°97-80620, Robert : Bull. crim. 1998, n°186.

Cass. com. 16 juin 1998, n° 1259 D, Manenti : RJF 10/98, n°1224.

Cass., Com., 16 juin 1998, n°1303P: RJF 8-9/98, n°1023.

Cass., 1ere civ., 30 juin 1998 : D. 1998, IR p. 189.

Cass., crim., 2 juill. 1998, n°97-83.483, Tapie : Dr.fisc. 1998, comm. 950 ; D.1999, n°434, note Tixier et Lamulle ;Bull. Crim., n° 213.

Cass., Crim., 5 août 1998, Béranger: RJF 5/99, n°645, p. 407.

Cass. Crim. 24 sept. 1998 : Bull. crim., n°237.

Cass., 2^e civ., 10 nov. 1998, n°1229 P, TPG de la région de Haute-Normandie/ Chevin : RJF 4/99, n°489.

Cass., Com., 17 nov. 1998, n°1804 D, Joanne : RJF 2/ 99, n°248.

Cass., com., 8 déc. 1998, n°1980 P. Vinceneux :RJF 4/99, n°488.

CE, 30 déc. 1998, n° 167843, Sérot : RJF 2/99, n° 214.

1999

Cass., com., 26 janv. 1999, n°300P, Royaux : RJF 4/99, n°490.

Cass., Com., 26 janv. 1999, n° 294 D, Trésorier du Val e marne – amendes : RJF 5 /99, n° 640.

Cass. Com., 9 févr. 1999, n°394, Sté Force : RJF 5/99, n°639.

Cass., Com., 23 mars 1999, Couvignou : RJF 1999, n°795 : Dr. fisc. 1999, comm. 843.

Cass., Com., 18 mai 1999, n°1005 P, Sté Vidrace : RJF 8-9/99, n°1105.

Cass., Com., 15 juin 1999, n° 1242 D, Trésorier principal de Cachan s/Bougabrine: RJF 10/99, n° 1289.

Cass., 2^e civ., 1^{er} juill. 1999, Gaz. Pal. 5-7 déc. 1999, p. 264.

Cass., com., 5 oct. 1999, n° 1406 D : RJF 12/99, n° 1621.

Cass., com., 19 oct. 1999, n° 9720470, Société des Et. Piot Pneu: Bull., IV, n°170.

Cass., Com., 15 nov. 1999, Rosenbach: RJF 2000, n° 305.

Cass., com., 30 novembre 1999, Société Sogéa, n°98-30.002 et Société Bec frères, n°98-30.005 : RJF, 3/00, n°373.

Cass., com., 30 nov. 1999, n°1924 PB, Trésorier principal de Strasbourg c/Bengio : RJF 4/00, n°565.

2000

Cass., Com., 25 janv. 2000, n°224 D, Receveur divisionnaire des impôts de Niort c/Me Dutour: RJF 5/00, n° 705.

Cass. Com. 25 janv. 2000, n° 263D, Brenac ès qual. RJF 5/00, n°705. p. 460

Cass., com., 12 févr. 2002, n°387 FS-P : RJDA 6/02 n°708

Cass., com., 7 mars 2000, n°571 D, Trésorier Principal d'Aulnay-sous-Bois c/Atlan : RJF 6/00, n°852

Cass. Crim. 27 avr. 2000, M.C. : Dr. Fisc. 2000, comm. 775.

Cass. Crim. 18 oct. 2000, n°99-87874 : Dr. Fisc. 2001, n°365.

Cass., com., 14 nov. 2000, n°1883 F-D, Pellegrini : RJF 5/01, n°699

Cass., civ., 1^{ère}, 6 févr. 2001 n° 168, Lassauzet : RJF 8-9/01, n° 1135

Cass., com., 7 mars 2000, n°97-19190, M. Atlan : Dr. fisc. 2000, n° 45-46, comm. 882.

2001

Cass., com., 16 janv. 2001, n° 105 FS-P : RJF 5/01, n° 717.

Cass. com. 16 janv. 2001, Sté Vacances Tourisme : D. 2001. IR. 525 ; Bull. civ. IV, n° 17 ; RJF 2001, n°712.

Cass., 2^e civ., 1^{er} févr. 2001, n°122 FS-PB, sté Axa Conseil-vie.

Cass., 1^{ère} civ., 6 février 2001, n°168 FS-PBR, Lassauzet : RJF 8-9/01, n°1135.

Cass., com., 27 févr. 2001, Lambert : RJF 2001, n°887.

Cass., Com., 13 mars 2001, n°566 FS-P, Belluard : RJF 8-9/01, n°1136.

Cass., Com., 13 mars 2001, n°506 F-D, Calza : RJF 7/01, n°1018.

Cass. Com. 13 mars 2001 n° 547 FS-P, EURL Neige et Soleil : RJF 7/01, n° 1021.

Cass., soc., 5 avril. 2001, n° 1450 FS-D: RJS 8-9/ 01, n° 1071

Cass.,com., 25 avril 2001, n°783 F-D, Cantin : RJF 8-9/01, n°1138.

Cass., crim., 16 mai 2001, n°00-82.649, Gaydamak : RJF 2/02, n°216.

Cass., Crim., 30 mai 2001, n°00-86897, Rateau : JCP 2001. IV. 2425 ; Bull. Joly Société 2002, p. 51, note Priol.

Cass., 2^e civ., 4 oct. 2001, n° 1488 F-SPB : RJF 2/02, n° 231.

Cass.,Com., 9 oct 2001: Bull IV, n°162, p.154.

Cass., soc., 18 oct. 2001, n° 4278 FS- PB: RJS 1/02, n° 88.

Cass., Com., 9 oct. 2001, n° 1705 FS-P, Crédit industriel de Normandie : RJF 1/02, n°109.

Cass., com., 20 nov. 2001, Rabadan : RJF 2002, n 230; Bull.civ.IV, n 185.

Cass., Com., 20 novembre 2001, n° 1916 FS-P : RJF 2/02, n°239.

2002

Cass. com. 29 janv. 2002, n°255 F-D, Ferry : RJF 6/02, n° 714.

Cass., Com., 1^{er} mars 2002, n°586 FS-P Sté Axa Conseil-vie.

Cass., com., 12 mars 2002, n° 558 F-D, Trésorier principal de Caluire-et Cuire c/ Garel : RJF 7/02, n° 863 et 864.

Cass., Com., 29 avril 2002, n° 890 FS-P, Sté Sovac: RJF 11/02, n° 1316.

Cass., com., 4 juin 2002, n° 1107 FS-P, Le Bail : RJF 11/02, n°1320

Cass., Com., 4 juin 2002, n°1108 FS-P, n°1318 et n°1107 FS-P ; Trésorier principal du 14^e arrondissement de Paris c/Scitivaux : RJF 11/02, n°1319 et 1320.

Cass., Com., 4 juin 2002, n° 1107 FS-P, Bail : RJF 11/02, n° 1320

Cass., Com., 4 juin 2002, n° 1106 FS-D, Salle: RJF 11/02, n°1318.

Cass., crim., 5 juin 2002, n° 00-87.901 : Dr. fisc. 2002, comm. 2366.

Cass., 2^e civ. 27 juin 2002, n° 724 FS-PB, Gerente : RJF 12/02, n°1417.

Cass., Com., 1^{ere} civ. 2 juill. 2002, n° 1074 F-PB, Sté Cardif société-vie : RJF 12/02, n°1416, p. 992.

Cass., Com., 19 sept. 2002, n°807 FS-PB, Gras : RJF 4/03, n°508.

Cass., 2^e civ., 19 Sept. 2002: Bull. Civ. II, n°183; D. 2002, IR p. 2718.

Cass., Com., 22 oct. 2002, n° 1699 FS- P, Trésorier de Négrepelisse, RJF 3/03, n° 375.

Cass., com., 5 nov. 2002, n° 1802 F-D : RJF 2/03, n° 234.

Cass., com., 13 nov. 2002, n°1854 FS-P, Trésorier principal de Metz- République c/Penet- Weiller : RJF 3/03, n°370.

Cass., ch. Mixtes, 22 nov. 2002 : RJDA : 3/03, n°312, Bull.civ.n°7.

Cass., com., 3 déc. 2002, n°2039 F-D, receveur principal des impôts de Meaux-Ouest : RJF 3/03, n°377.

Cass., com., 3 déc. 2002 n°2049 FS-PB : RJF 4/03, n°510.

Cass., Com., 17 déc. 2002, n° 2145 FS-P, Receveur principal des impôts de St Malo Sud et Caisse primaire d'assurance maladie et vilaine c/ Laurent : RJF 4/03, n°506.

2003

Cass. Com. 28 janv. 2003, n° 180F-D, Trésorier principal du 18^e arrondissement de Paris c/ Huynh RJF 5/03 n°642.

Cass., 1^{ère} civ., 28 janv. 2003, n° 128 F-D: RJDA 7/03, n° 767

Cass., com., 11 févr. 2003, n° 272 F-D, Trésorier d'Albi périphérie c/sté SGTM : RJF 5/03, n° 643.

Cass. Com. 11 mars 2003, n°480 FS-P, Sté Leuchtum Albenverlag GMBH und Co : RJF 6/03, n°774.

Cass., com., 6 mai. 2003, n°743F-D, Rivière et a. RJF 8-9/03, n° 1048.

Cass., Com., 8 juill. 2003, n° 1146 FS-PB, Savenier.q : RJF 12/03, n°1450.

2004

Cass., com., 7 janv. 2004, n°50 F-D : RJF 4/04, n°440.

Cass. Com. 7 janvier 2004 n° 43 FS-D, Chessa :RJF 4/04 n° 426.

Cass. Com. 4 févr. 2004, n° 275 F-D, Daras-Martinez, RJF 6/04 n°654, p. 487.

Cass., com., 18 févr. 2004, n° 365F-D, Trésor public de Marseille c/Raimondi : RJF 6/04.

Cass. com . 18 févr. 2004 n°348 F-D, Receveur percepteur de Layrac c/Marrigues : RJF 6/04, n°653.

Cass. Com. 18 févr. 2004, n° F-D, Carlill: RJF 6/04, n°650.

Cass., com., 3 mars 2004, n° 451 F-D, Saber : RJF 7/04, n°794.

Cass., com., 17 mars 2004, n° 545 FS-PBRI, Philippart : RJF 7/04, n° 812

Cass., Com., 31 mars 2004, n° 617 FS-D, Montaignac : RJF 8-9/04, n° 939.

Cass., com., 12 mai 2004, n° 780 FS-PB, Trésorier principal d'Angers Est c/Guimard : RJF 10/04, n° 1044 ;

Cass., Crim., 3 juin 2004, n°3481, Ouaki: RJF 8-9/05, n° 955.

Cass., com., 12 juill. 2004, n° 1266 FS-PBI : RJF 11/04, n° 1218.

Cass. Crim. , 17 nov. 2004, n°6515 : RJF 10/2005, n°1116.

Cass., Civ., 3e. 1er déc. 2004, n° 1253 FS-PBI: Bull. Civ. III, n° 221;

Cass. civ. 1ere, 14 déc. 2004, n°1828 FS-PB : RJF 5/05, n°511.

2005

Cass., com., 18 janv. 2005, n° 46 F-D, Sté SNC, Solano c/ Caisse Organic recouvrement : RJF 12/05, n° 1387.

Cass.com. , 25 janv. 2005, n°150FD et n°151 FD, Vion : RJF 5/2005, n°504.

Cass., Com., 22 février 2005, n° 2985 F-D, Sté Merck Holding Inc: RJF 6/05, n°627.

Cass., Civ., 10 mars 2005, n° 404 FS-PBRI.

Cass., crim., 20 avr. 2005, n°04-80283: Dr. Fisc. 2005, n°36, comm. 584, p. 1363.

Cass., 2^e civ., 9 juin 2005, n°913 FS-PB Madereau : RJF 11/05, n°1311

Cass., Civ., 3^e. 6 juill. 2005, n°846 FS-PB : RJDA 11/05, n°1250.

Cass., com., 12 juill. 2005, n° 1161FS-PB Matthey: RJF 12/05, n°1487.

Cass., com., 11 oct. 1983: Bull. civ. IV, p. 226, n° 262; Dr. fisc. 1984, comm. 237.

2006

Cass. 3^e civ. 11 octobre 2006, n°05-16.760

Cass., com., 31 oct. 2006, n° 1185FS-D, DGDDI c/ commune de Saint-Yorre : RJF 4/7, n° 515.

Cass., com., 31 oct. 2006, n° 1182 FS-PBRI, Gaon, 1189 FSPBRI Sté Continent Lard : RJF 2/07, n° 236.

Cass., com., 31 oct. 2006, n° 1180 FS-D, DGI c/Parker : RJF 2/07, n° 237.

Cass., Com., 31 octobre 2006, 2 espèces : n° 1185 FS-D, DGDDI c/Commune de St-Yorre et n°1188. FS-D, DGDDI c/ Commune de Saint-Priest Bramfant : RJF 4/07, n° 515, p. 411

Cass., com., 13 nov. 2006, disponible sur legifrance.fr, (note 1380)

2007

Cass., crim., 14 févr. 2007, n° 06-84366. D : RJF 7/07, n° 840.

Cass., com., 6 mars 2007, n° 0518113, Sté Clémenceau II : RJF 7/07, n° 860.

Cass., com., 6 mars 2007, n° 05-17261, n° 430 F-PB, Sté Impérium finance and trust company: RJF 7/07, n° 869.

2008

Cass. , com., 20 mai 2008 2008, n°05 14 370 (n°607F-PB), Delcamp : RJF 10/08, n°1126.

TGI

TGI Orléans, Jex , 20 oct. 1993, Rev. Huissiers 1994, n°660.

TGI Périgeux, Jex, 17 mars 1994, D. 1994, somm. P. 341, obs. Jullien.

TGI Toulon, jex, 12 oct. 1994, Rev. Huissiers 1996, 118 ;

TGI Alberville, jex, 23 mai 1995, Gaz.Pal. 1996, 1, 136, note Véron.

Sites internet :

www.dalloz.fr

www.eja.fr

www.interieur.gouv.fr

www.senat.fr

www.legifrance.fr

www.wikipedia.org

www.assemblee-nationale.fr

www.2impôts.gouv.fr pour les statistiques.

www.gertfip.org

www.courdecassation.fr

<http://www.ladocumentationfrancaise.fr>

<http://www.conseil-etat.fr>

<http://www.douane.gouv.fr>

www.douane.gouv.fr