

La nature juridique du contentieux fiscal

Par Slim KAMMOUN
Magistrat

Sfax, jeudi 3 et vendredi 4 janvier 2002.
Association Tunisienne de Droit Fiscal

Je voudrais dire en premier lieu que pour moi, c'est un honneur de participer à ce colloque qui a été soigneusement organisé, autour d'un sujet de réflexion important et actuel.

Mais je suis en même temps conscient qu'il s'agit d'un redoutable honneur . En effet, traiter la nature juridique du contentieux fiscal revient à évoquer une question de droit qui constitue le point d'intersection entre plusieurs disciplines juridiques: droit administratif, droit du contentieux administratif, droit fiscal, contentieux fiscal, droit judiciaire privé. ...

En plus, la nature du contentieux fiscal est une question qui relève de la théorie du contentieux administratif, et c'était pour moi -qui suis praticien de droit privé -une entreprise risquée que de m'aventurer à manier des concepts théoriques et des catégories juridiques empruntées au droit public telles que le recours de pleine juridiction ou le recours en annulation.

Ma tâche a été rendue davantage plus difficile par la présence d'éminents spécialistes du droit fiscal et du droit du contentieux administratif dont notamment mes professeurs messieurs Habib AYADI, Sadok BELAID et Yadh BEN ACHOUR.

J'ai du donc relever un énorme défi en présentant un tel sujet, qui au surplus a été longuement débattu en doctrine, et abordé par la jurisprudence, ce qui est en soi source supplémentaire de difficulté.

Ceci dit, pour mieux cerner un tel sujet difficile, mieux vaut commencer par les évidences.

La première évidence est l'appartenance du contentieux fiscal au contentieux administratif.

Cette solution qui est unanimement admise en doctrine¹ se justifie pleinement.

En effet, le contentieux fiscal met le contribuable ou administré face à une Administration fiscale chargée de gérer un service public et qui dispose de prérogatives de puissance publique pour la mise en oeuvre de l'obligation fiscale.

En plus, et au niveau du droit applicable au fond du litige, le droit fiscal est assurément une branche du droit public car il gouverne une activité gérée exclusivement par l'Etat, à savoir l'établissement et la collecte des prélèvements obligatoires.

D'ailleurs, force est de constater que la doctrine favorable à l'autonomie du droit fiscal, soulignait au début de ce siècle l'indépendance du droit fiscal par rapport au droit administratif, et ceci à une époque où le droit fiscal était jugé comme étant une ramification du droit administratif².

Bref, le contentieux fiscal est *ratione materi* et *ratione personae* un contentieux relevant du contentieux administratif.

La deuxième évidence et qui est la conséquence de la première, est que la nature du contentieux fiscal devrait être déterminée à la lumière des catégories et des concepts du contentieux administratif général.

C'est d'ailleurs le sens à donner au mot nature: il s'agit de classer le contentieux fiscal parmi les différentes catégories du contentieux administratif général, vu les caractéristiques propres

¹ BERN (P.° La nature juridique du contentieux de l'imposition, L.G.D.J. 1972 p. 5 – TROTOBAS (L.) Essai sur le droit fiscal, R.S.F. 1928, p. 201 ; La nature juridique du contentieux fiscal en droit français, Mélanges M. HAURIUO 1927, p. 709 – HERZOG (R.), Naufrage ou sauvetage de la justice fiscale, R.F.F.P. 1987, n° 17, p. 137 –

TALLINEAU (L.), Le particularisme de la cause de la demande dans le contentieux de l'imposition, R.S.L.F. 1976, p. 531.

² Voir en ce sens : TROTABAS (L.) Essai sur le droit fiscal, R.S.L.F. 1928 p. 201 – La nature juridique du contentieux fiscal en droit français, Mélanges M. HAURIUO, 1927, p. 709

<http://www.profiscal.com/>

de ce contentieux, l'étendue des pouvoirs du juge de l'impôt et la nature de la question posée au juge dans le cadre du litige fiscal.

Le contentieux fiscal devrait quant à lui être pris dans un sens étroit: il s'agit de l'ensemble des litiges et contestations portant sur l'établissement de l'impôt et les voies de recours permettant le règlement de ces litiges, c'est à dire le contentieux de l'assiette.

Seront donc exclues dans le cadre de cette étude: le recours en cassation, le recours pour excès de pouvoir et le recours en responsabilité en matière fiscale qui conservent des traits originaux.

Pour examiner la nature du contentieux fiscal, il faudrait donc se référer à la structure du contentieux administratif général et à la classification des recours contentieux.

En droit public, il existe deux grandes catégories de classifications contentieuses³.

La première est l'œuvre d'Edouard LAFERRIERE et elle est fondée sur l'étendue des pouvoirs du juge.

En effet, *« les pouvoirs des tribunaux administratifs n'ont pas la même nature et la même étendue dans toutes les matières contentieuses. Ce sont selon les cas des pouvoirs de pleine juridiction comportant l'exercice d'un arbitrage complet de fait et de droit sur le litige; ou des pouvoirs d'annulation limités au droit d'annuler les actes administratifs illégaux... ou des pouvoirs d'interprétation consistant uniquement à déterminer sens et la portée d'un acte administratif ou à apprécier sa valeur légale...ou enfin des pouvoirs de répression »*⁴.

A partir cette analyse, LAFERRIERE distinguait quatre branches du contentieux administratif: contentieux de pleine juridiction, contentieux de l'annulation, contentieux de l'interprétation et contentieux de la répression.

Si on examine le contentieux fiscal à la lumière de cette classification fondée sur l'étendue des prérogatives du juge, on s'aperçoit que le contentieux fiscal peut être rattaché au contentieux de pleine juridiction (première partie).

La seconde classification a été systématisée par Léon DUGUIT, et elle est fondée sur la nature de la question posée au juge.

Partant du fait que toute fonction juridictionnelle suppose la solution d'une question de droit, le chef de file de l'école de Bordeaux adopte comme critère de classification la nature de cette question qui peut être de droit objectif ou de droit subjectif.

En application de ce critère, le doyen DUGUIT distingue entre, d'une part le contentieux subjectif ou le juge est saisi d'une question de droit subjectif, c'est-à-dire celle de savoir si une personne peut être reconnue comme titulaire d'un droit subjectif, et d'autre part le contentieux objectif dans le cadre duquel le juge est appelé à se prononcer sur la question de savoir si une règle de droit a ou non été méconnue.

Au regard de cette seconde classification, le contentieux fiscal semble appartenir au contentieux objectif (2ème partie).

³ Pour une étude approfondie de ces classifications, voir ODENT (R.) Contentieux administratif. Les cours du droit institut d'études politiques de Paris, 2^{ème} éd., Fasc IV, p. 1309 et suiv – STILLMUNKES (P.) et STILLMUNKES (J.). Distinction des contentieux. J.C.I. administratif, Fasc. 1120 – HEILBRONNER. Recours pour excès de pouvoir et recours de plein contentieux. D. 1953 ; Chr., p. 183 – CHAPUS (R.), Droit du contentieux administratif, 5^{ème} éd. Montehrestien Delta. 1995, n° 146 et suit – WALINE (M.), Vers un reclassement des recours du contentieux administratif R.D.F. 1935, p. 205 – JEZE (G.), Exposé critique d'une théorie en faveur au Conseil d'Etat sur la classification des recours contentieux en recours en annulation et en recours de pleine juridiction, R.D.F. 1908, p. 671.

⁴ LAFERRIERE (E.), Traité de la juridiction administrative et des recours contentieux, 1887, 1^{er} éd. 1896, 2^{ème} éd. T. I, p. 15, cite par P. STILLMUNKES et J. STILLMUNKES, Distinction des contentieux, J.C.I. administratif, Fasc. 1120, n° 2.

Première partie

Caractère de plein contentieux du contentieux fiscal.

Le juge fiscal dispose de pouvoirs étendus pour régler les litiges qui lui sont soumis.

Cette caractéristique explique le fait que le contentieux fiscal soit rangé parmi le contentieux de pleine juridiction (section 1).

Ceci dit, la plénitude de compétence reconnue au juge fiscal comporte certaines limites, qui ne mettent nullement en cause le principe de l'appartenance du contentieux fiscal au contentieux de pleine juridiction (section 2).

Section 1 : Plénitude de la compétence du juge de l'impôt.

Le rattachement du contentieux fiscal au contentieux de pleine juridiction constitue une constante dans la jurisprudence (I).

La doctrine a complété l'œuvre jurisprudentielle en présentant des justifications à cette solution (II), et en tirant les conséquences qui résulteraient de l'appartenance du contentieux fiscal au contentieux de pleine juridiction (III).

I- Le rattachement du contentieux fiscal au contentieux de pleine juridiction: une constante dans la jurisprudence.

Les réclamations et recours formés en matière fiscale relèvent par nature du contentieux de pleine juridiction.

C'est la formule qui revient fréquemment à travers les arrêts du Conseil d'Etat.

Cette position jurisprudentielle a été inaugurée par un arrêt de principe en date du 29 juin 1962.⁵

Les faits d'espèce de cet arrêt de principe pourraient nous éclairer davantage sur la portée de cette solution.

Il s'agissait d'une société qui a formé auprès du directeur des contributions directes une réclamation en vue d'obtenir le dégrèvement de la contribution de patente établie à sa charge au titre de l'année 1957.

Cette réclamation était une condition préalable à la saisine de la juridiction administrative⁶.

Le directeur statua sur les réclamations dans un délai de six mois suivant la date de leur présentation (article 1935 -1 du code général des impôts).

Le contribuable dispose pour déférer la décision de refus du directeur, d'un délai de deux mois à partir de cette décision (article 1936 du code général des impôts).

Seulement en l'espèce, la réclamation formée par le requérant est restée sans réponse, et le directeur des contributions directes a gardé le silence.

⁵ C.E. 29 juin 1962, Société des aciéries de Pompey, J.C.F. 1963, II, 13026, Concl POUSSIERE, note TOURDIAS ; R.S.I.F. 1963, Chr. LALUMIERE. P. 391 et suiv.

⁶ En vertu de l'article 1936, Paragraphe I du Code général des impôts (français) dans sa version en vigueur à l'époque des faits « les contestations relatives aux contributions directes ne peuvent être valablement introduites devant le Tribunal administratif que si elles ont été au préalable soumises au directeur des contributions directes. Cette règle constituait selon la doctrine, la transposition en droit fiscal de la règle de la décision préalable devant les juridictions administratives, TOURDIAS, observations précitées.

<http://www.profiscal.com/>

En vertu de l'article 1936 -2 du code général des impôts, tout réclamant qui n'a pas reçu avis de la décision du directeur dans le délai de six mois ci-dessus évoqué, peut soumettre le litige au tribunal administratif.

Le droit de recours est toujours une simple faculté, mais celle-ci est-elle ouverte aux contribuables à peine de forclusion ?

En matière de délais, la loi française du 7 juin 1956 prévoyait deux règles.

D'une part, le silence gardé pendant plus de quatre mois sur une réclamation par l'autorité compétente vaut décision de rejet, et le recours contre cette décision implicite est ouvert à compter de l'expiration du délai de quatre mois.

D'autre part, il est dérogé à cette règle en matière de plein contentieux.

En effet, l'intéressé ne sera forclos qu'après un délai de deux mois à compter de la notification d'une décision expresse de rejet.

Il résulte de la combinaison de ces deux règles qu'en matière de plein contentieux, l'intéressé peut à son choix soit attaquer la décision implicite de rejet ou attendre une décision expresse.

En l'espèce, la chronologie était la suivante :

- La réclamation du directeur a été formée le 25 mars 1958.
- Le délai de six mois était expiré le 25 août 1958 sans que le directeur ait statué.
- Le recours au Tribunal administratif a été présenté le 7 février 1959.

L'application de ces règles aboutit à des solutions qui diffèrent selon que le contentieux fiscal est considéré comme étant un contentieux de l'annulation ou un contentieux de pleine juridiction.

S'il s'agissait d'un contentieux de l'annulation, on constaterait qu'il y a eu une décision implicite de rejet à partir de l'expiration du délai de six mois suivant la réclamation, et cette décision devrait être attaquée dans le délai de recours à compter de cette date .

Si par contre le contentieux fiscal est assimilé à un contentieux de pleine juridiction, on constaterait qu'en l'absence de décision expresse, il n'y a pas forclusion.

Le Conseil d'Etat a du trancher en consacrant le caractère de plein contentieux du contentieux fiscal, en affirmant sans aucune ambiguïté que « ***les réclamations et recours formés en matière fiscale relevant par nature du plein contentieux aucune forclusion ne peut être opposée au contribuable qui a postérieurement à l'expiration dudit délai de six mois, présenté une demande au Tribunal Administratif tant qu'une décision expresse du directeur ne lui a pas été régulièrement notifié*** ».

Cette position a été à plusieurs reprises confirmée ⁷.

Ceci dit, le classement du contentieux fiscal parmi les branches du contentieux de pleine juridiction, s'inscrit dans un cadre d'une position plus générale qui consiste à considérer l'ensemble du contentieux des créances publiques comme étant un contentieux de pleine juridiction ⁸.

Concernant la jurisprudence tunisienne, à notre connaissance elle n'a pas pris explicitement parti en faveur de la qualification du contentieux fiscal comme étant un contentieux de pleine juridiction, mais elle semble consacrer implicitement cette solution.

⁷ Voir par exemple C.E. 13 juillet 1967, req. N° 71240 R.S.I.F. 1967, p. 886

⁸ Voir par exemple : C.E. 23 juin 1965, req n° 66474, Rec. C.E., p. 357, C.E. 23 décembre 1988, req n° 70113, Rec. C.E. p. 465 – C.E. 27 avril 1988, req. N° 74319, Rec. C.E. p. 172 – C.E. 20 juillet 1971, req n° 79457, Rec. C.E. p. 548

En effet, dans les deux arrêtés en date du 28 juin 1976⁹ et du 5 décembre 1978¹⁰, la haute juridiction avait rejeté le recours pour excès de pouvoir en matière fiscale vu l'existence d'un recours parallèle mis à la disposition du contribuable pour contester la légalité de son imposition, et cette position pourrait être interprétée comme une affirmation implicite du caractère de plein contentieux du recours fiscal.

II- Justification du rattachement du contentieux fiscal au contentieux de pleine juridiction

L'appartenance du contentieux fiscal au contentieux de pleine juridiction se justifie par la nature des pouvoirs qui sont reconnues au juge de l'impôt.

Dans le cadre de contentieux de pleine juridiction, le juge administratif dispose de pouvoirs les plus larges, statuant entre l'administration et les requérants comme les tribunaux judiciaires le font entre les justiciables¹¹.

Le juge apprécie la légalité de l'acte administratif à l'instar du juge de l'excès de pouvoir, mais il ira plus loin en prononçant des condamnations pécuniaires et en conférant des droits subjectifs.

Cette définition du contentieux de pleine juridiction par référence à l'étendue des pouvoirs du juge révèle les similitudes qui existent entre le contentieux fiscal et celui de pleine juridiction.

En effet, le juge de l'impôt dispose des pouvoirs les plus larges pour régler les contestations qui lui sont soumises¹².

L'étendue des pouvoirs du juge de l'impôt résulte de la faculté qui lui est reconnue de réformer la décision d'imposition prise par l'Administration et de prendre en quelque sorte une nouvelle décision se substituant à décision administrative initiale¹³.

Le juge de l'impôt peut ainsi réduire l'assiette de l'impôt, réduire le montant de l'imposition, substituer les intérêts de retard aux amendes initialement infligées.

Bref, plus qu'un juge de la légalité dont le rôle se limiterait à l'annulation de l'acte d'imposition, le juge de l'impôt peut prononcer en faveur du contribuable la décharge ou la réduction de l'imposition initialement établie et fixer l'étendue de l'obligation fiscale du contribuable¹⁴.

C'est en sens que le contentieux fiscal est rangé parmi les branches du contentieux de pleine juridiction.

⁹ T.A. 28 juin 1976, S.N.C.F.T. c/ Municipalité de Sfax. R.T.D. 1978, II, p. 236 avec note H. BEN SALAH.

¹⁰ T.A. 5 décembre 1978, S.T.P.A. c/ Ministre des finances, R.T.D. 1980, p. 535 avec note H. AYADI.

¹¹ JEZE (G.), Exposé critique d'une théorie en faveur au Conseil d'Etat sur la classification des recours contentieux en recours en annulation et en recours de pleine juridiction, R.D.F. 1908, p. 671.

¹² CASTAGNEDE (B.), Remarques sur la nature juridique du contentieux fiscal R.S.I.F. 1970, p. 5, spéc, p. 11.

¹³ Selon le Président LASRY « le contentieux fiscal, portant essentiellement sur l'existence ou la quotité de la dette d'impôt d'un contribuable déterminé, est un contentieux de pleine juridiction ; le juge de l'impôt statue, sans restriction ni réserve autre que celle du partage des compétences entre tribunaux administratifs et judiciaires sur le fond du droit ; inversement, il ne peut censurer que la méconnaissance d'un droit ». Le Conseil d'Etat, juge de l'impôt E.D.C.E. 1955, p. 63.

¹⁴ Le professeur J.M. LE BERRE avait écrit en ce sens : « la distance, qui de ce point de vue, sépare le recours pour excès de pouvoir de l'action fiscale est la mesure même de ce qui différencie une voie générale de droit destinée à supprimer le désordre à l'intérieur de la société considérée sous l'angle administratif, d'une voie spéciale conçue dans le but exclusif d'assurer le contrôle de l'exercice par l'administration de son pouvoir d'imposition individualisée.

Le caractère étroitement circonscrit du litige fiscal rend nécessaire du moins possible la substitution de la décision du juge à celle de l'administration. La portée restreinte de la chose jugée rend concevable un pouvoir juridictionnel si considérable et si éloigné de la conception habituelle du contrôle de l'activité administrative par le , II. P. juge J.M. LE BERE, Contentieux fiscal et contentieux administratif général, R.F.F.P. 1987, n° 17, p. 22.

En application de ces solutions, le Conseil d'Etat a jugé qu'un Tribunal administratif saisi d'une contestation portant sur des impositions établies par l'administration fiscale, ne peut pas se borner à annuler la décision du directeur des services fiscaux statuant sur la réclamation du contribuable, et à envoyer celui-ci devant l'Administration fiscale pour qu'elle tire les conséquences de cette annulation¹⁵.

Autrement dit, le juge de l'impôt méconnaît l'étendue de sa compétence en se bornant à annuler l'acte d'imposition ou la décision du directeur des services fiscaux statuant sur la réclamation du contribuable, et en renvoyant le contribuable devant l'administration fiscale en chargeant celle-ci d'établir une nouvelle imposition conformément à la décision de la justice.

Seulement, le législateur tunisien – qui est peu soucieux des constructions doctrinales cohérentes – avait introduit dans l'article 66 du C.D.P.F., ce que je qualifie comme étant une fausse note qui risque de compromettre l'harmonie et la cohérence des solutions jurisprudentielles qu'on vient d'étudier.

En vertu de cet article, « en cas d'introduction de modification nécessitant une nouvelle liquidation des sommes à payer ou restituables, le Tribunal peut se faire assister par l'Administration fiscale pour établir cette nouvelle liquidation ou désigner, à la demande du contribuable, un expert à cet effet ».

Comment analyser cette disposition : est-ce qu'elle met en cause la plénitude de la compétence du juge fiscal en limitant le rôle de ce dernier au simple pouvoir d'annulation de la décision d'imposition ?

Nous ne le pensons pas pour deux raisons.

D'une part, cette possibilité offerte pour le tribunal de faire appel aux services de l'Administration fiscale ou à ceux d'un expert, lui a été reconnue compte-tenu des difficultés techniques que pourrait rencontrer le tribunal dans la liquidation de l'impôt dans certains affaires.

D'autre part, il appartient au juge de recourir à cette possibilité d'une façon exceptionnelle et rationnelle afin de ne pas aboutir à une sorte de démission du juge dans l'exercice de ses fonctions.

L'article 66 du C.D.P.F. consacre une disposition exceptionnelle, et c'est l'exception qui confirme la règle générale.

Ceci- dit et au-delà de cette justification doctrinale de la plénitude de la compétence du juge de l'impôt, le rattachement du contentieux fiscal au contentieux de pleine juridiction emporte des conséquences pratiques très importantes.

III – Les conséquences attachées à la plénitude de compétence de juge de l'impôt

L'appartenance du contentieux fiscal au contentieux de pleine juridiction entraîne toute une série de conséquences.

D'abord, la mise en œuvre de l'exception du recours parallèle

En effet, à partir du moment où le contribuable bénéficie d'une action fiscale relevant du plein contentieux lui permettant de contester le bien-fondé de son imposition, lui est interdit en principe et en application de l'exception du recours parallèle de soumettre au juge de l'excès de pouvoir des actes administratifs liés à la procédure d'imposition.

Saisi d'un recours pour excès de pouvoir contre une décision se rapportant à l'établissement de l'imposition, le juge administratif le rejetait comme irrecevable en énonçant que la légalité

¹⁵ C.E. 17 décembre 19, req n° 33554, Rec. C.E. p. 675 – C.E. 7 juin 1978, req. N° 7485, R.J.F. 9/78 n° 364 – C.E. 28 janvier 1976, req. N° 77909, R.J.F. 3/76, n° 118 – C.E. 2 mai 1961, req. N° 49379, Rec. C.E., p. 278.
<http://www.profiscal.com/>

d'une telle décision ne pouvait être contestée qu'à l'occasion du recours formé le devant le juge de l'impôt ¹⁶

Cependant, le recours pour excès de pouvoir joue un rôle résiduel ou exceptionnel en matière fiscale ¹⁷.

Il est notamment concevable dans les hypothèses suivantes :

- Lorsque la contestation porte sur un acte réglementaire détachable de la procédure d'imposition ¹⁸.
- Lorsque le recours est exercé par un tiers ¹⁹.
- Lorsque le recours de plein contentieux n'est pas de nature à procurer un résultat aussi satisfaisant et aussi efficace que le recours pour excès de pouvoir.

Ensuite, en vertu de la plénitude de compétence du juge de l'impôt et en application du principe suivant lequel le juge de l'action est juge de l'exception, le juge de l'impôt bénéficie de pouvoirs étendus concernant l'examen des questions dont le règlement détermine l'issue du litige.

Ainsi, il incombe au juge de l'impôt d'apprécier la légalité de tous les facteurs retenus pour la détermination des impositions contestées devant lui ²⁰.

Il en résulte que le juge de l'impôt est compétent pour apprécier par voie de l'exception d'illégalité la validité d'un acte administratif qui a été à la base de l'imposition contestée, malgré qu'il soit incompétent pour statuer un recours pour excès de pouvoir formé contre cet acte.

On trouvera une illustration parfaite de cette solution dans les deux arrêts rendus par la commission spéciale de taxation de Sfax en date du 9 novembre 1999 concernant les affaires n° 24/97 et 36/97 : dans ces deux arrêts la commission spéciale de taxation d'office de Sfax avait apprécié par voie de l'exception d'illégalité la validité de deux arrêtés du ministre des finances du 20 mai 1994 et du 7 décembre 1994 (qui ont régionalisé la commission de conciliation) et elle a annulé la décision d'imposition en raison de la non conformité des deux décisions ministérielles à l'article 67 du C.I.R.P.P.I.S. et à la charte du contribuable.

Enfin, l'appartenance du contentieux fiscal ou contentieux de pleine juridiction fait en principe obstacle à la recevabilité de l'intervention du tiers dans le procès fiscal.

L'intervention et l'acte par lequel un tiers c'est-à-dire une personne qui n'est ni partie, ni représentée à une instance ouverte entre deux parties, s'y présente (intervention volontaire) ou y est appelée (intervention forcée) pour y prendre part afin de faire valoir ses droits ou appuyer les prétentions de l'une des parties au procès ²¹.

¹⁶ T.A 28 juin 1976, SNCFT c/ Municipalité de Sfax, R.T.D. 1978, II, p. 236 avec note H. BEN SALAH – T.A. 5 décembre 1978. S.T.P.A, c/ Ministre des finances, R.T.D. 1980, p. 535 avec note H. AYADI.

¹⁷ CF. CHRETIEN (M.), Le recours pour excès de pouvoir en matière fiscale, J.C.P. 1946, II, 571 – DE LAUBADERE (A). Le recours pour excès de pouvoir et le contentieux de l'imposition, R.S.I.F., 1936, p. 531 – GIL TARD (D.), Recours pour excès de pouvoir, J. CI procédures fiscales, Fase, 760 – Le recours pour excès de pouvoir en matière fiscale. D.F. 1982 n° 22, p. 759.

¹⁸ C.E. 21 mars 1969, req. N° 72761, A.J.D.A. 1969, p. 498, Obs. J. AMARQUE.

¹⁹ C.E. 8 mai 1962, req. N° 37967, Rec. C.E., p. 512 – C.E. 6 avril 1962, req. N° 14686, D.F.1962, n° 24-25, comm. 633 ; Rec. C.E., p. 255.

²⁰ Voir dans le même sens ; T.A. ass. 10 juillet 2000, aff n° 31870 – Voir en sens contraire : T.A. 22 janvier 2001, aff. N° 31939, Kamel Ouesleti c/ Direction générale de contrôle fiscal.

²¹ L'intervention est régie en matière de procédure civile et commerciale par les articles 224 et 225 du code de procédure civile et commerciale.

En matière de contentieux administratif, l'intervention est réglementée par l'article 47 de la loi 72-40 du 1^{er} juin 1972 telle que modifiée et complétée par la loi n° 96-39 du 3 juin 1996 qui dispose : une tierce personne ayant <http://www.profiscal.com/>

En matière de plein contentieux, l'intervention est recevable seulement si l'intéressé (l'intervenant) excipe d'un droit distinct de celui défendu au principal et auquel la décision à intervenir est susceptible de préjudicier²².

En matière fiscale, une association ou un groupement par exemple seraient tentés d'intervenir dans un procès fiscal intéressant l'un de leurs membres et appuyer la thèse défendue par le membre concerné afin d'obtenir un règlement du litige dans un sens favorable à l'intéressé, pour pouvoir par la suite invoquer ce précédent jurisprudentiel à titre de précédent jurisprudentiel (voire de jurisprudence constante) dans le cadre de procès éventuels intéressant d'autres membres.

Ces considérations permettraient de recevoir l'intervention s'il s'agissait d'appuyer des conclusions en matière de recours pour excès de pouvoir.

En effet, dans le cadre du recours pour excès de pouvoir, il suffit que l'intervenant justifie d'un simple intérêt pour que l'intervention soit recevable, et l'intérêt qui est de nature à justifier l'intervention est libéralement apprécié²³.

Ainsi, une association ou un syndicat qui n'est pas admis à exercer un recours pour excès de pouvoir à l'encontre d'une décision qui ne porte pas atteinte à l'intérêt collectif qu'ils détiennent, peuvent intervenir à l'appui d'un recours pour excès de pouvoir exercé par la personne concernée par la décision attaquée²⁴.

Dans le cadre du contentieux fiscal (qui fait partie du contentieux de pleine juridiction) il ne suffit pas que l'intervenant justifie d'un simple intérêt, mais il faut qu'il établisse l'existence d'un droit auquel la décision à rendre est susceptible de préjudicier²⁵.

Ont été ainsi jugées irrecevables :

- L'intervention d'une association professionnelle de conseils fiscaux dans un litige fiscal opposant un conseil fiscal à l'Administration, car l'association en question ne se prévaut d'un droit auquel la décision à rendre est susceptible de préjudicier²⁶.
- L'intervention d'un associé dans une instance engagée par la société, car il ne se prévaut pas d'un droit distinct de celui défendue par la société²⁷.

un intérêt dans l'affaire peut y intervenir par le biais d'une demande à joindre au dossier de la requête, dans laquelle il précise les motifs de son intervention et formule ses conclusions.

Le tribunal peut, soit par sa propre initiative soit à la demande de l'une des parties ordonner l'intervention d'un tiers lorsqu'une telle intervention lui paraît utile pour trancher le litige...

²² C.F. 15 juillet 1957, Ville de Royan, Rec. C.E. p. 499 ; R.D.P. 1958, p. 103, concl. LASRY ; A.J.D.A. 1957, II. P. 393, Chr. J. FOURNIE et G. GRAIBANT – C.E. 6 mai 1983, Association Eurolat et crédit foncier de France, Rec. C.E. p. 141.

²³ CHAPUS (R.) Droit du contentieux administratif, 5^{ème} éd. Montchrestien Delta, 1995, n° 672 – NGUYEN QUOC DINH. L'intervention dans le recours pour excès de pouvoir. R.D.P. 1946, p. 389.

²⁴ C.F. 29 février 1952. Chambre syndicale des détaillants en articles de sport, Rec. C.E. p. 143 – C.E. 13 janvier 1950, Union générale des fédérations de fonctionnaires, Rec. C.E. p. 26 – C.E. 3 mai 1954, Pansu. Rec. C.E. p. 171 – C.E. 27 mai 1964, Choulet, Rec. C.E., p. 302 – T.A. Lyon 1^{er} mars 1983, A.J.D.A. 1983, p. 478, obs D. CHABANOL.

²⁵ C.E. 2 juillet 1965, req. N° 38804 et 49394, Rec. C.E. p. 399 ; Droit social 1966, n° 1, p. 140. concl. POUSSIERE – C.E. 21 mars 1975, req. N° 78306, Rec. C.E. p. 218 – C.E. 26 décembre 1984, req. N° 36358. R.J.F. 1/85. n° 89 – C.E. 1er juillet 1985, req. N° 51811, R.J.F. 10/85, n° 1385 – C.E. 27 janvier 1988, req. n° 68652 et 68653, R.J.F. 3/88, n° 269 – C.E. 9 décembre 1988, req. N° 58858, R.J.F. 2/89, n° 177 – C.E. 14 décembre 1988, req. N° 42501, R.J.F. 2-89 n° 182 – C.E. 20 décembre 1985, Ville de Paris c/ Société immobilière Champs Elysées-la-Boetie, Rec. C.E., p. 386 ; R.F.D. adm. 1986, p. 282, concl. M. A. LATOURNERIE.

²⁶ C.E. 19 avril 1968, req. N° 70424, Rec. C.E., p. 251.

²⁷ C.E. 11 avril 1986, req. N° 40646, R.J.F. 6/86, n° 659.

- L'intervention d'un syndicat professionnel dans le litige fiscal intéressant un contribuable membre de ce syndicat²⁸.

Par contre on peut concevoir l'intervention dans un procès fiscal des collectivités publiques auquel l'impôt procure des ressources²⁹.

De même, le débiteur solidaire d'un redevable principal a intérêt à la solution du litige fiscal, et il serait recevable à intervenir dans le procès fiscal intéressant ce dernier.

En conclusion, nous dirons que l'intérêt donnant qualité pour intervenir ne doit pas excéder la solution du litige (lequel ne concerne que le seul contribuable au nom duquel la cotisation a été établie) et s'étendre à toute une catégorie de contribuables³⁰.

Section 2 : Limitation des pouvoirs du juge de l'impôt

En dépit de la plénitude de compétence du juge de l'impôt, les pouvoirs de ce dernier se heurtent à certaines limites³¹.

Ces limites sont inhérentes à la nature juridictionnelle des fonctions exercées par le juge de l'impôt.

En effet, le juge de l'impôt a beau être un juge de plein contentieux, il ne se substitue pas à l'Administration fiscale (1), comme il ne peut pas lui adresser des injonctions (2) et il ne peut pas accorder une indemnité au profit du contribuable (3).

I- Le juge de l'impôt ne se substitue pas à l'Administration fiscale

Le juge de l'impôt exerce une fonction juridictionnelle, c'est-à-dire qu'il est chargé de résoudre ou de régler un litige entre deux parties.

Cette fonction qui lui est assignée lui interdit de se substituer à l'Administration fiscale ; le juge de l'impôt ne fait pas à proprement parler œuvre d'administrateur.

Il en résulte deux conséquences importantes.

²⁸ C.A.A. Bordeaux 17 octobre 1989, R.J.F. 2/90, n° 144.

²⁹ Cf. POUSSIERE, Conclusions sous, C.E. 2 juillet 1965, req. N° 38804 et 49394, Droit social 1966, n° 1, p. 140.

³⁰ Cette interprétation restrictive de l'intérêt qui justifie l'intervention matière de contentieux fiscal, est compréhensible. D'abord, le procès fiscal est souvent le cadre dans lequel sont divulguées des données personnelles intéressant le patrimoine du contribuable, sa situation familiale et financière, son état civil, et il est logique de restreindre l'intervention aux seules personnes intéressées directement et d'une façon étroite à la solution du litige.

Ensuite, en matière d'action en justice l'intérêt théorique et purement doctrine ne suffit pour saisir un tribunal : pas d'intérêt pas d'action.

Par analogie avec l'action en justice, l'intervention n'est pas recevable chaque fois qu'un tiers intervienne dans un procès afin d'obtenir une décision de justice qui pourrait être invoquée par lui dans un cas analogue.

Ainsi, une personne n'est pas recevable à intervenir dans un procès qui soulève une question de droit controversée afin d'appuyer la thèse soutenue par l'une des parties, et pouvoir par la suite la soutenir elle-même dans un procès semblable.

En plus, le caractère strictement individuel du contentieux fiscal défini comme étant l'ensemble des voies de recours mis à la disposition du contribuable pour contester l'imposition mise à sa charge, fait qu'il appartient à chaque contribuable de défendre ses droits comme il l'entend pour le règlement d'une situation pécuniaire qui ne concerne que lui.

Le contribuable ne peut donc pas se prévaloir du sort plus favorable fait à d'autres.

Enfin, ces solutions se justifient par l'autorité relative de la chose jugée et la crainte d'un glissement vers des arrêts de règlement ; un certain libéralisme quant à l'appréciation de l'intérêt de nature à justifier l'intervention en matière de contentieux fiscal peut amener le juge à la création de solutions générales valables pour toute une catégorie de contribuables.

Voir en ce sens : POUSSIERE, conclusions sous, C.E. 2 juillet 1965, req. N° 38804 et 49304, Droit social 1966, n° 1, p. 140.

³¹ Voir, MOLINIER (J.). L'office du juge en contentieux fiscal, in *Le juge fiscal*, economica 1988, p. 66 et suiv.

<http://www.profiscal.com/>

D'une part, le juge de l'impôt ne peut pas se saisir de lui-même : il faut que le contribuable intente une action devant le juge pour que ce dernier soit saisi.

D'autre part, le juge est lié par les conclusions et demande des parties, et il lui est interdit de statuer au-delà de ce qui lui a été demandé : c'est le principe de non ultrapetita.

Ainsi, le juge de l'impôt – saisi de conclusions en réduction de l'imposition ne peut en accorder la décharge³².

De même, le juge de l'impôt ne peut pas accorder à un contribuable un dégrèvement plus élevé que celui qu'il a spécifié dans ses conclusions³³ ou accorder décharge d'une imposition relative à une année pour laquelle il n'était pas saisi par la demande³⁴.

Par ailleurs, il n'appartient pas au juge de l'impôt de prendre des actes qui relèveraient de la mission même de l'Administration fiscale tels que l'établissement de l'impôt.

Ainsi, il a été jugé qu'il appartient à l'Administration de prononcer elle-même les dégrèvements d'office qu'elle estime justifiés, et que par suite les conclusions tendant à un tel dégrèvement sont irrecevables³⁵.

Le juge de l'impôt ne méconnaît donc pas les limites du litige dont il est saisi en refusant de prononcer le dégrèvement sollicité par l'Administration fiscale.

Enfin, il n'appartient pas au juge de l'impôt d'accorder la réduction par mesure de bienveillance d'une pénalité légalement encourue ou encore de prononcer la remise gracieuse de l'impôt³⁶.

Le juge de l'impôt reste donc incompetent pour se prononcer sur les demandes gracieuses en remise, modération ou transaction présentées par un contribuable³⁷.

II. Le juge de l'impôt ne peut pas adresser des injonctions à l'Administration fiscale

Il n'appartient pas au juge de l'impôt d'enjoindre à l'Administration fiscale d'accomplir certains actes ou de procéder selon une façon bien déterminée.

Chaque fois que le juge de l'impôt est saisi d'un litige fiscal et que le contribuable forme des conclusions tendant à ce que le juge de l'impôt prononce des injonctions, ce dernier rejette systématiquement ces conclusions.

Ont été qualifiées de conclusions tendant à ce que le juge prononce des injonctions, et par suite rejetées :

- Des conclusions tendant à l'obtention de certificats de non-imposition³⁸.
- Des conclusions tendant à ce que des sanctions soient infligées à un fonctionnaire, auxquels il est reproché des manquements à certaines obligations professionnelles³⁹.

De même, il n'entre pas dans les pouvoirs du juge de l'impôt d'enjoindre à l'administration fiscale par voie de disposition générale la restitution aux contribuables de la fraction du délai

³² C.E. 14 juin 1968, req. N° 74098, Rec. C.E. p. 913 – C.E. 26 juillet 1978, req. N° 9934, R.J.F. 11/78, n° 508 – C.E. 6 février 1981, req. n° 22189, R.J.F. 4/81, n° 343 – C.E. 11 juillet 1983, req. n° 37879, R.J.F. 10/83 n° 1235 – C.E. 4 février 1987, req. n° 47536, R.J.F.4/87, n° 457 – C.E. 20 juillet 1988, req. n° 66336, R.J.F. 10/88, n° 1157.

³³ C.E. 15 février 1866, req. n° 35453 ; Rec. C.E. p. 93 – C.E. 14 janvier 1983, req. n° 36737, R.J.F. 4/83 n° 574.

³⁴ C.E. 12 juillet 1932, req. n° 19335, Rec. C.E. p. 706.

³⁵ C.E. 9 novembre 1988, req. n° 68965, R.J.F. 2/89, n° 179.

³⁶ C.E. 8 novembre 1974, req. n° 83219, 83823, 87994, R.J.F. 1/75 n° 17 – C.E. 24 mars 1976, req. n° 94143, R.J.F. 5/76 n° 256.

³⁷ C.E. 15 janvier 1965, req. n° 60969, R.J.F. 1965, ^, 164 – C.E. 9 mars 1983, req. n° 35525, R.J.F. 5/83, n° 720 – C.E. 15 juin 1987, req. n° 66-149, R.J.F 8-9/87, n° 936.

³⁸ C.E. 3 mars 1986, req. n° 41505, R.J.F. 5/86, n° 566.

³⁹ C.F. 27 janvier 1989, req. n° 68448, R.J.F. 5/90, n° 611.

de déclaration de leur revenus dont l'association requérante prétend que les requérants avaient été privée⁴⁰.

Dans le même ordre d'idées, il n'appartient pas au juge de l'impôt d'ordonner à l'Administration fiscale la rectification d'une adresse portée sur un avertissement adressé au contribuable⁴¹ ou encore d'enjoindre à l'Administration de faire expliciter des méthodes d'évaluation d'un impôt auquel la requérante a été soumise⁴².

III. Le juge de l'impôt ne peut pas accorder une indemnité

En dépit de la plénitude des pouvoirs du juge de l'impôt, celui-ci - et en vertu d'une jurisprudence solidement établie - rejette comme irrecevables les conclusions à fin d'indemnité jointes à une action en décharge ou en réduction des impôts⁴³.

En effet, le contribuable qui estime avoir subi un préjudice du fait d'un comportement fautif imputable à l'Administration fiscale, ne peut réclamer la réparation de ce préjudice que dans le cadre d'une action distincte tendant à mettre en cause la responsabilité des services fiscaux.

Il est clair en somme que la nature des pouvoirs du juge de l'impôt justifie la qualification du contentieux fiscal comme étant un contentieux de pleine juridiction.

Cependant, l'étude de la nature juridique du contentieux fiscal à travers les pouvoirs du juge de l'impôt reste incomplète en ce sens que la nature juridique de ce contentieux devrait également être appréciées à la lumière du contenu des litiges soumis au juge de l'impôt et de la question de droit qui est posées à ce dernier.

Il s'agit en quelque sorte de déterminer si le contentieux fiscal soulève une question de droit subjectif ou au contraire une question de droit objectif.

La doctrine semble opter pour la deuxième alternative.

⁴⁰ C.E. 25 janvier 1978, req. n° 2674, R.J.F. 3/78, p. 132.

⁴¹ C.E. 17 avril 1989, req. n° 74446. R.J.F. 6/89 n° 747.

⁴² C.E. 18 juin 1980 req. n° 22506, R.J.F. 9/80 n° 721.

⁴³ C.E. 4 avril 1962, Société S.T.A.C.I. Rec. C.E. p. 255 – C.E. 18 mai 1966, Foucault. Rec. C.E. p. 337 – C.E. 2 novembre 1966, req. n° 5830, Rec. C.E. p. 909.

Deuxième partie

Le caractère objectif du contentieux fiscal

Si le contentieux fiscal est qualifié de contentieux objectif, c'est sans doute parce que le contribuable se trouve au regard de la loi fiscale dans une situation objective et générale (Section 1).

Cependant, force est de constater que le caractère objectif du contentieux fiscal connaît un certain fléchissement (Section 2).

Section 1 : Affirmation du caractère objectif du contentieux fiscal⁴⁴

Le recours fiscal n'est pas réductible à une voie de pleine juridiction permettant au contribuable de défendre ses droits.

Bien plus, le contentieux fiscal désigne l'ensemble des règles qui régissent les litiges suscités par l'activité de l'Administration, et il a pour objet d'assurer le contrôle du pouvoir fiscal et non la défense des droits subjectifs ou individuels du contribuable.

En effet, le juge de l'impôt a pour mission de rechercher si un acte d'imposition est conforme ou non à la légalité fiscale, si le pouvoir fiscal a été exercé conformément à la loi et s'il y respecté le statut du contribuable tel qu'il est précisé par la loi fiscale.

Le statut du contribuable est caractérisé par l'existence d'une créance d'impôt due au fisc.

Mais l'impôt a beau être une créance publique due au profit du trésor, il ne peut être assimilé à une créance ordinaire entre deux personnes privées car l'impôt n'est rien de commun avec une créances régie par le droit privé.

La créance d'impôt prend naissance en vertu d'une manifestation unilatérale de la volonté de l'autorité publique : elle ne naît jamais d'un contrat⁴⁵.

Les caractéristiques spécifiques de cette créance imprègnent le statut du contribuable, qui reste un statut original relevant du droit public, et ce statut se répercute nécessairement sur le contentieux fiscal qui en porte les éléments.

Les éléments juridiques qui déterminent ce statut sont :

- La loi d'impôt qui définit les facultés soumises à l'impôt : elle pose in abstracto une règle de droit objectif sans effet immédiat qui détermine les personnes, actes et opérations soumises à l'impôt, l'assiette imposable et les modalités de liquidation et oblige tous ceux qui seront dans les conditions prévues.

C'est notamment le cas de la loi instituant l'impôt sur le revenu ou la taxe sur la valeur ajoutée.

- La loi de finances de l'année qui contient une autorisation annuelle donnée par la chambre des députés pour percevoir les impôts dans les conditions fixées par la loi⁴⁶.

La loi de finances ne crée pas une situation juridique nouvelle : elle est simplement la condition nécessaire pour permettre au fisc d'agir et elle s'analyse donc comme un acte condition avec un caractère impératif.

⁴⁴ Voie en ce sens POUSSIERE, conclusions sous. C.E. 29 juin 1962, Société des aciéries de Pompey. J.C.P. 1963. II, 12026 – TOURDIAS, note sous C.E. 29 juin 1962, Société des aciéries de Pompey, J.C.P. 1963, II, 13026 – LALUMIERE, chronique sous. C.E. 29 juin 1962, précité, R.S.L.F. 1963, p. 391 et suiv.

⁴⁵ JEZE (G.) Nature et régime juridique de la créance d'impôt. R.S.I.F. 1936, p. 195.

⁴⁶ L'article 1^{er} des lois de finances successives est généralement rédigé de cette façon : « est et demeure autorisée pour l'année X la perception au profit du budget de l'Etat, les recettes provenant des impôts, taxes, redevances, contributions, divers revenus et prêts d'un montant total de ... ».

Après la loi d'impôt et la loi de finances, il n'existe encore qu'un régime de droit objectif non appliqué : juridiquement le contribuable n'est pas encore né.

- Des actes administratifs individuels qui achèvent de construire le statut du contribuable en permettant l'application individuelle des règles générales d'imposition à chaque contribuable.

Ceci dit, ces actes administratifs ne sont pas créateurs de situations juridiques car ils viennent simplement soumettre une personne au statut posé par la loi d'imposition et rendu applicable par la loi de finances.

Le contribuable individualisé par un acte administratif est dans une situation générale et impersonnelle, c'est-à-dire dans situation de droit objectif puisque l'acte condition n'est jamais créateur de situation juridique individuelle ou subjective.

L'acte administratif constitue donc une manifestation du pouvoir fiscal et il conditionne l'application de ce statut à une personne déterminée : son intervention est nécessaire pour assujettir une personne, un acte ou une opération à l'impôt.

A cet égard, il y'a lieu de remarquer que la déclaration ne peut être assimilée à une sollicitation et elle ne peut être analysée comme étant une offre de conclure une convention, de sorte que le contribuable peut contester même sa propre déclaration ⁴⁷.

Si le contribuable peut attaquer l'imposition établie d'après sa propre déclaration ⁴⁸ cela signifie qu'il ne peut pas se lier envers le fisc et qu'il n'a y pas de contrat ce qui prouve que le contentieux fiscal est un contentieux de la légalité.

Le contribuable se trouve dans une situation de légalité objective, ce qui permet à l'Administration fiscale de réformer l'imposition qu'elle avait initialement admise.

Mieux encore, la jurisprudence a posé comme principe la nullité absolue de tout accord conclu entre le contribuable et le fisc, ces accords n'ont aucune valeur juridique et sont même inexistantes ⁴⁹.

⁴⁷ C.E. 28 juin 1961, req. n° 33758, Rec. C.E. p. 671.

⁴⁸ C.E. 22 décembre 1972. D.P. 1923, III. 15.

⁴⁹ C.E. 5 décembre 1960, req. n° 47607, Rec. C.E.p. 671 – C.E. 23 mai 1958, A.J.D.A. 1958 p. 372 ; R.S.I.F 1959, p. 287, Chr. M. CHRETIEN ; dans cette affaire, il s'agissait d'un « contrat » entre le redevable et le service du recouvrement des contributions directes : l'accord stipulait des délais de paiement d'impositions qui n'étaient pas contestées dans leurs montants et leur principe.

En dépit de cet accord, le service du recouvrement en la personne du percepteur des contributions directes avait engagé des poursuites contre le redevable.

Le Conseil d'Etat a considéré que le requérant n'avait aucun droit acquis au maintien de la décision bienveillante lui accordant un échelonnement du paiement de ces dettes fiscales échues ; cette mesure gracieuse n'a aucune valeur juridique devant les tribunaux et sur laquelle l'Administration peut revenir à tout moment.

C.E. 27 octobre 1958. D.F. 1958 n° 52, p. 4, conel POUSSIERE, A.J.D.A 1958, p. 375 ; il s'agissait en l'espèce d'un contribuable qui a conclu avec le service de l'assiette un accord ayant pour objet l'évaluation du montant des frais professionnels.

Cette solution justifiable sur le plan des principes, peut se révéler inéquitable et inopportune.

Inéquitable d'une part, car elle implique un traitement discriminatoire favorables aux contribuables, ce dernier n'a pas intérêt à invoquer leur nullité.

A l'inverse, l'Administration fiscale n'a pas intérêt à invoquer leur validité.

Inopportune d'autre part, car elle avalise une attitude déplorable de la part de l'Administration fiscale.

En effet, l'Administration étant assurée d'une sorte d'impunité serait tentée de conclure avec le contribuable des accords dont elle sait qu'ils sont nuls et quelle peut se délier des engagements qu'ils contiennent, ce qui est source d'insécurité juridique. Voir en ce sens M. CHRESTIEN, Chronique de jurisprudence. R.S.I.F.1959, p. 287.

Un auteur a même appelé à la réglementation de tels accords qui sont fréquemment conclu afin que le contribuable ne soit pas à la merci des changements d'humeur des agents du fisc ; voir en ce sens les observations anonymes sous, C.E. 23 mai 1958, A.J.D.A. 1958, p. 373.

<http://www.profiscal.com/>

En effet, de tels accords n'ont qu'une existence matérielle et sont inexistantes d'un point de vue juridique ; ce sont des mesures unilatérales de bienveillance qui ne lient pas les administrations fiscales, « lesquelles – tenues d'appliquer la loi fiscale – peuvent et doivent asséoir et percevoir les impositions dans les délais de prescription, conformément aux dispositions de la loi fiscale »⁵⁰.

Ainsi, le contribuable n'est pas fondé à invoquer à l'appui de son recours fiscal des droits acquis qu'il tiendrait d'un arrangement fait avec l'Administration fiscale.

Si celle-ci concède des facilités à un contribuable, c'est uniquement par une mesure gracieuse relevant de son pouvoir unilatéral de décision et ces facilités peuvent lui être légalement retirées⁵¹.

Ce principe se justifie par le caractère d'ordre public de la loi fiscale, par le principe d'égalité devant les charges publiques, et par le statut objectif et général du contribuable.

Pour leur part, les agents de l'Administration fiscale n'ont pas la faculté de faire naître des créances d'impôt conformément aux dispositions légales mais plutôt ils en ont l'obligation juridique⁵², et il leur est interdit aux agents publics d'accorder une remise d'une imposition ou de s'abstenir de procéder au recouvrement d'une créance d'impôt⁵³.

Le caractère objectif du statut du contribuable exerce une influence sur le contentieux fiscal.

En effet, le caractère objectif reconnu au statut du contribuable fait que le contentieux fiscal pose au juge une question de droit objectif et relève à ce titre de la juridiction objective.

Il résulte de tout ce qui précède que le contentieux fiscal apparaît comme étant un contentieux de la légalité ayant pour objet d'apprécier la situation du contribuable au regard de la législation fiscale : il se désintéresse en grande partie des droits subjectifs car le juge n'a pas pour mission de résoudre un conflit de droits subjectifs entre le contribuable et l'Administration fiscale.

Le contentieux fiscal ne met pas face-à-face le contribuable et le fisc s'affrontant l'un et l'autre dans l'exercice de leurs droits réciproques comme se serait le cas dans le cadre d'un litige d'ordre privé.

Comme l'a écrit le doyen HAURIOU, le champ d'activité de l'Administration se localise dans les espaces laissés aux intérêts généraux, où les individus n'ont pas à proprement parler, de droits à faire valoir, parce que leurs droits acquis sont mesurés par la sphère du commerce juridique ordinaire dont le rayon ne dépasse guère les intérêts privés⁵⁴.

Dans un cadre de contentieux fiscal, toute discussion sur les droits objectifs est exclue ; le juge a pour mission d'apprécier la légalité d'un acte administratif qui a assujéti une personne ou une opération à un impôt, de veiller à ce que le pouvoir fiscal s'exerce dans la limite de la légalité fiscale c'est-à-dire conformément à la loi d'impôt et à la loi de finances qui déterminent objectivement le statut juridique du contribuable.

Ce statut « ne peut donc pas être battu en brèche par des droits subjectifs du contribuable qui sont inopposables au fisc ou du moins qui ne sont considérés par le juge fiscal qu'à titre subsidiaire »⁵⁵.

⁵⁰

⁵¹ CHRETIEN (M.) Chronique de jurisprudence R.S.L.F. 1959, p. 287.

⁵² POUSSIERE, Conclusions sous. C.E. 23 mai 1958, req. ,° 36530, D.F. 1958, n° 52, p. 4.

⁵³ Article 26 C.C.P.

⁵⁴ Article 25 C.C.P.

⁵⁵ HAURIOU (M.) Les éléments du contentieux, cité par L. TROTABAS, La nature juridique du contentieux fiscal en droit français, Mélanges M. HAURIOU, 1927. p. 748

<http://www.profiscal.com/>

Le président LASRY avait présenté le contentieux fiscal comme étant un contentieux objectif en ces termes : « étant donné, d'autre part, que les droits et obligations du contribuable ne peuvent se définir que par rapports aux textes qui déterminent l'assiette et le fait générateur de l'impôt, le contentieux fiscal est un contentieux de légalité, en ce sens du moins que le bien-fondé d'une imposition est par conséquent, la solution d'un litige dépendent uniquement de la qualification d'une certaine situation de fait et de droit au regard de telles dispositions législatives ou réglementaires.

C'est cette compétence du juge de l'impôt, très générale quant à l'examen du fond du litige, très spécialisée quant à la règle de droit applicable, qui donne au contentieux fiscal une physionomie propre et une apparente autonomie »⁵⁶.

Mais au-delà du statut du contribuable, le contentieux fiscal appartient au contentieux de la légalité car il a également pour objet d'assurer le contrôle juridictionnel du pouvoir fiscal.

En permettant au juge de déterminer les droits du fisc et de régler leurs prérogatives d'exercice, le contentieux fiscal apparaît comme étant un contentieux de légalité et de bonne administration.

Cependant, cette conception traditionnelle et classique du statut du contribuable ne va pas résister aux nouvelles données économiques et sociales et le caractère objectif du contentieux fiscal sera atténué.

Section 2 : Atténuation du caractère objectif du contentieux fiscal

On a vu que le contentieux fiscal est un contentieux objectif car le contribuable se trouve dans une situation objective (générale et impersonnelle) établie par la loi d'impôt.

Cependant, le droit fiscal a connu une évolution marquée par l'intervention du contribuable dans l'élaboration de son statut (I), la contractualisation des rapports Administration fiscale-contribuable et l'apparition de procédures de type concerté qui ont introduit une dose de subjectivité dans le statut du contribuable (II).

Par ailleurs, l'individualisation du statut du contribuable grâce au pouvoir discrétionnaire dont jouit l'Administration fiscale est de nature à atténuer davantage le caractère objectif du statut du contribuable (III).

I- Intervention des contribuables dans l'élaboration de leur statut

A l'heure actuelle, l'époque où le statut du contribuable était fixé unilatéralement et où le rôle de ce dernier dans l'élaboration de la législation et dans la fixation des charges qui lui incombent était secondaire, semble être révolue.

En effet, la réalité fiscale prouve que le contribuable ou ses représentants sont de plus en plus associés à l'élaboration du droit positif les concernant à tel point qu'on est en droit de se demander si le prélèvement fiscal n'est pas devenu en partie négocié et n'a plus pour fondement la volonté du souverain fiscal.

La participation du contribuable dans l'élaboration des réformes fiscales peut revêtir la forme : soit d'une consultation ayant pour objet de solliciter l'avis et l'opinion d'une catégorie de contribuables intéressés par une réforme en cours ou le point de vue d'experts spécialisés, soit de négociations ou discussions visant à rapprocher les points de vue de deux partenaires poursuivant des buts opposés, en l'occurrence l'Administration fiscale et de contribuable.

Dans cette optique, la répartition de la charge fiscale tend largement à refléter les pressions et les forces respectives de marchandage des divers groupes professionnels.

Cette évolution traduit une double attitude.

⁵⁶ LASRY, Le Conseil d'Etat, juge de l'impôt, E.D.C.E. 1955, p. 63.
<http://www.profiscal.com/>

D'une part, l'attitude contribuable qui répugne d'être mis devant le fait accompli et qui s'organise dans le cadre d'associations et de groupements pouvant exercer une influence sur les choix politiques en matière fiscale afin d'obtenir un statut amélioré.

D'autre part, l'attitude des autorités publiques qui cherchent de plus en plus une large adhésion des contribuables à leurs réformes politiques et fiscales.

En effet, une réforme aurait plus de chances de réussir si elle est le résultat d'un consensus entre les contribuables et le gouvernement que si elle est imposée unilatéralement par voie d'autorité.

Cette tendance consensuelle au niveau de l'élaboration des textes fiscaux, risque de mettre en cause les principes du droit fiscal les plus ancrés.

D'un côté, le statut du contribuable apparaît de plus en plus un statut conventionnel et négocié.

D'un autre côté, le principe du consentement à l'impôt n'est plus une fiction mais plutôt une réalité : le contribuable n'est plus censé consentir à l'impôt grâce à l'intervention des représentants du peuple ou de la nation (les députés), mais il y consent effectivement grâce à l'intervention des groupements auxquels il appartient et qui défendent les intérêts particuliers d'une étroite catégorie de personne.

II- La contractualisation des rapports administration fiscale-contribuable

Traditionnellement le contribuable se trouve dans une situation objective et impersonnelle, puisque déterminée par la loi.

Or l'utilisation de la fiscalité comme instrument en vue d'influencer le comportement des agents économiques et de guider les choix des entreprises, ont été à l'origine de la mise en place de « liens contractuels » entre l'Administration fiscale et le contribuable afin d'inciter ce dernier à adhérer au choix socio-économique du gouvernement.

Ces « contrats fiscaux » donnent l'impression que la fixation des obligations fiscales n'est plus le résultat d'une application de textes ayant une portée générale, mais plutôt d'arrangements et d'accords individuels.

Nous citerons quelques exemple :

1) La transaction dans le cadre du procès fiscal

L'article 60 du C.D.P.F. a confié la mission de conciliation au juge rapporteur et a chargé ce dernier de faire de son mieux pour rapprocher les points de vues de l'Administration et du contribuable.

Lorsque le contribuable et l'Administration conviennent d'un arrangement, le juge rapporteur leur fixe un délai pour le concrétiser par la signature d'un procès verbal de conciliation.

2) Les agréments fiscaux

L'agrément fiscal est une institution qui permet à un contribuable qui le demande d'accéder au moyen d'une décision administrative à un régime fiscal de faveur en contrepartie d'engagements précis qui initialement facilitaient la mise en œuvre de la politique économique et sociale du pays ⁵⁷.

3) L'option en matière de TVA

L'article 2 du code de la TVA considère comme assujettis les personnes qui optent pour cette qualité pour l'ensemble de leur activité.

⁵⁷ KORNPROBST (E.) Les agréments fiscaux. J.CI. impôts directs. Fasc. 26, n° 1.
<http://www.profiscal.com/>

L'option peut être exercée par toute personne physique ou morale dont l'activité se situe hors du champ d'application de la TVA, elle peut être demandée à toute période de l'année, et elle est subordonnée à la souscription par l'intéressé d'une déclaration d'option au centre ou au bureau de contrôle des impôts dont dépend l'activité de l'intéressé.

Elle prend effet au premier jour du mois suivant celui au cours duquel elle est acceptée.

Elle est renouvelable par tacite reconduction par période de quatre ans.

- 4) Déduction des bénéfices provenant de la location des constructions verticales** destinées à l'habitat collectif social ou économique dans le cadre de projets réalisés à cette fin conformément au cahier de charge.

Le bénéfice de cette déduction est subordonné (entre autres) à l'engagement de l'entreprise à exploiter le projet directement pour une période de dix ans⁵⁸.

- 5) Déduction des bénéfices provenant de la location d'immeubles ou de la restauration au profit des étudiants conformément à un cahier de charges**

Le bénéfice de cette déduction est subordonné (entre autres) à la présentation par les bénéficiaires d'une attestation délivrée par le ministère de tutelle justifiant l'exploitation du projet conformément au cahier de charge⁵⁹.

- 6) Exonération des mutations en ligne directe, entre époux, entre frère et sœur des immeubles agricoles et droit d'enregistrement** à condition que les héritiers produisent un engagement stipulant le maintien de ladite propriété agricole en copropriété et son exploitation d'une manière collective durant une période de 15 ans.

Ces exemples attestent l'émergence de sortes d'accords ou de contrats entre le contribuable et l'Administration fiscale impliquant des engagements conventionnels supportés par le contribuable.

Face à une telle tendance le statut objectif et impersonnel du contribuable semble être ébranlé et céder la place au profit d'un statut individuel, personnel et différencié et l'impôt semble devenir le produit d'un accord de volontés ou de négociations entre deux partenaires.

III. Le pouvoir discrétionnaire de l'Administration fiscale et l'individualisation de l'obligation fiscale

Les agents de l'administration fiscale ont l'obligation d'appliquer à un administré les dispositions légales et réglementaires afin de déterminer l'étendue de son obligation fiscale. C'est en ce sens que l'acte d'imposition ne crée pas de situation juridique subjective.

Cependant, force est de constater que les agents de l'Administration fiscale jouissent dans l'application des dispositions légales d'un certain pouvoir d'appréciation et bénéficient dans l'exercice de leur mission d'un certain pouvoir discrétionnaire qui s'explique par la diversité des cas concertés traités par les agents de l'Administration et les particularités de la situation de chaque contribuable.

Ainsi, le bénéfice réel d'un commerçant, le montant des frais professionnels, la nécessité d'une charge déductible sont autant d'éléments uniques et spécifiques pour chaque contribuable.

Sans doute, la loi prévoit des règles spécifiques qui tiennent compte de ces particularités « mai leur conjonction au niveau d'un contribuable a pour effet d'individualiser et de personnaliser la dette fiscale d'un contribuable ».

⁵⁸ Article 48 quindecies du C.I.R.P.P.I.S.

⁵⁹ Article 48 quindecies du C.I.R.P.P.I.S.

La diversité des cas concrets soumis aux agents de l'Administration fiscale et l'exercice de ces derniers d'un pouvoir discrétionnaire peuvent mener à des solutions divergentes et variables, ce qui porterait atteinte au caractère général et impersonnel de la situation du contribuable.

La jurisprudence a tenu compte de cette individualisation de l'obligation fiscale en affirmant qu'un contribuable ne peut utilement invoquer à l'appui d'une demande en réduction le fait que d'autres contribuables au même impôt auraient été traités plus favorablement par le fisc⁶⁰.

En plus, l'autorité relative de la chose jugée confirme indubitablement le particularisme des litiges suscités par l'application individuelle d'une contribution fiscale.

Pour l'ensemble de ces considérations, on ne peut pas rejoindre l'opinion émise par certains auteurs et selon laquelle le contentieux fiscal est un contentieux de la légalité d'une imposition individuelle.

Conclusion

L'assimilation du contentieux fiscal au contentieux de pleine juridiction n'est pas pleinement satisfaisante.

Les recours en matière fiscale ne peuvent être rattachés complètement ni au contentieux de pleine juridiction ni au contentieux de la légalité, car ils mélangent des éléments de l'un et de l'autre⁶¹.

Le contentieux fiscal reste un contentieux mixte ou hybride qui combine donc à la fois le contentieux de la pleine juridiction et de la légalité avec une dominante pour le plein contentieux⁶².

Il semble donc être rebelle à toute tentative satisfaisante de classement au sein des catégories du contentieux administratif général.

Une fois encore, le droit fiscal offre un exemple typique d'autonomie et de particularisme, et les défenseurs de la thèse de l'autonomie du droit fiscal y trouveront un argument en plus qui appuie leur thèse.

⁶⁰ C.E. 13 décembre 1948 R.S.L.E. 1948. p.

⁶¹ Voir les conclusions du commissaire du gouvernement POUSSIERE sous. C.E. 29 juin 1962, Société des aciéries de Pompey. J.C.P. 1963 II. 13026 – LALUMIERE chronique de jurisprudence, R.S.I.F. 1963. p. 391 et suiv.

⁶² TOURDIAIS. Observations sous. C.E. 29 juin 1962. Société des aciéries de Pompey. J.C.P. 1963 II. 13026.
<http://www.profiscal.com/>