

435 Conseil d'État et Cour de cassation, juges de l'impôt : étude comparative (deuxième volet)

La procédure fiscale, ou la « théorie des jeux »

Agnès ANGOTTI,

docteur en droit,
avocat, JTBB avocats

Florence MARTINET,

avocat, SCP Célice-Blancpain-Soltner



Introduction

1 - La théorie des jeux est une branche des mathématiques centrée sur la recherche de la stratégie optimale, sur la prise de décision. Son objet est l'analyse des jeux pour trouver les meilleurs coups et, si possible, ceux qui mènent à la victoire. Elle s'applique, aux situations du monde réel, dans tous les cas où il existe un conflit et où les protagonistes doivent prendre les décisions les plus favorables à leurs intérêts, en tenant compte des coups réalisés par leur adversaire¹. La théorie des jeux a également vocation à trouver le point d'équilibre d'un jeu (concept dit de « l'équilibre de Nash »)², statu quo entre les joueurs.

La théorie des jeux s'impose comme un outil intéressant d'analyse des rapports qu'entretiennent le contribuable et l'administration fiscale.

2 - Les joueurs. – Avant même l'engagement d'un contrôle fiscal, c'est bien souvent le jeu du chat et de la souris qui caractérise les rapports entre l'Administration et les contribuables. Certains abusent de la loi fiscale, d'autres minorent leurs déclarations fiscales ou s'abstiennent de les déposer avec l'espoir de ne pas être pris. L'administration fiscale cherche à démasquer ces contribuables.

Mais c'est lors de l'engagement d'un contrôle fiscal que la véritable partie commence, avec la recherche d'une stratégie. D'un côté, le

contribuable construit, pas à pas, sa stratégie de défense en fonction des questions posées par le vérificateur, de la proposition de rectification et des recours hiérarchiques. À l'affût des irrégularités dans la procédure d'imposition, le contribuable vérifié attendra le bon moment – en général le stade du procès fiscal – pour les invoquer. De l'autre côté, l'administration fiscale cherche à exécuter un contrôle exempt de critique et à rassembler les atouts qui lui seront utiles pour l'emporter en cas de contentieux. Sa mission présente un risque : celui de faire payer au contribuable plus qu'il ne doit légalement.

3 - Les gains. – Pour le contribuable, l'objectif est de limiter au maximum les redressements voire d'obtenir le dégrèvement des impôts mis en recouvrement. Pour l'administration fiscale, il s'agit d'assurer l'application de la loi, l'égalité fiscale et les rentrées fiscales. Le jeu fiscal est, comme le poker, un jeu à somme nulle où les parties n'ont aucun intérêt à collaborer : ce que gagne l'un est forcément perdu par l'autre.

4 - Les règles du jeu et l'arbitre. – Les règles du jeu sont réunies dans la procédure fiscale, comprise comme l'ensemble des normes qui régissent l'action de l'administration fiscale (contrôle, redressement, recouvrement) et le déroulement du contentieux fiscal (le droit processuel fiscal).

Ces règles sont mises en œuvre par un arbitre : le juge de l'impôt, chargé d'assurer le contrôle juridictionnel de la procédure d'imposition et de diriger le procès fiscal. Le juge de l'impôt est différent selon l'impôt en cause. Le juge administratif connaît des litiges en matière d'impôts directs, de taxe sur la valeur ajoutée et de toutes taxes assimilées, tandis que le juge civil est compétent en matière de droits d'enregistrement et de timbre, d'impôt de solidarité sur la fortune, de contributions indirectes et de douanes (LPF, art. L. 199). Cette dualité organique de la juridiction fiscale³ s'accompagne de l'absence

Ndlr : Le premier volet, intitulé « Conseil d'État et Cour de cassation, juges de l'impôt : étude comparative (introduction générale et premier volet), La fiscalité européenne et constitutionnelle, ou « la théorie des lasagnes », a été publié in *Dr. fisc.* 2012, n° 42, 480.

1. J. Deulofeu, *Dilemmes de prisonniers et stratégies dominantes, La théorie des jeux : coll. Le monde est mathématique, mars 2013.*
2. L'équilibre de Nash, du nom de son auteur John Forbes Nash, est un concept de solution dans lequel l'ensemble des choix faits par plusieurs joueurs, connaissant leurs stratégies réciproques, est devenu stable du fait qu'aucun ne peut modifier seul sa stratégie sans affaiblir sa position personnelle.

3. Le juge intervient dans la détermination de sa propre compétence dans la mesure où il n'existe pas de définition des catégories d'impositions visées par l'article L. 199 du LPF.

d'un corps de règles de procédure homogène⁴. Toutefois, cette dichotomie entre le droit public et le droit privé est atténuée par l'existence d'un bloc de règles communes – le Livre des procédures fiscales – et par des principes structurants tels que les droits de la défense, la procédure écrite et la nécessité du recours préalable devant l'administration fiscale⁵.

Nous avons identifié les joueurs, les gains, les règles du jeu et un arbitre pour veiller à leur application. Toutes les composantes nécessaires à l'application de la théorie des jeux sont réunies. **Quelle stratégie doit adopter le contribuable pour gagner son contentieux ?** Cette stratégie est-elle spécifique en fonction du juge ? L'appartenance à un ordre de juridiction modifie-t-il la perception et la détermination des règles du jeu ? Peut-on anticiper la réaction de l'Administration et la position du juge ? L'administration fiscale abuse-t-elle de ses pouvoirs ?

5 - Existe-t-il un point d'équilibre du jeu ? – C'est tout l'enjeu de la procédure fiscale que de parvenir à un équilibre satisfaisant entre les pouvoirs de l'administration fiscale et les droits et libertés du contribuable.

Le contentieux fiscal n'est pas un long fleuve tranquille⁶ pour le contribuable qui peut gagner (1) ou bien perdre (2) son litige contre l'administration fiscale grâce, ou à cause, des règles de procédure.

1. La stratégie gagnante au contentieux fiscal

6 - Faut-il engager un contentieux ? – C'est la question à laquelle les avocats fiscalistes sont confrontés lorsqu'un contribuable ne partage pas l'analyse du fisc. Les questions qui suivent sont en général : quelles sont mes chances de succès ? Y a-t-il un vice de procédure ? Le vice de procédure dans la procédure d'imposition fascine le contribuable qui y voit une façon de s'en sortir à bon compte. Les illusions sont souvent déçues tant le « vice de procédure » agace le juge de l'impôt. Celui-ci ne sanctionne que les véritables atteintes portées aux droits du contribuable (A). Le succès au contentieux suppose surtout une parfaite maîtrise des règles du jeu (B).

A. - La possibilité pour le contribuable de l'emporter en s'appuyant sur les erreurs substantielles commises par l'administration fiscale dans la procédure d'imposition

7 - Les juges judiciaire et administratif de l'impôt ont contribué au renforcement des droits et libertés du contribuable dans la procédure d'imposition, en opérant un contrôle approfondi de l'action de l'Administration et en développant les garanties du contribuable⁷. Comme le relève Olivier Fouquet, les décharges d'imposition pour

vices de procédure ont été nombreuses et spectaculaires durant la période où les garanties reconnues aux contribuables ont été progressivement mises en place⁸. Elles sont moins nombreuses actuellement l'Administration maîtrisant mieux les règles de procédure. Le juge de l'impôt prononce rarement l'annulation de la procédure d'imposition⁹.

Le gain de la partie n'est pas automatique en cas d'irrégularité de la procédure d'imposition (1°). La question de la portée des violations des garanties révèle des divergences d'analyses entre les deux hautes juridictions (2°).

1° Qu'est-ce qu'un vice de procédure entachant la procédure d'imposition ?

8 - La lecture de l'article L. 80 CA du LPF¹⁰ n'apporte qu'une réponse partielle. Le juge doit prononcer la décharge des impositions et pénalités dans deux hypothèses : les erreurs portant atteinte aux droits de la défense et les erreurs dont la nullité est expressément prévue par la loi ou par les engagements internationaux. Lorsqu'en revanche l'erreur commise n'est pas substantielle, le juge peut prononcer la décharge des seules pénalités, mais ce n'est alors qu'une faculté.

Pour le Conseil d'État, cet article donne deux illustrations d'erreurs substantielles¹¹. La première vise par exemple le fait d'adresser une demande de justifications à un contribuable alors que le vérificateur ne lui a pas restitué les documents emportés¹². La seconde concerne notamment le défaut de motivation suffisante de la notification de redressement¹³. La haute juridiction administrative a également considéré qu'il incombait au juge de prononcer la décharge de l'ensemble des droits lorsque l'imposition a été entachée d'irrégularités ou d'erreurs présentant un caractère substantiel, même si ces erreurs ou irrégularités n'ont pas porté atteinte aux droits de la défense¹⁴. En pratique, le juge de l'impôt fait preuve de pragmatisme en refusant, en général, d'annuler la procédure pourtant viciée par une irrégularité substantielle, si celle-ci n'a pas effectivement retenti sur la procédure d'imposition¹⁵.

note J.-L. Pierre ; RJF 3/2001, n° 341 ; BDCF 3/2001, n° 42, concl. E. Mignon ; Bull. Joly Sociétés 2001, n° 3, p. 278 et s., note Ph. Derouin.

4. Les juridictions administratives tranchent les litiges fiscaux conformément au Code de justice administrative, sous réserve des dispositions particulières prévues par le Livre des procédures fiscales (LPF), V. CE, sect., 13 juin 1984, n° 46392, M. Massé : Rec. CE 1984, p. 209 ; Dr. fisc. 1984, n° 40, comm. 1688, concl. O. Fouquet, V. LPF, art. L. 200. Les litiges fiscaux de la compétence de l'ordre judiciaire relèvent, outre les dispositions du LPF, de la procédure civile. La Cour de cassation reconnaît l'application en matière fiscale des dispositions du (Nouveau) Code de procédure civile en l'absence de disposition spéciale, V. Cass. com., 21 oct. 1980 : Bull. civ. 1980, IV, n° 345.

5. G. Gest, *Dualité de juridictions et unité du droit fiscal* : RFDA 1990, n° 5, p. 822.

6. G. Gest, *préface à A. Chautard (Angotti), La mutabilité de l'instance fiscale et le droit à un procès équitable* : L'Harmattan, coll. Finances publiques, 2003, p. 9.

7. Par exemple, le Conseil d'État a consacré l'obligation qui pèse sur l'Administration d'informer le contribuable des renseignements recueillis auprès de tiers et opposés au contribuable, V. CE, 8^e et 3^e ss-sect. 29 déc. 2000, n° 209523, M. Rouch : JurisData n° 2000-061438 ; Rec. CE 2000, p. 661 ; Dr. fisc. 2002, n° 6, comm. 110, concl. E. Mignon ; Procédures 2001, comm. 141,

8. O. Fouquet, *Les erreurs dans la procédure d'imposition : changement ou stabilité de la jurisprudence ?*, note sous CE, sect., 16 avr. 2012, n° 320912, M. et M^{me} Meyer : JurisData n° 2012-009300 ; Dr. fisc. 2012, n° 27, comm. 366, concl. D. Hedary ; RJF 7/2012, n° 679 ; BDCF 7/2012, n° 81, concl. D. Hedary.

9. V. en ce sens la conclusion de L. Ayrault, *Le contrôle juridictionnel de la régularité de la procédure d'imposition* : L'Harmattan, coll. Finances publiques, 2003.

10. L'article L. 80 CA du LPF, issu de l'article 45 de la loi n° 90-1169 du 29 déc. 1990 (Dr. fisc. 1991, n° 2-3, comm. 46), dispose que « La juridiction saisie peut, lorsqu'une erreur non substantielle a été commise dans la procédure d'imposition, prononcer, sur ce seul motif, la décharge des majorations et amendes, à l'exclusion des droits dus en principal et des intérêts de retard. Elle prononce la décharge de l'ensemble lorsque l'erreur a eu pour effet de porter atteinte aux droits de la défense ou lorsqu'elle est de celles pour lesquelles la nullité est expressément prévue par la loi ou par les engagements internationaux conclus par la France ».

11. CE, sect., 8 févr. 1991, n° 61025, Assoc. capitale nationale de l'âge de l'illumination (CNAI) (1^{re} esp.) et n° 61093, C^{ie} William Gillet, Guillet, Rennepont (2^e esp.) : Dr. fisc. 1991, n° 10, comm. 490, concl. J. Arrighi de Casanova ; RJF 3/1991, n° 360, concl. O. Fouquet sur 1^{re} esp., p. 156 et s.

12. CAA Paris, 3^e ch., 29 janv. 1991, n° 89-1873, M. Cantuel : Dr. fisc. 1992, n° 52, comm. 2483 ; RJF 4/1991, n° 389.

13. CE, 7^e et 8^e ss-sect., 20 févr. 1991, n° 82494, Betton : Dr. fisc. 1991, n° 13, comm. 686 ; RJF 4/1991, n° 490.

14. CE, sect., 8 févr. 1991, n° 61025, Assoc. capitale nationale de l'âge de l'illumination (CNAI) (1^{re} esp.) et n° 61093, C^{ie} William Gillet, Guillet, Rennepont (2^e esp.), préc.

15. J. Maïa, *Les outils du contrôle fiscal et leur combinaison* : RJF 12/2000, p. 900.

En contentieux administratif général, le Conseil d'État a adopté en 2011 une nouvelle grille de lecture des vices de procédure. Par la jurisprudence *Danthony*¹⁶, rendue en formation d'assemblée, la distinction classique entre erreurs substantielles et non substantielles a été écartée. Les irrégularités de procédure sont désormais susceptibles d'entacher la légalité d'une décision administrative dans deux hypothèses : si l'irrégularité « a privé les intéressés d'une garantie », ou bien s'il apparaît qu'elle « a été susceptible d'exercer, en l'espèce, une influence sur le sens de la décision prise ». Le Conseil d'État, en formation de section, n'a pas souhaité étendre cette jurisprudence à la matière fiscale dans son arrêt *Meyer* du 16 avril 2012¹⁷. Seules les irrégularités entachant une garantie reconnue au contribuable sont susceptibles d'entraîner l'annulation de la procédure d'imposition¹⁸. Cette jurisprudence ne devrait pas modifier la liste des erreurs de procédure que la juge de l'impôt considère comme suffisamment grave pour emporter l'annulation de la procédure d'imposition.

2° Exemples de divergences de jurisprudence entre le Conseil d'État et la Cour de cassation dans le contrôle juridictionnel de la procédure d'imposition

9 - La procédure d'imposition entendue dans une acception large englobe la phase de contrôle et de rectification. Ces domaines comportent des « plages fiscales communes dans lesquelles les deux juges interviennent concurremment » pour reprendre l'expression du professeur Guy Gest¹⁹. Il existe des points de rencontre et parfois de divergence « lorsque des règles générales et/ou particulières communes, identiques ou analogues s'appliquent à deux ou plusieurs impôts relevant pour leur contentieux de juridictions différentes »²⁰. Tel est le cas des phases de contrôle (a) et de redressement fiscal (b).

a) La phase de contrôle

10 - Le contribuable vérifié bénéficie au cours du contrôle d'un ensemble de garanties, au premier rang desquelles prennent place le débat contradictoire avec le vérificateur et le droit à l'assistance d'un avocat²¹.

Le juge administratif est chargé d'apprécier et de sanctionner les atteintes à ces garanties²² commises au cours des vérifications de comptabilité et des examens de la situation fiscale personnelle du contribuable (ESFP). Les impôts qui sont de la compétence du juge

judiciaire donnent en principe lieu à de simples contrôles sur pièces²³ sans réelle garantie pour le contribuable. Le principe du contradictoire n'a pas lieu d'être pendant ces contrôles effectués dans les bureaux de l'Administration sans que le contribuable en soit informé.

Ces deux ensembles ne se prêtent pas, par leur nature distincte, à une comparaison, dans la mesure où ne sont pas en cause les mêmes garanties. Il existe néanmoins un domaine de comparaison : celui des infractions pénales constituant des délits (la fraude fiscale). La chambre criminelle de la Cour de cassation s'est reconnue compétente, dans le cadre de l'instance pénale – par exception au principe de l'indépendance des procédures fiscale et pénale²⁴ – pour se prononcer sur les éventuelles atteintes aux droits de la défense du contribuable commises au cours des opérations de vérification de comptabilité et d'ESFP. Tout d'abord, elle a considéré qu'en raison de son classement dans les droits de la défense, toute atteinte portée à l'article L. 47 du LPF, qui impose que le contribuable soit informé de son droit d'être assisté d'un conseil, est de nature à entraîner la nullité de la procédure pénale²⁵. Ensuite, il a été jugé que l'inobservation d'un débat oral et contradictoire lors de la vérification de comptabilité emporte les mêmes conséquences²⁶. Enfin, la chambre criminelle a considéré que la violation des droits du contribuable, du fait de la vérification effectuée par un agent, antérieurement détaché en qualité d'assistant technique du centre de gestion agréé de l'entreprise, doit être sanctionnée par le juge pénal²⁷.

La chambre criminelle fait produire un effet aux atteintes aux droits de la défense au-delà de la vérification de comptabilité irrégulière²⁸. Elle estime que lorsque le contrôle de la société est entaché d'une irrégularité de procédure – comme le défaut d'assistance du conseil – celle-ci affecte la procédure pénale pour fraude engagée à l'encontre du dirigeant, dès lors que les dissimulations relevées à la suite de l'examen de la situation fiscale personnelle, dont la régularité n'est pas contestée, sont toutes déduites de la vérification irrégulière. À l'inverse, le Conseil d'État a tendance à restreindre la portée des irrégularités de procédure en les limitant à la seule procédure de contrôle en cours. Par exemple, un vice de procédure entachant une vérification de comptabilité n'aura pas d'effet sur un ESFP²⁹.

16. CE, ass., 23 déc. 2011, n° 335033, *Danthony et a.* : *JurisData* n° 2011-029061 ; *JCP G* 2012, note 558, D. Connil ; *JCP A* 2012, act. 10 ; *JCP A* 2012, 2089, note C. Brolyelle ; *Dr. adm.* 2012, comm. 22, note F. Melleray ; *RFDA* 2012, p. 284, concl. G. Dumortier, note P. Cassia ; *AJDA* 2012, p. 195, chron. X. Domino et A. Bretonneau.

17. CE, sect., 16 avr. 2012, n° 320912, M. et M^{me} Meyer, préc.

18. M. Collet, *Quelles conséquences attacher aux erreurs procédurales de l'administration fiscale ?* : *JCP G* 2012, 887.

19. G. Gest, *Dualité de juridictions et unité du droit fiscal*, préc.

20. *Ibidem*.

21. L'Administration doit – sous peine de nullité de la procédure – avertir le contribuable dans l'avis de vérification de la faculté de se faire assister par le conseil de son choix (LPF, art. L. 47).

22. L'irrégularité de l'examen contradictoire entraîne la décharge de l'ensemble des rehaussements en application de la loi (CE, 3^e et 8^e ss-sect., 4 avr. 2005, n° 255600, M. et M^{me} Merhej : *JurisData* n° 2005-080786 ; *Dr. fisc.* 2005, n° 50, comm. 804, concl. E. Glaser ; *RJF* 7/2005, n° 650 ; *BDCF* 7/2005, n° 84, concl. E. Glaser. – CE, 3^e et 8^e ss-sect., 29 juin 2011, n° 317426, M. Prüfrock : *Dr. fisc.* 2011, n° 39, comm. 531, concl. E. Cortot-Boucher ; *RJF* 10/2011, n° 1026 ; *BDCF* 10/2011, n° 107, concl. E. Cortot-Boucher ; *BGFE* 2011, n° 12, p. 4 et s., obs. F. Donnedieu de Vabres) à moins que le contribuable n'encoure la taxation d'office et que cette situation n'a pas été révélée par la vérification, V. CE, 9^e et 8^e ss-sect., 2 mars 1994, n° 107821, Chombart : *Dr. fisc.* 1994, n° 27, comm. 1333, concl. F. Loloum. – Cass. crim., 28 févr. 1994, n° 93-81.252, P-F, Renard : *JurisData* n° 1994-000612 ; *Bull. crim.* 1994, n° 87 ; *Dr. fisc.* 1994, n° 27, comm. 1346.

23. Les droits d'enregistrement peuvent faire l'objet d'une vérification dès lors qu'ils procèdent d'une activité professionnelle qui oblige à la tenue d'une comptabilité ou qu'ils sont assis sur les éléments comptables de cette activité, V. Cass. com., 31 oct. 2006, n° 04-10.353, DGI c/ M^{me} Gaon : *JurisData* n° 2006-035789 ; *Bull. civ.* IV, n° 210, p. 233 ; *Dr. fisc.* 2006, n° 50, comm. 792, rapp. M^{me} Ch. Guéguen ; *AJDI* 2007, p. 854, note J.-P. Maublanc ; *RJF* 2/2007, n° 236. – Cass. com., 19 déc. 2006, n° 05-15.307, F-D, *Mutuelle d'assurance du corps de santé français (MACSF)* : *JurisData* n° 2006-036769.

24. Cass. crim., 29 mai 1975. – V. le troisième volet de notre étude, à paraître à la *Revue de droit fiscal*.

25. Cass. crim., 4 déc. 1978, n° 77-93.423, Venutolo : *Bull. crim.* 1978, n° 340 ; *Dr. fisc.* 1979, n° 25, comm. 1297. – V. également Cass. crim., 28 févr. 1994, n° 93-81.252, P-F, Renard : *JurisData* n° 1994-000612 ; *Bull. crim.* 1994, n° 87 ; *Dr. fisc.* 1994, n° 27, comm. 1346 ; *RJF* 5/1994, n° 650. – Cass. crim., 1^{er} mars 2000, n° 99-82.532 : *JCP G* 2000, IV 2025 ; *JCP E* 2000, p. 1121 ; *RJF* 4/2001, n° 555.

26. Cass. crim., 23 nov. 1992, n° 90-86.657, Sztergbaum : *JurisData* n° 1992-003028 ; *Dr. fisc.* 1993, n° 20, comm. 1059, note G. Tixier et Th. Lamulle ; *JCP G* 1993, IV, 609 ; *JCP E* 1993, pan. n° 230 ; *JCP E* 1993, pan. n° 479 ; *JCP E* 1993, II, 491, note G. Tixier et Th. Lamulle ; *D.* 1993, inf. rap. p. 45 ; *Gaz. Pal.* 1993, I, chron., p. 17 ; *Gaz. Pal.* 1993, I, jurispr. p. 20 ; *RJF* 2/1993, n° 160 et n° 290, rapp. de Massiac.

27. CA Toulouse, 3^e ch., 25 janv. 2001, n° 00-584, M. Clavel : *Dr. fisc.* 2001, n° 17, comm. 413 ; *RJF* 5/2001, n° 711.

28. Cass. crim., 28 févr. 1994, n° 93-81.252, P-F, Renard : *RJF* 5/1994, n° 650.

29. CE, plén., 27 juill. 1988, n° 43939, M. Macchetto : *Dr. fisc.* 1989, n° 16-17, comm. 835, concl. Ph. Martin ; *RJF* 10/1988, n° 1100.

b) La phase de rectification

11 - La phase de rectification est régie par le principe du contradictoire, qu'il s'agisse des impôts relevant de la compétence du juge judiciaire ou du juge administratif (*LPF, art. L. 55*), à l'exception des impôts locaux³⁰. Ce n'est que par exception que l'Administration peut recourir à la taxation ou à l'imposition d'office.

La mise en œuvre des garanties prévues dans la procédure de rectification contradictoire (motivation des rehaussements, possibilité de formuler des observations, droit de saisir la commission départementale et d'exercer les recours hiérarchiques, etc., *V. LPF, art. L. 57 à L. 61 A*) a donné lieu à des divergences entretenues et assumées par les deux hautes juridictions.

1) La mention des textes fondant l'imposition

12 - Il existe une divergence marquée entre les solutions adoptées par le Conseil d'État et par la Cour de cassation en ce qui concerne la mention des textes qui fondent l'imposition. Pour le juge judiciaire, l'Administration est tenue de mentionner les textes sur lesquels elle s'appuie pour fonder le redressement. Il s'agit d'une formalité substantielle de procédure dont l'omission vicie la procédure³¹. En revanche, le juge administratif de l'impôt estime, en se fondant sur la lettre du texte, que la mention des articles du Code général des impôts n'est pas obligatoire sauf en ce qui concerne les pénalités³². L'Administration n'a pas à viser ou à mentionner dans les notifications de redressement les textes qui fondent l'imposition pourvu que cette motivation soit suffisante par ailleurs³³.

2) Les conditions d'interruption de la prescription

13 - S'agissant de la question de la réception de la proposition de rectification et partant de l'interruption de la prescription, le Conseil

d'État fait preuve de pragmatisme. Ce qui importe est que le contribuable ait reçu communication de la proposition de rectification. Le fait que l'adresse soit erronée n'affecte pas la régularité de la procédure si la proposition de rectification est parvenue au contribuable³⁴. Un contribuable doit être considéré comme ayant été régulièrement avisé d'une vérification de comptabilité alors même que les courriers liés à la mise en œuvre de cette procédure ont été envoyés à une adresse erronée, mais qui correspondait bien à son adresse personnelle³⁵. La Cour de cassation retient pour sa part une analyse stricte : la proposition doit être adressée à la dernière adresse fournie par le contribuable à l'Administration et si tel n'est pas le cas, la procédure est viciée³⁶.

3) La saisine de la commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires ou de la commission de conciliation

14 - Les deux ordres de juridiction s'accordent aujourd'hui pour considérer que le défaut de saisine d'une commission alors que celle-ci n'était pas compétente n'a pas pour effet d'entacher la régularité de la procédure d'imposition³⁷. Si elle était compétente, il y a lieu de prononcer la décharge uniquement des chefs de redressements affectés par le vice.

Une divergence demeure quant aux conséquences d'une irrégularité de l'avis rendu par la commission. À la différence du Conseil d'État³⁸, la Cour de cassation estime que la motivation de l'avis constitue une formalité substantielle dont le défaut affecte la régularité de la procédure d'imposition³⁹.

4) La place du principe d'impartialité

15 - Pour le Conseil d'État, le supérieur hiérarchique n'est pas disqualifié par la circonstance qu'il aurait déjà pu se forger une opinion sur le dossier du contribuable avant sa saisine. La régularité de la procédure n'est affectée ni par la circonstance que le supérieur hiérarchique ait éventuellement signé ou visé l'un des documents notifiés au contribuable depuis l'engagement de la procédure de redressement⁴⁰, ni par la circonstance qu'il ait participé à une séance de la commission départementale des impôts directs relative au même litige, que celle-ci ait été compétente ou non⁴¹. La même solution a été retenue s'agissant de la présence de l'interlocuteur départemental⁴² à la séance de la commission départementale⁴³. À l'inverse, la Cour de cassation, soucieuse du respect du principe d'im-

30. Il convient ici de saluer la jurisprudence *Simoens, V. CE, 9^e et 10^e ss-sect., 5 juin 2002, n° 219840, M. Simoens : JurisData n° 2002-080165 ; Rec. CE 2002, p. 200 ; Dr. fisc. 2002, n° 41, comm. 810, concl. J. Courtial ; RJF 8-9/2002, n° 934, chron. L. Olléon, p. 951 ; BDCF 8-9/2002, n° 113, concl. J. Courtial ; BF Lefebvre 31/2002, p. 1 ; BF Lefebvre 8-9/2002, p. 791, par laquelle le Conseil d'État a étendu le champ d'application des droits de la défense à la taxe professionnelle. La haute juridiction administrative a élargi le champ de cette obligation notamment à la taxe foncière sur les propriétés bâties, *V. CE, 8^e et 3^e ss-sect., 29 juin 2005, n° 271893, min. c/ Sté Sud-ouest Bail : JurisData n° 2005-080731 ; Rec. CE 2005, p. 267 ; Dr. fisc. 2005, n° 44-45, comm. 714, note L. Olléon ; RJF 10/2005, n° 1038 ; BDCF 10/2005 n° 115.**

31. *Cass. com., 15 déc. 1987, n° 86-15.872, Sté Strugo et SCI Résidence le grand lièvre : Bull. civ. 1987, IV, n° 278, p. 207 ; Dr. fisc. 1988, n° 10, comm. 524 ; Ind. enr. 1988, n° 14.937. - Cass. com., 28 janv. 1992, n° 90-10 465, M. Wallyn : Dr. fisc. 1992, n° 40, comm. 1830 ; RJF 4/1992, n° 573. - Cass. com., 9 mars 1993, n° 436 D, Corlay : RJF 5/1993, n° 753. - Cass. com., 13 déc. 1994, n° 93-12.797, Guillot : JurisData n° 1994-002876 ; Dr. fisc. 1995, n° 12, comm. 585 ; RJF 6/1995, n° 795.*

32. *A. Lefebvre, Motivation du redressement tendant à la réintégration de loyers excessifs, note sous CE, 8^e et 3^e ss-sect., 2 oct. 2006, n° 271057, Sté Geldoc Holding : JurisData n° 2006-081023 ; Dr. fisc. 2007, n° 10, comm. 258. - Concl. M. Bourrachot sous CAA Lyon, 5^e ch., 9 oct. 2003, n° 98LY01697, SA Annonay Distribution : JurisData n° 2003-242789 ; Dr. fisc. 2004, n° 29, comm. 637.*

33. *CE, sect., 21 mai 1976, n° 94052 : Dr. fisc. 1976, n° 25, comm. 878, concl. M^{me} M.-A. Latournerie ; RJF 7-8/1976, n° 344, chron. B. Martin Laprade, p. 225 ; GAJF, 4^e éd., n° 56. - CE, 8^e et 9^e ss-sect., 18 mars 1994, n° 68799 et n° 70814, SA Sovemarcro-Europe : Dr. fisc. 1994, n° 40, comm. 1703, note G. Tixier et Th. Lamulle ; RJF 5/1994, n° 532, concl. Ph. Martin, p. 290. - CE, sect., 6 déc. 1995, n° 90914, Navon et n° 126826, SA Samep : JurisData n° 1995-600591 ; Dr. fisc. 1996, n° 7, comm. 203, concl. G. Bachelier ; RJF 1/1996, n° 61, chron. Goulard, p. 2 ; BDCF 1/1996, n° 1, concl. G. Bachelier. Le Conseil d'État semble admettre une exception à cette jurisprudence lorsque la mention du texte servant de fondement aux impositions est indispensable à la compréhension des redressements, *V. CE, 8^e et 9^e ss-sect., 8 avr. 1998, n° 157508, M. Renucci : JurisData n° 1998-047468 ; Dr. fisc. 1998, n° 50, comm. 1128 ; RJF 3/1998, n° 696 ; BDCF 3/1998, n° 61, concl. J. Arrighi de Casanova.**

34. *CE, 7^e et 9^e ss-sect., 20 févr. 1985, n° 39700, M. Genet : Dr. fisc. 1986, n° 19, comm. 953.*

35. *O. Négrin, Opposition à contrôle fiscal, note sous CE, 8^e ss-sect., 12 oct. 2011, n° 325273, min. Budget c/ P. : JurisData n° 2011-026341 ; Procédures 2012, comm. 29.*

36. *Cass. com. 24 juin 1997, n° 95-14 780, M. Reimbold : Dr. fisc. 1997, n° 44, comm. 1147 ; RJF 8-9/97 n° 863.*

37. *Cass. com., 18 févr. 2004, n° 01-02.404, Épx Fillaud : JurisData n° 2004-022389 ; Dr. fisc. 2004, n° 14, comm. 396 ; RJF 7/2004, n° 810. - CE, 9^e et 10^e ss-sect., 6 déc. 2006, n° 255492, M. Messali : JurisData n° 2006-081038 ; Dr. fisc. 2007, n° 47, comm. 989, concl. L. Vallée ; RJF 2007, n° 325 ; BDCF 2007, n° 34, concl. L. Vallée.*

38. *CE, 8^e et 3^e ss-sect., 2 avr. 2003, n° 237751, Sté d'édition des artistes peignant de la bouche et du pied (APBP) : Dr. fisc. 2005, n° 48, comm. 776, concl. P. Collin ; RJF 6/2003, n° 693 ; BDCF 6/2003, n° 75, concl. P. Collin.*

39. *Cass. com., 21 oct. 1997, n° 95-17.689, M. Lacroix : JurisData n° 1997-004135 ; JCP E 1997, 1375, p. 465 ; JCP E 1998, p. 65. - Cass. com., 13 nov. 2003, n° 01-16 712, M^{me} Cucherat, épouse Sassigneux : JurisData n° 2003-021024 ; Dr. fisc. 2004, n° 9, comm. 290.*

40. *CE, 9^e et 10^e ss-sect., 8 juin 2005, n° 255918, SA Vetter : JurisData n° 2005-080702 ; Dr. fisc. 2005, n° 38, comm. 624, concl. L. Vallée ; RJF 8-9/2005, n° 855 ; RJF 8-9/2005, n° 893 ; BDCF 8-9/2005, n° 108, concl. L. Vallée.*

41. *CE, 8^e et 3^e ss-sect., 30 mars 2007, n° 271787, SA TMUA : JurisData n° 2007-081106 ; Dr. fisc. 2007, n° 42, comm. 925, concl. L. Olléon ; RJF 6/2007, n° 721 ; BDCF 6/2007, n° 74, concl. L. Olléon.*

42. La possibilité de faire appel à l'interlocuteur départemental est accordée au contribuable vérifié par l'administration fiscale en cas d'échec de la

partialité, estime que le fonctionnaire désigné comme interlocuteur départemental est disqualifié s'il s'est antérieurement prononcé sur le bien-fondé du redressement en litige⁴⁴.

B. - La maîtrise des règles du jeu du contentieux fiscal

16 - Le contentieux fiscal est rythmé par plusieurs phases. La première, que l'on peut qualifier de phase d'échauffement est celle de la réclamation préalable formulée par le contribuable. Chacun des protagonistes va jauger les forces en présence pour savoir s'il convient d'en découdre devant le juge de l'impôt. Si l'Administration est confiante sur sa position, elle rejettera la réclamation (de façon expresse ou non). Le contribuable pourra alors tirer le coup d'envoi en émettant une demande en justice auprès de la juridiction compétente et ouvrir ainsi l'instance juridictionnelle. Les deux périodes de jeu se dérouleront devant les juges du fond, en première instance puis en appel. Enfin, les parties non satisfaites pourront saisir le juge de cassation. Cette prolongation vient en principe clore la partie (sauf hypothèse de la cassation avec renvoi devant les juges du fond ou recours). Pour les plus téméraires, il restera l'épreuve des tirs au but devant la Cour européenne des droits de l'homme ou la Cour de justice de l'Union européenne.

Le juge de l'impôt veille au respect des règles de procédure tout au long du contentieux (1°). Pour le contribuable, il est primordial de savoir qui supporte la charge de la preuve (2°) et comment faire évoluer la « donne » de la réclamation préalable devant le juge de l'impôt (3°).

1° Le juge de l'impôt, arbitre de la partie qui se joue entre le contribuable et l'Administration

17 - En contentieux fiscal prévaut le caractère inquisitorial de la procédure⁴⁵ : le juge de l'impôt dirige la phase d'instruction du procès fiscal et veille au respect du principe du contradictoire. Le principe de la communication à l'autre partie des conclusions et de toutes les pièces produites au cours de l'instance est la règle aussi bien dans l'ordre administratif⁴⁶ et l'ordre judiciaire⁴⁷, mais les deux hautes juridictions appréhendent de manière différente la question de la communication au contribuable des documents obtenus par l'administration fiscale. Le Conseil d'État juge que le respect du caractère contradictoire de la procédure implique que le juge ne puisse pas, sans l'autorisation de celui dans l'intérêt duquel le secret a été édicté, ni en prendre connaissance, ni les communiquer aux parties⁴⁸.

S'agissant de la possibilité de communiquer aux juges les pièces obtenues en application d'une convention internationale, prévue notamment par l'article 26 de la convention franco-américaine du

28 juillet 1967⁴⁹, tant la Cour de cassation que le Conseil d'État⁵⁰ ont jugé qu'une telle communication impliquait nécessairement la communication au justiciable⁵¹. Le Conseil d'État a même étendu cette règle aux conventions fiscales qui n'autorisent la communication qu'aux personnes « chargées de l'assiette et du recouvrement des impôts », sans y inclure le juge de l'impôt⁵².

Le juge n'a pas le pouvoir de statuer *ni infra petita*, *ni ultra petita*. En matière judiciaire, cette règle est posée par l'article 5 du Code de procédure civile qui prévoit que « le juge doit se prononcer sur tout ce qui est demandé et seulement sur ce qui est demandé ». En matière administrative, le Conseil d'État a consacré dès 1920 la même solution⁵³.

Le juge du fond joue un rôle actif dans la détermination de la règle de droit applicable dans les deux ordres de juridiction. Le juge de cassation est quant à lui chargé d'apprécier la solution légale qui a été donnée aux moyens débattus devant les premiers juges. Il a pour mission de vérifier qu'aucune erreur de droit n'a été commise et de maintenir l'unité du droit⁵⁴. Le juge de cassation reconnaît la souveraineté de juges du fond dans l'appréciation des faits. Il exerce malgré tout un contrôle de la dénaturation des faits⁵⁵, ce qui lui permet de conserver la faculté d'orienter la jurisprudence⁵⁶.

2° L'administration de la preuve au cours du procès fiscal : pas de place pour le bluff

18 - Le juge de l'impôt n'admet pas le bluff, mais il tolère – dans une certaine mesure – que les dés soient pipés. La charge de la preuve est répartie entre le contribuable et l'Administration (a). Mais celle-ci tire aisément son épingle du jeu (b).

a) Les règles de la répartition de la charge de la preuve entre le contribuable et l'Administration

19 - La charge de la preuve pèse sur l'Administration si la procédure contradictoire a été suivie (*LPF*, art. L. 192). Elle incombe au contribuable lorsque l'imposition a été établie d'office (*LPF*, art. L. 193) et lorsque le redressement a fait l'objet d'une acceptation par le contribuable (*LPF*, art. R. 194-1). L'Administration doit apporter la preuve de la mauvaise foi ou des manœuvres frauduleuses (*LPF*, art. L. 195-A). Ces règles reposent sur l'idée que supporte la

discussion avec le supérieur hiérarchique, V. CE, (na), 9^e ss-sect., 27 oct. 2004, n° 264493, SARL Sifral : RJF 1/2005, n° 50.

43. CE, 9^e et 10^e ss-sect., 5 mai 2010, n° 308430, min. c/ SCI Agora Location : JurisData n° 2010-006281 ; Dr. fisc. 2010, n° 28, comm. 421, note A. Angotti ; RJF 7/2010, n° 703 ; BDCF 7/2010, n° 80, concl. P. Collin.

44. Cass. com., 23 avr. 2003, n° 00-19.539, FS-P, SCI Les Capucins : JurisData n° 2003-018772 ; Bull. civ. 2003, IV, n° 61, p. 70 ; RJF 8-9/2003, n° 1061.

45. G. Gest, *La dualité de la juridiction fiscale*, in *L'amélioration des rapports entre l'administration fiscale et les contribuables, actes de colloque de la société française de droit fiscal* : PUF, coll. Université d'Orléans, t. IX, 1989, p. 60.

46. Par un arrêt de principe rendu le 10 juin 1932 (CE, 10 juin 1932, Ollier : Rec. CE 1932, p. 570) le Conseil d'État a affirmé le principe général selon lequel chaque partie doit pouvoir prendre connaissance des mémoires et des pièces dans la mesure où elles servent à la résolution du litige.

47. Devant les juridictions judiciaires, le juge est tenu d'observer et de faire observer le principe du contradictoire conformément aux dispositions de l'article 16 du Code de procédure civile.

48. CE, 8^e et 9^e ss-sect., 10 déc. 1999, n° 192453, MM. Cohen et Ferrey : Dr. fisc. 2001, n° 13, comm. 297 ; RJF 2/2000, n° 258.

49. Cet article prévoit que les renseignements échangés par les administrations fiscales des deux États « ne peuvent être communiqués qu'aux personnes (y compris les tribunaux) qui sont chargées de l'assiette, du recouvrement, de l'Administration, de la perception, des poursuites ou de la détermination des recours relatifs aux impôts faisant l'objet de la convention ».

50. CE, 8^e et 3^e ss-sect., 4 juin 2008, n° 301776, Sté Sparflex, n° 301777, M. Soutiran, n° 304523, M. et M^{me} Chaudron : JurisData n° 2008-0811346 ; Dr. fisc. 2008, n° 29, comm. 418, concl. N. Escaut ; JCP E 2008, n° 36, comm. 2078, note F. Dieu ; RJF 10/2008, n° 1055 ; BDCF 10/2008, n° 119, concl. N. Escaut.

51. Cass. com., 20 oct. 1998, n° 96-30.134, Hampton Simpson Lynch : JurisData n° 1998-003905 ; Dr. fisc. 1999, n° 10, comm. 205 ; RJF 1/1999, n° 45.

52. CE, 8^e et 3^e ss-sect., 26 janv. 2011, n° 311808, M. Weissenburger, concl. N. Escaut : JurisData n° 2010-000843 ; Dr. fisc. 2011, n° 18, comm. 343.

53. CE, 20 févr. 1920, C^{ie} des produits chimiques de Saint-Fons : Rec. CE 1920, p. 171.

54. A. Perdriau, *Comment se manifeste le contrôle qu'exerce la Cour de cassation ?* : LPA 2001, p. 17.

55. F. Labie, *Le contrôle des faits par la Cour de cassation dans le contentieux de l'imposition*, Mélanges Gaudemet : Economica, 1984, p. 971 et s.

56. Par exemple, s'agissant de l'appréciation par les juges du fond du caractère suffisamment motivé de la proposition de rectification des rehaussements, le juge de cassation censure les juges du fond en cas de dénaturation des faits, V. G. Goulard, *La motivation des notifications de redressement : où en est-on ?* : RJF 1995, p. 163.

charge de la preuve celui qui remet en cause la situation issue de la déclaration du contribuable⁵⁷.

Le juge de l'impôt a dû compléter et aménager ces règles prévues par le LPF. Le contribuable supporte la charge de la preuve, quelle que soit la procédure suivie, lorsqu'il est le seul à pouvoir fournir des éléments justificatifs⁵⁸. C'est en application de ce principe constant que le contribuable doit être en mesure de prouver la réalité des sommes portées en charges, dans leur principe comme dans leur montant, ainsi que l'exactitude de leur inscription en comptabilité⁵⁹. C'est en revanche l'Administration qui supporte la charge de la preuve lorsqu'elle remet en cause la portée ou la qualification d'un acte ou d'une évaluation opérée par le contribuable⁶⁰. Le juge fait application du régime de preuve objective, en se prononçant au vu de l'instruction, lorsqu'aucune des deux parties n'est réputée avoir tort ou raison⁶¹.

b) L'Administration tire son épingle du jeu

20 - Il est admis dans les deux ordres de juridiction que l'Administration puisse, au cours de la procédure de redressement, **se procurer des atouts dans d'autres jeux que le sien** grâce à l'exercice de son droit de communication notamment auprès des autorités judiciaires, à l'assistance administrative internationale et à son accès à des bases de données⁶². Le juge judiciaire de l'impôt a cherché à prévenir les comportements inappropriés de l'Administration en lui fixant un devoir de loyauté⁶³. La Cour de cassation a estimé que l'Administration ne doit pas induire en erreur le contribuable sur le caractère

facultatif de la réponse à la demande qui lui est adressée au titre des renseignements, justifications et éclaircissements de l'article L. 10 du LPF⁶⁴. Le Conseil d'État a, dans un arrêt récent rendu par la Section du contentieux⁶⁵, semblé vouloir prendre ses distances vis-à-vis du principe de loyauté⁶⁶ malgré des débuts prometteurs auprès des sous-sections qui avaient accueilli ce principe en 2010⁶⁷.

L'Administration a les moyens de faire craquer le contribuable (par exemple en le menaçant de faire application des pénalités pour manquement délibéré ou de se placer sur un terrain pénal). L'aveu du contribuable est reconnu par le juge de l'impôt comme un moyen de preuve dans les deux ordres de juridictions⁶⁸. Ce moyen est compatible avec le caractère écrit de la procédure⁶⁹. Pour assurer le droit à un procès équitable, l'aveu ne devrait valoir qu'à condition d'intervenir dans le cadre d'une procédure régulière⁷⁰.

3° Comment le contribuable peut-il faire évoluer la « donne » de la réclamation préalable devant le juge de l'impôt ?

21 - Pour engager un contentieux fiscal, le contribuable doit abattre ses cartes en formulant des demandes motivées dans sa réclamation (a) puis lors de l'introduction de sa demande en justice (b). Les parties peuvent malgré tout conserver des atouts dans leur manche et les utiliser au cours du procès fiscal (c).

a) La réclamation préalable, *round* d'observation

22 - La réclamation préalable offre l'opportunité au contribuable de soumettre sa réclamation directement à l'Administration afin que son problème puisse être évacué en amont. L'objectif est d'éviter une procédure contentieuse qui risque de se révéler à la fois longue, hasardeuse et coûteuse. En contrepartie, le contribuable ne pourra pas en modifier la substance. La réclamation préalable fige la demande du contribuable, en privant ce dernier de la faculté de modifier la nature et la portée des impositions en jeu.

La règle de la réclamation préalable a eu pour effet d'harmoniser les conditions de saisine des juridictions administrative et judiciaire en matière fiscale. Tel est le cas de la règle du rejet implicite, de la saisine d'office du juge par l'Administration, de la compétence terri-

57. En ce sens, V. concl. P. Bonnaud sous CAA Lyon, plén., 5 juill. 1994, n° 92LY00549, SA Volvic : RJF 11/1994, p. 657. – V. également, Dr. fisc. 1994, n° 51, comm. 2234.

58. Concl. G. Goulard sous CE, 9^e et 10^e ss-sect., 26 févr. 2003, n° 223092 (1^{re} esp.), Sté Pierre de Raynal et C^{ie} : JurisData n° 2003-080285 et n° 223293 (2^e esp.), Sté Pierre de Raynal et C^{ie} : JurisData n° 2003-080286 ; Dr. fisc. 2003, n° 24, comm. 436 ; RJF 5/2003, n° 607 et 608.

59. CE, 7^e et 8^e ss-sect., 24 juill. 1981, n° 17972 à n° 17974 : Dr. fisc. 1981, n° 47, comm. 2099 ; RJF 10/1981, n° 852. – CE, 9^e et 7^e ss-sect., 9 janv. 1985, n° 40589 : Dr. fisc. 1986, n° 4, comm. 74 ; RJF 3/1985, n° 369. – CE, 8^e et 9^e ss-sect., 17 mai 1985, n° 33860 : RJF 7/1985, n° 1008. – CE, 8^e et 9^e ss-sect., 2 mars 1988, n° 45625 et n° 71877, Sté des centres commerciaux : RJF 4/1988, n° 412.

60. Cf. par exemple pour la remise en cause de la qualification d'un contrat, CE, 9^e et 7^e ss-sect., 31 oct. 1984, n° 34379 : Dr. fisc. 1986, n° 4, comm. 82 ; RJF 1/1985, n° 62. – pour la remise en cause de l'objet d'une indemnité, V. CE, 7^e et 8^e ss-sect., 29 juill. 1983, n° 30773 : Dr. fisc. 1984, n° 48, comm. 2108 ; RJF 10/1983, n° 1105. – CE, 7^e et 8^e ss-sect., 1^{er} juill. 1985, n° 49711 : Dr. fisc. 1986, n° 4, comm. 77 ; RJF 10/1985, n° 1257. – pour la remise en cause de la valeur d'actions remises en paiement, V. CE, 7^e et 9^e ss-sect., 19 nov. 1984, n° 31492 : Dr. fisc. 1985, n° 7, comm. 312 ; RJF 1/1985, n° 71. – pour la remise en cause de l'évaluation d'un élément d'actif, V. CE, 8^e et 9^e ss-sect., 28 oct. 1985, n° 40574 : Dr. fisc. 1986, n° 31, comm. 1439 ; RJF 12/1985, n° 1499.

61. Tel est notamment le cas pour déterminer si un contribuable entre dans les prévisions de la doctrine administrative qu'il invoque sur le fondement de l'article L. 80 A du LPE, V. CE, 8^e et 9^e ss-sect., 30 sept. 1992, n° 75464, SARL Tool France : JurisData n° 1992-600593 ; Dr. fisc. 1993, n° 6, comm. 209 ; RJF 11/1992, n° 1470 ; BDCF 2/93 p. 3 concl. O. Fouquet. – CE, 8^e et 3^e ss-sect., 20 oct. 2000, n° 204814, SA Comelec et n° 204797, M^{lle} Czepita : JurisData n° 2000-061014 ; Rec. CE 2000, p. 443 ; Dr. fisc. 2001, n° 18, comm. 437, concl. E. Mignon ; RJF 1/2001, n° 58 ; BDCF 1/2001, n° 10, concl. E. Mignon. – CE, 3^e et 8^e ss-sect., 26 oct. 2001, n° 217228, Sté Darty : JurisData n° 2001-080038 ; Dr. fisc. 2001, n° 52, comm. 1201, concl. S. Austry, note B. Boutemy et E. Meier ; RJF 1/2002, n° 77, concl. S. Austry, p. 11. – ou lorsqu'il s'agit de savoir si une opération entre dans le champ d'un régime d'imposition particulier, V. CE, 9^e et 8^e ss-sect., 18 mai 1998, n° 159846, min. c/ SA Yves Saint-Laurent : Dr. fisc. 1998, n° 48, comm. 1047, concl. F. Loloum ; RJF 4/1998, n° 771 ; BDCF 4/1998, n° 68, concl. F. Loloum.

62. B. Boutmy et E. Meyer, Renseignements recueillis auprès de tiers et opposés au contribuable redressé : l'Administration doit jouer carte sur table : Dr. fisc. 2001, n° 40, 100206.

63. Cass. com., 18 juin 1996, n° 94-17.312, M. Peysselier : JurisData n° 1996-002499 ; Bull. civ. 1996, IV, n° 182 ; Dr. fisc. 1996, n° 38, comm. 1128 ; JCP G 1996, IV, 1867 ; JCP E 1996, 1005, p. 344 ; JCP N 1996, n° 49, jurispr. p. 1727 ;

Gaz. Pal. 1997, 1, pan. p. 72 ; Quot. jur. 25 juin 1996, p. 7, note BV ; RJF 11/1996, n° 1363.

64. Cass. com., 18 juin 1996, n° 94-17.312, M. Peysselier, préc. – Cass. com., 7 avr. 1998, n° 96-16.213, Lévy : RJF 7/1998, n° 868. – Cass. com., 30 juin 1998, n° 1376 D, Chevalier : RJF 11/1998, n° 1367. – Cass. com., 23 févr. 1999, n° 96-16.212, M^{me} Schebat : JurisData n° 1999-003301 ; Dr. fisc. 1999, n° 25, comm. 499 ; RJF 5/1999, n° 651.

65. CE, sect., 16 avr. 2012, n° 320912, M. et M^{me} Meyer, préc.

66. M. Collet, Quelles conséquences attacher aux erreurs procédurales de l'administration fiscale ?, préc.

67. CE, 10^e et 9^e ss-sect., 26 mai 2010, n° 296808, M. Beckman : Dr. fisc. 2010, n° 37, comm. 483 ; RJF 8-9/2010, n° 76 ; BDCF 8-9/2010, n° 83, concl. J. Boucher.

68. V. par ex., CE, sect., 8 nov. 1974, n° 83219, n° 83823 et n° 87994 : Dr. fisc. 1975, n° 44, comm. 1430, 1437 et 1438 ; RJF 1975, n° 17 et chron. B. Martin Laprade, p. 9. – CE, 9^e et 8^e ss-sect., 2 mars 1994, n° 107821, M. Chombart : Dr. fisc. 1994, n° 27, comm. 1333, concl. F. Loloum. – Cass. civ. 3^e, 13 juin 1968 : Bull. civ. III, n° 276. – Cass. crim., 18 déc. 1969 : Bull. crim., n° 352 ; Cass. com., 18 juin 1996, n° 94-17.312, M. Peysselier, préc.

69. L'article R.* 202-2 du LPF prévoit dans son deuxième alinéa que « les modes de preuve doivent être compatibles avec le caractère écrit de l'instruction ». – V. Doc. adm. 13 O-432, § 1 à 4, 10 août 1998 et Doc. adm. 13 O-1223, 30 avr. 1996. – BOI-CTX-JUD-10-30-20, § 20, 12 sept. 2012. – BOI-CTX-DG-20-20-40, § 270 à 290, 12 sept. 2012.

70. Il ne doit notamment pas être entaché d'un vice du consentement, V. concl. F. Loloum sous CE, 9^e et 8^e ss-sect., 2 mars 1994, n° 107821, M. Chombart, préc.

toriale des tribunaux ou encore de la possibilité de régulariser certains vices de la réclamation⁷¹.

La Cour de cassation a d'abord considéré que le défaut de mandat préalable du signataire de la réclamation constituait une irrégularité d'ordre public non susceptible d'être couverte par la demande formée ultérieurement devant le tribunal⁷² et a refusé d'assimiler la signature d'une réclamation par une personne non habilitée au défaut de signature⁷³. La Cour de cassation retient désormais, depuis 1995, une solution identique à celle du Conseil d'État⁷⁴, à savoir que le défaut de signature de la réclamation par une personne ayant qualité pour agir est assimilé à l'absence de signature visée par l'article R.* 197-3, c du LPF⁷⁵.

Quelques points de désaccord entre le Conseil d'État et la Cour de cassation persistent. Par exemple, le point de départ du délai spécial de réclamation en cas de redressement varie : pour la Cour de cassation, il s'agit de la date de mise en recouvrement des impositions complémentaires⁷⁶ alors que le Conseil d'État retient la date de notification du redressement⁷⁷ après un ralliement éphémère à la Cour de cassation⁷⁸.

b) La demande en justice ou l'obligation de jouer cartes sur table

23 - La demande introductive d'instance revêt différentes formes selon l'ordre juridictionnel concerné. Il s'avère nécessaire d'agir par voie d'assignation devant le tribunal de grande instance (LPF, art. R.* 202-2), tandis que la requête est le mode de saisine qui s'impose devant le tribunal administratif⁷⁹. Le contenu de la demande présente des points communs aux deux ordres de juridiction : il est exigé que cette demande comporte une formulation de l'objet et contienne une motivation, l'objet correspondant à ce qui est demandé au juge, tandis que la motivation constitue ce qui la fonde (CJA, art. R. 411-1 ; CPC, art. L. 56).

c) L'évolution des moyens ou le droit de pratiquer le « poker fiscal »

1) Contentieux de l'assiette

24 - En contentieux de l'assiette, les droits de la défense du contribuable se sont affirmés progressivement.

25 - Jusqu'aux réformes résultant des lois de finances pour 1987 et 1988 : avantage à l'Administration. - Devant le juge fiscal administratif, le demandeur, c'est-à-dire le contribuable dans la majorité des cas, devait choisir sa défense dans le délai du recours contentieux

en optant définitivement pour une ou plusieurs causes juridiques⁸⁰. Le contribuable ne pouvait invoquer au cours de la procédure de nouveaux moyens que dans la mesure où ceux-ci se rattachaient à la (aux) cause(s) juridique(s) soulevée(s) dans le délai du recours contentieux⁸¹. En appel, le moyen nouveau, ne se rattachant pas à une cause juridique existante en première instance, constituait une demande nouvelle irrecevable, peu important que le contribuable fût demandeur ou défendeur en appel. À l'inverse, l'Administration a bénéficié très tôt de la possibilité d'invoquer des moyens nouveaux à tout moment de l'instance⁸².

Devant le juge fiscal judiciaire, en contentieux de l'imposition, sur la base des articles L. 199 et R.* 202-1 du LPF, la Cour de cassation considérait que les juges du fond ne pouvaient pas accueillir un moyen de droit nouveau produit en cours d'instance contentieuse qui n'avait pas été soumis à l'Administration. Le contenu de la réclamation contentieuse délimitait strictement l'évolution de la demande devant le tribunal de grande instance. Cette solution, plus sévère que celle appliquée devant les juridictions administratives, reposait sur une conception contestable du rôle du juge judiciaire. La Cour de cassation estimait que le tribunal de grande instance devait statuer sur la validité de la décision administrative prise sur la réclamation préalable. Or, la véritable mission du juge consiste à se prononcer sur le bien-fondé de l'imposition ou bien sur la régularité de la procédure d'imposition suivie.

26 - La réforme résultant des lois de finances pour 1987 et 1988 : égalité entre les parties. - Les lois de finances pour 1987 et 1988 ont mis un terme à la dissymétrie des pouvoirs des parties au procès fiscal quant à l'invocation de moyens nouveaux. L'article L. 199 C du LPF autorise expressément le réclamant à présenter des « moyens » nouveaux à condition de les formuler explicitement dans sa demande introductive d'instance. Cette réforme offre un joker aux contribuables qui ont, par maladresse, mal engagé leur procès fiscal. Mais elle a un effet néfaste sur la prévention du contentieux⁸³ en favorisant les comportements négatifs du demandeur. Le contribuable peut être encouragé à ralentir le déroulement de la procédure, l'article L. 199 C du LPF lui permettant de « distiller » les moyens à sa guise.

2) Contentieux du recouvrement

27 - En contentieux du recouvrement, la demande se fige au moment de la réclamation préalable. L'article R.* 281-5 du LPF fait obligation au juge de se prononcer exclusivement en fonction des justifications qui ont été présentées au chef de service. Il s'en suit que les contribuables ne peuvent ni lui soumettre des pièces justificatives autres que celles qu'ils ont déjà produites à l'appui de leurs mémoires, ni invoquer des faits autres que ceux exposés dans ces mémoires.

71. G. Gest, *Dualité de juridictions et unité du droit fiscal*, préc.

72. Cass. com., 10 oct. 1989, n° 1168 D, *Bouygues* : RJF 12/1989, n° 1456.

73. Cass. com., 10 oct. 1989, n° 1167 D, *Patrimoine participation* : RJF 12/1989, n° 1456.

74. CE, 9^e et 8^e ss-sect., 1^{er} mars 1989, n° 79218, *Sté Wasteels investissements et n° 79283, Sté Voyages Wasteels* : Dr. fisc. 1989, n° 46-47, comm. 2169, note G. Tixier et T. Lamulle ; RJF 5/1989, n° 626. - CE, 7^e et 8^e ss-sect., 3 mai 1989, n° 78223, SA *Quadrige* : JurisData n° 1989-600559 ; Dr. fisc. 1989, n° 46-47, comm. 2198, concl. O. Fouquet ; RJF 6/1989, n° 751.

75. Cass. com., 10 mai 1995, n° 1051 D, *Sté Ralston Purina France* : RJF 8-9/1995, n° 1059.

76. Cass. com., 23 nov. 1983, n° 893, *Colombani* : Dr. fisc. 1984, n° 14, comm. 738.

77. M. Liebert-Champagne, *Contentieux. Le délai spécial de réclamation de l'article 1932-5 du CGI (art. R 193-3 du LPF)*, sous CE, plén., 28 nov. 1986, n° 47147, M. de *Bierre* : RJF 8-9/1987, p. 449. - V. également Dr. fisc. 1988, n° 6, comm. 233, concl. Ph. Martin ; RJF 2/1987, n° 236.

78. CE, 7^e et 8^e ss-sect., 27 févr. 1985, n° 47569 : RJF 4/85, n° 640.

79. L'article R.* 200-1 du LPF opère un renvoi aux dispositions du Code de justice administrative.

80. La cause juridique peut se définir comme l'acte, ou le fait juridique, qui constitue le fondement direct et immédiat du droit invoqué ou le principe générateur de ce droit.

81. Initialement la jurisprudence distinguait quatre types de causes juridiques en fiscalité, V. CE, sect., 20 févr. 1953, n° 9772, *Sté Intercopie* : Rec. CE 1953, p. 88 ; S. 1953, 3, p. 77. Le nombre de cause a, par la suite, été limité à trois, V. CE, sect., 14 juin 1974, n° 89865 et n° 89866, *Sté immobilière et mobilière de Basse-Bretagne* : Dr. fisc. 1975, n° 7, comm. 246 ; D. 1975, p. 447, note G. Tixier et G. Gest ; Dupont 8-9/1974, n° 17260 ; BDCF 8-9/1974, n° 342, concl. M.-A. Latournerie. - V. également G. Gest, note sous CE, sect., 14 juin 1974, n° 89865, *Sté immobilière et mobilière de Basse-Bretagne* : D. 1974, jurispr. p. 447.

82. CE, 27 juill. 1936 : Rec. CE 1936, p. 871. - Dans le même sens, V. CE, 11 juill. 1969, n° 76066 : Dupont 1969, p. 374. - CE, 5 mai 1950, n° 77721 : Dupont 1970, p. 314. - CE, 8^e et 9^e ss-sect., 17 mars 1982, n° 33350 : Dr. fisc. 1982, n° 28, comm. 1475, concl. P. Rivière ; RJF 5/1982, n° 515. - CE, 7^e et 9^e ss-sect., 26 juill. 1982, n° 27823 : Dr. fisc. 1983, n° 10, comm. 384, concl. C. Schricke ; RJF 10/1982, n° 1007.

83. R. Hertzog, *La réforme du contentieux fiscal*, in *L'amélioration des rapports entre l'administration fiscale et les contribuables, actes de colloque de la société française de droit fiscal* : PUF, coll. Université d'Orléans, t. IX, 1989, p. 252.

Le Conseil d'État a pu intégrer des possibilités d'évolution dans le contentieux du recouvrement en estimant que l'article R.* 281-5 du LPF ne faisait pas obstacle à la présentation de nouveaux moyens en cours d'instance s'ils reposent sur des justifications ou des éléments de fait présentés dans la réclamation préalable⁸⁴. Le contribuable peut invoquer devant le juge administratif tout moyen de droit, même non présenté dans sa réclamation préalable, dans la mesure où il repose sur des justifications avancées dans cet acte.

La Cour de cassation a au contraire opté pour une interprétation stricte des textes du LPF. Elle considère que « le litige porté devant les juridictions judiciaires statuant en matière de recouvrement d'impôt est délimité par le contenu de cette réclamation préalable, de sorte qu'il n'est pas possible d'accueillir un moyen de droit nouveau »⁸⁵. Cette lecture, particulièrement restrictive, de la règle posée par l'article R.* 281-5 du LPF est discutable. Rien dans cette disposition n'interdit au contribuable de présenter dans sa demande introductive d'instance un nouveau moyen de droit, si celui-ci se base sur des justifications produites dans la demande à l'Administration. La finalité de cet article est de permettre que le plus grand nombre possible de litiges soit réglé par un échelon supérieur de l'Administration sans faire intervenir le juge. Il ne vise pas à interdire l'examen par le juge de tous les moyens nouveaux. Cette situation est préjudiciable à l'élaboration de la défense du contribuable. Faute de temps au moment de la réclamation, il risque de ne pas pouvoir invoquer devant le juge les moyens pertinents.

2. Les pièges du contentieux fiscal : jeu, set et match pour l'Administration

28 - L'administration fiscale dispose d'atouts dans son jeu de nature à lui donner l'avantage sur le contribuable. Elle a la possibilité de reprendre une partie mal engagée (A) et d'y mettre fin par un coup gagnant (B).

A. - La possibilité pour l'administration fiscale de reprendre une partie mal engagée

29 - Comme au tennis, l'Administration a le droit de servir une seconde balle quand elle a dépassé les limites. Il est fréquent que l'Administration use de la technique du dégrèvement des impositions suivie d'une reprise de la procédure de redressement afin de couvrir les erreurs commises dans la procédure d'établissement des impositions. Ce pouvoir de régularisation comporte des limites.

84. CE, plén., 27 juin 1969, n° 61520 : Rec. CE 1969, p. 345 ; Dr. fisc. 1969, n° 41, comm. 1231 ; Dupont 1969, n° 12162. – CE, 7^e et 9^e ss-sect., 6 nov. 1974, n° 89914 : Rec. Lebon, p. 536 ; RJF 1/1975, n° 35 (3^e esp.). – CE, 9^e et 8^e ss-sect., 18 mai 1994, n° 93768 et n° 93769, Mischke et al. : RJF 8-9/1994, n° 988. – CAA Bordeaux, 3^e ch., 30 mai 1995, n° 93BX01356, M. Chapuzet : Dr. fisc. 1995, n° 31-36, comm. 1683 ; RJF 10/1995, n° 1187. – CAA Paris, 2^e ch., 22 janv. 1998, n° 96PA01214, Auger ; Dr. fisc. 1998, n° 48, comm. 1070, concl. C. Martin ; RJF 4/1998, n° 472. – G. Goulard, Peut-on invoquer des moyens nouveaux dans le contentieux du recouvrement ? Modalités d'invocation de la prescription dans le contentieux du recouvrement ?, concl. sur CE, 8^e et 9^e ss-sect., 17 mars 1999, n° 163929, M. Gouet : JurisData n° 1999-051320 ; Dr. fisc. 2000, n° 3, comm. 42 ; RJF 5/1999, n° 642 ; BDCF 5/1999, n° 58. – J. Courtial, Le juge peut-il examiner des moyens ou des pièces qui n'auraient pas été soumis préalablement à l'Administration ?, concl. sur CE, 9^e et 10^e ss-sect., 27 nov. 2000, n° 197915, min. c/ SARL Éts Viz : JurisData n° 2000-061287 ; Dr. fisc. 2001, n° 16, comm. 393 ; RJF 2/2001, n° 252 ; BDCF 2/2001, n° 32.

85. Cass. com., 5 juill. 1994, n° 92-18.117, Guilbard : RJF 11/1994, n° 1281. – dans le même sens, V. Cass. com., 7 juin 1994, n° 1331 D, Sté Adia France : RJF 11/1994, n° 1279. – V. Instr. 22 nov. 1994 : BOI 12 C-10-94 ; Dr. fisc. 1994, n° 51, instr. 11250. – V. également, Cass. com., 31 janv. 1989, n° 201 P, TPG des Hauts-de-Seine : RJF 4/1990, n° 517.

Tout d'abord, il ne peut s'opérer que lors de la phase de rectification⁸⁶ et en dehors d'un ESFP. Sont exclues du périmètre de régularisation les irrégularités de la phase de contrôle⁸⁷.

Ensuite, la jurisprudence a précisé que l'Administration n'est en mesure de reprendre valablement une procédure de redressement pour réparer une erreur dans la procédure initiale, qu'après avoir prononcé le dégrèvement de l'imposition initiale et avoir en outre préalablement informé le contribuable de la persistance de son intention de l'imposer⁸⁸.

Enfin, le pouvoir de régularisation est cantonné par la prescription de son droit de reprise. La question de savoir si la notification de redressement, par hypothèse régulière, conserve son caractère interruptif de prescription malgré l'irrégularité ultérieure donne lieu à une divergence entre les deux hautes juridictions.

La Cour de cassation estime que le dégrèvement d'une imposition ne laisse pas subsister les actes réguliers de la procédure, dès lors qu'il a été prononcé en raison de l'irrégularité de cette procédure tirée de l'omission d'une formalité substantielle. La procédure ne peut donc être reprise sans que le redressement soit à nouveau notifié⁸⁹.

Le juge administratif n'impose au contraire l'établissement d'une nouvelle notification qu'en cas de changement de motifs⁹⁰. Lorsque la nouvelle imposition n'est pas fondée sur un moyen nouveau, la notification initiale conserve, pour le juge administratif, son caractère interruptif de prescription⁹¹.

B. - La possibilité pour l'administration fiscale de mettre fin à la partie par un coup gagnant

30 - La substitution de base légale (1°) et la compensation (2°) sont des techniques qui favorisent l'administration fiscale et lui permettent de gagner la partie sur un « ace »⁹².

1° La substitution de base légale ou comment modifier en toute légalité son jeu

31 - La substitution de base légale découle du principe jurisprudentiel selon lequel l'administration fiscale ne peut pas renoncer au bénéfice de la loi fiscale⁹³. Cette technique lui permet de se prévaloir, à tout moment de la procédure, de tout moyen de nature à justifier le

86. L'Administration a notamment la faculté de reprendre une procédure de redressement de droits de succession après annulation d'une proposition irrégulière, V. Cass. com., 24 mars 1998, n° 96-17.339, Cts du Luart : RJF 6/1998 n° 736.

87. Les dispositions des articles L. 50 et L. 51 du LPF lui interdisent respectivement d'effectuer une nouvelle vérification de comptabilité et lui ôtent son droit de reprise en matière d'ESFP.

88. CE, 8^e et 7^e ss-sect., 25 mars 1987, n° 31935 et n° 31936, SARL France Sauvagine : Dr. fisc. 1987, n° 26, comm. 1225 ; RJF 6/1987, n° 663. – CE, ass., 8 avr. 1991, n° 67938, Pigeon : JurisData n° 1991-603091 ; Dr. fisc. 1993, n° 3, comm. 62, concl. Ph. Martin ; RJF 5/1991, n° 652. – CE, 7^e et 8^e ss-sect., 17 juin 1992, n° 82625, M. Diennet : Dr. fisc. 1993, n° 6, comm. 261 ; RJF 8-9/1992, n° 1215.

89. Cass. com., 12 déc. 1995, n° 94-11.912, M. Salats, (1^{er} moyen) : JurisData n° 1995-003695 ; Dr. fisc. 1996, n° 16, comm. 537 ; JCP G 1996, IV, 312 ; JCP N 1996, II, p. 726 ; Gaz. Pal. 1996, I, pan. p. 215. – Cass. Cass. com., 26 janv. 1993, n° 110 D, Sté Lever : RJF 4/93, n° 603.

90. CE, 9^e et 8^e ss-sect., 15 mai 1985, n° 37889 : RJF 7/1985, n° 1088. – CE, 9^e et 7^e ss-sect., 30 mars 1987, n° 42794 et n° 72414 : RJF 6/1987, n° 667. – CE, 3^e et 8^e ss-sect., 12 déc. 2008, n° 298727, min. c/ Sté Dal'Systèmes Industrie : JurisData n° 2008-081459 ; Dr. fisc. 2009, n° 24, comm. 368 ; RJF 3/2009, n° 252 ; BDCF 3/2009, n° 39, concl. E. Glaser.

91. CAA Bordeaux, 3^e ch., 30 mai 1995, n° 93BX00915, M. Rouart : Dr. fisc. 1996, n° 9, comm. 260 ; RJF 10/1996, n° 1124.

92. Un ace, ou un as est un service gagnant au tennis. Le principe est que l'adversaire ne renvoie pas la balle (source : Wikipédia).

93. Cf. par ex., CE, 27 juill. 1936, préc. – CE, 7^e et 8^e ss-sect., 7 déc. 1981, n° 16576 : JurisData n° 1981-606819 ; Dr. fisc. 1982, n° 11, comm. 522 ; RJF 2/1982, n° 123.

maintien des impositions litigieuses et de donner aux redressements un nouveau fondement légal⁹⁴ qui se substitue à celui qui a été initialement utilisé pour l'établissement de l'imposition. La base légale peut porter sur les règles de fond ou de forme⁹⁵.

Les conditions de délai de mise en œuvre (a) et de contrôle par le juge de l'impôt (b) de la substitution de base légale varient en fonction de l'ordre de juridictions. L'atteinte portée à l'égalité des armes entre l'Administration et le contribuable (c) milite en faveur d'une réforme de cette technique (d).

a) Les conditions de délai de la substitution de base légale différent selon l'ordre de juridictions

32 - Pour le juge administratif, la substitution de fondement légal est possible à tout moment de la procédure contentieuse⁹⁶, c'est-à-dire au stade de la réclamation⁹⁷ ainsi qu'en première instance ou bien en appel pour la première fois⁹⁸. L'absence d'exigence de délai signifie que l'Administration n'a pas à opérer une nouvelle notification de redressement au contribuable.

Le juge judiciaire a introduit une condition de délai dans la mise en œuvre de la substitution de base légale, lorsque le nouveau fondement implique une procédure de redressement contradictoire. Une jurisprudence abondante de la Cour de cassation exclut la substitution de base légale sans reprise de la procédure *ab initio*⁹⁹. Cela signifie que l'échange contradictoire doit intervenir avant l'expiration du délai de redressement. Au-delà de ce délai aucun redressement ne peut intervenir. Elle exige également que le visa des textes figure dans la notification de redressement.

b) Le contrôle attentif par les juges de la demande de substitution de base légale

33 - La substitution d'une règle de droit à une autre est une question particulièrement sensible eu égard au droit à un procès équitable, ce qui explique que le juge de l'impôt exerce en la matière un véritable contrôle qui donne lieu parfois à un rejet de la demande présentée par l'Administration.

Selon la jurisprudence du Conseil d'État, le juge ne peut pas se borner à constater que le contribuable n'a pas contesté le bien-fondé

de la substitution de base légale¹⁰⁰. Il faut qu'il s'assure que la matérialité des circonstances, qui auraient autorisé l'Administration à mettre en œuvre la procédure dont elle se réclame, résulte des pièces du dossier et notamment des éléments apportés par l'Administration. Celle-ci est tenue d'établir que les conditions de mise en œuvre de la nouvelle base légale ont été suivies. Il ne se pose pas de difficultés lorsque l'Administration a mis en œuvre une procédure contradictoire, puis a décidé devant le juge d'opter pour une évaluation ou une taxation d'office. Le contribuable n'a pas pu, *a priori*, être privé des garanties procédurales afférentes à une procédure moins exigeante pour l'Administration. Cette dernière doit néanmoins établir le bien-fondé de la taxation d'office. La situation inverse, correspondant à celle dans laquelle l'Administration opte pour une procédure plus favorable au contribuable après l'expiration du délai de prescription, fait l'objet d'une jurisprudence nuancée entre l'ordre judiciaire et l'ordre administratif.

La Cour de cassation interdit la substitution de base légale sans nouvelle notification de redressement compte tenu de la conception qu'elle se fait du caractère contradictoire du redressement¹⁰¹. Elle exige le visa des textes dans la notification et interdit de fonder un redressement sur des faits autres que ceux qui sont mentionnés dans la notification de redressement.

c) La négation de l'égalité des armes entre les parties au procès fiscal

34 - Le contribuable ne dispose pas de pouvoir équivalent à la substitution de base légale. Le droit d'invoquer des moyens nouveaux, qui lui est reconnu au même titre que l'Administration par l'article L. 199 C du LPF, ne se situe pas sur un plan identique. La technique de la substitution de base légale touche à la procédure d'imposition déjà réalisée, alors que les moyens nouveaux du contribuable se cantonnent au débat contentieux. La substitution d'un fondement légal à un autre permet à l'Administration d'obtenir la ratification par le juge du bien-fondé de son redressement, mais pas du bien-fondé de sa défense dans le cadre du contentieux¹⁰². Il résulte de cette constatation une inégalité manifeste entre les contribuables et l'Administration dans la phase contentieuse.

La condition de préservation des garanties est en pratique souvent factice. Le juge n'a pas à statuer expressément sur les conditions d'application de la substitution de base légale¹⁰³. Il en résulte un manque de transparence pour le justiciable. Et, dans le contentieux fiscal, la substitution à l'ancien texte utilisé d'un fondement reposant sur l'imposition d'office est, dans la quasi-totalité des litiges, conforme à la condition étudiée. En effet, cette procédure n'accorde qu'une protection très limitée au contribuable. Aussi, cela revient-il à ne pas poser de limites à l'utilisation de la substitution de base légale. En matière de pénalité, la condition supplémentaire relative à l'identité de faits permet un encadrement plus strict du pouvoir de l'Administration¹⁰⁴.

94. La base légale de l'acte peut être un texte législatif ou réglementaire ou encore une décision juridictionnelle.

95. La jurisprudence admet également la substitution d'une pénalité à une autre.

96. La jurisprudence est constante ; en ce sens V. notamment, CE, 7^e et 9^e ss-sect., 6 févr. 1981, n° 14583 ; Dr. fisc. 1981, n° 33-39, comm. 1677 ; RJF 4/1981, n° 307. - CE, 1^{re} et 4^e ss-sect., 24 avr. 1981, n° 15384, Sté Éts chollet : JurisData n° 1981-040801 ; RJF 6/1981, n° 536. - CE, 7^e et 9^e ss-sect., 2 juin 1986, n° 32520, min. c/ Solleau : JurisData n° 1986-600954 ; Rec. CE 2006, tables p. 472 ; Dr. fisc. 1986, n° 40, comm. 1651 ; RJF 8-9/1986, n° 770.

97. CE, 9^e ss-sect., 10 févr. 2010, n° 316437, min. c/ Espana : RJF 5/2010, n° 526.

98. CE, 9^e ss-sect., 8 mai 1964, n° 56768 ; Dr. fisc. 1966, n° 18, concl. E. Dufour, p. 105 ; Dupont 1964, p. 559. - CE, 7^e ss-sect., 23 nov. 1964, n° 49517 ; Dupont 1965, p. 28. - CE, sect., 6 oct. 1972, n° 81674 et n° 81758 ; Rec. CE 1972, p. 615 ; Dr. fisc. 1972, n° 45-46, comm. 1611. - CE, 8^e et 9^e ss-sect., 3 oct. 1984, n° 42088, Mazaudier : Rec. CE 1984, p. 311 ; Dr. fisc. 1986, n° 1, comm. 3, concl. P.-F. Racine ; RJF 12/1984, n° 1584. - CE, 9^e et 7^e ss-sect., 31 janv. 1990, n° 63959, min. c/ M. d'Août : RJF 3/1990, n° 349. - CE, 8^e et 3^e ss-sect., 8 juin 2011, n° 311580, M. Morel : Dr. fisc. 2011, n° 29, comm. 431 ; RJF 8-9/2011, n° 974 ; BDCF 8-9/2011, n° 102, concl. N. Escaut.

99. Cass. com., 8 janv. 1991, n° 88-15.018, M. Cohen-Addet : JurisData n° 1991-000095 ; JCP G 1991, IV, p. 84 ; JCP N 1991, n° 42, p. 270 ; Gaz. Pal. 1991, 1, pan. p. 187 ; D. 1991, inf. rap. p. 34 ; RJF 3/1991, n° 377. - Cass. com., 20 oct. 1998, n° 96-20.960, M. Durand : JurisData n° 1998-005186 ; Dr. fisc. 1999, n° 3, comm. 46 ; RJF 1/1999, n° 107. - Cass. com., 6 avr. 1999, n° 754 D, SCI Castel de Puygontier : RJF 7/1999, n° 940. - Cass. com., 20 juin 2006, n° 04-13.554, F-D, M. Ropars et a. : JurisData n° 2006-034371 ; RJF 11/2006, n° 1477.

100. CE, 8^e et 9^e ss-sect., 14 juin 1995, n° 132705 et n° 140407, Sté Orgacim : Dr. fisc. 1995, n° 44, comm. 2089 ; RJF 8-9/95, n° 1013.

101. Cass. com., 8 janv. 1991, n° 88-15.018, M. Cohen-Addet, préc.

102. M.-C. Bergerès, *La contingence et le contentieux fiscal*, Dr. fisc. 1999, n° 10, 100095, n° 19.

103. Note sous CE, 8^e et 9^e ss-sect., 6 déc. 1996, n° 156003, M. Joseph : Dr. fisc. 1997, n° 51, comm. 1354 ; RJF 1/1997, n° 35 ; BDCF 1/1997, n° 18, concl. J. Arrighi de Casanova.

104. Note sous CE, sect., 1^{re} oct. 1999, n° 170598, Assoc. pour l'unification du christianisme mondial : Dr. fisc. 2000, n° 12, comm. 240, concl. G. Bachelier ; Procédures 2000, comm. 114, note J.-L. Pierre ; RJF 11/2009, n° 1397, concl. G. Bachelier, p. 836.

d) Proposition de réforme du régime de la substitution de base légale

35 - À défaut de pouvoir proscrire la technique de la substitution de base légale, il serait bénéfique, pour la préservation des droits de la défense du contribuable, de prendre exemple sur le contentieux administratif général en retirant à l'Administration son pouvoir d'initiative. En la matière, c'est le juge qui détient le pouvoir de substitution d'un fondement légal. Il peut rejeter un recours après avoir procédé à une substitution de base légale et cela en rattachant la décision au texte qui, contrairement à celui retenu par l'Administration, est propre à la justifier légalement.

2° La compensation, ou comment paralyser la demande du contribuable en décharge ou en réduction d'impôt

36 - La compensation a été pratiquée par le juge fiscal avant que le législateur ne vienne la consacrer. Elle était admise au seul bénéfice de l'Administration¹⁰⁵. La loi n° 63-1316 du 27 décembre 1963 a mis fin à cette inégalité en ouvrant au contribuable le droit de se prévaloir de la compensation¹⁰⁶. Cette « bilatéralisation » du droit de recourir à la compensation a donné au mécanisme une nouvelle portée. De simple technique elle est passée à un statut d'instrument d'égalisation des rapports entre les parties à l'instance fiscale. La parité dans le déclenchement du droit de compensation n'est pourtant pas synonyme d'égalité entre les parties dans le déroulement du procès fiscal. La compensation privilégie l'administration fiscale (a) au détriment du contribuable qui est pénalisé par la privation de certaines garanties (b).

a) La compensation privilégie l'Administration

37 - Il est plus fréquent que l'administration fiscale soit amenée à invoquer le bénéfice de la compensation que le contribuable. Elle lui permet de paralyser la demande du contribuable en décharge ou en réduction d'impôt.

Le mécanisme de la compensation fiscale présente l'intérêt essentiel pour l'administration des impôts de faire revivre son droit de reprise, ce dont le contribuable ne saurait bénéficier¹⁰⁷. Il suffit que l'imposition soit de la même année que l'impôt sur lequel porte le

litige, ce dernier n'étant pas prescrit en raison de la procédure en cours. L'Administration peut faire l'économie de la procédure de l'établissement d'une imposition supplémentaire et compenser directement la dette du contribuable avec les droits de ce dernier. Une telle règle ne comporte pas d'équivalent pour le contribuable.

b) Un contribuable moins bien protégé et moins bien armé

38 - Le contribuable se trouve démuné lorsque l'administration fiscale invoque la compensation. L'utilisation de ce mécanisme durant le procès le dépouille d'une partie des garanties propres à la procédure d'imposition. En effet, la mise en jeu de la compensation permet, outre la dérogation aux règles de la prescription, à l'administration fiscale de se dispenser des règles de procédure visant à sauvegarder les intérêts du contribuable applicables lors de la phase du contrôle fiscal.

Conclusion

39 - Le second volet de notre étude comparative a mis en évidence l'extraordinaire complexité des règles de la procédure fiscale qui, de ce point de vue, n'ont rien à envier à celles du bridge, considéré comme le plus complexe des jeux de cartes. Le Conseil d'État et la Cour de cassation, juges de l'impôt, s'efforcent tous deux de modeler la procédure fiscale en donnant aux textes un sens favorable à la réalisation du procès équitable. Des déséquilibres notables subsistent entre l'administration fiscale et les contribuables mais ceux-ci s'expliquent en partie par le fait que l'administration fiscale, garante de l'intérêt général, ne peut être réduite au rang de justiciable ordinaire.

C'est désormais sur un autre terrain que l'on attend une évolution du droit positif. L'administration fiscale, enfermée dans sa stratégie dominante, se montre en effet parfaitement insensible au cas du contribuable dont les omissions ou insuffisances de déclaration résultent d'une mauvaise compréhension de la loi fiscale. Comme le souligne le professeur Jean Lamarque, il apparaît au contraire opportun de « reconnaître au contribuable, le droit à l'erreur, pour faire obstacle aux redressements qui résultent exclusivement de difficultés sérieuses d'interprétation de la règle »¹⁰⁸. On remarquera, à cet égard, que dans la théorie des jeux, il peut être utile de prendre ponctuellement le risque de perdre « pour voir », tester les autres joueurs, et mettre en place des stratégies de communication. Autrement dit, l'Administration a tout à gagner à établir une relation de confiance avec le contribuable.

MOTS-CLÉS : Cour de cassation - Jurisprudence - Étude comparative avec celle du Conseil d'État - Procédure fiscale
Conseil d'État - Jurisprudence - Étude comparative avec celle de la Cour de cassation - Procédure fiscale

105. C. Laviolle, *La compensation en droit fiscal* : RSF 1977, p. 995.

106. Aujourd'hui, le mécanisme de la compensation est codifié dans le LPF aux articles L. 80 et L. 203 à L. 205.

107. Dans sa décision du 16 avril 1969 le Conseil d'État a affirmé que : « le délai de répétition visé à l'article L. 173 du Livre des procédures fiscales ne s'applique qu'au droit de l'Administration de réparer les omissions et insuffisances relatives à ces impositions en mettant en recouvrement des rôles supplémentaires ; la compensation [...] n'a pas, pour objet ou pour effet, la mise en recouvrement supplémentaire, mais permet seulement à l'Administration de rejeter au cours d'une procédure contentieuse, ou d'obtenir le rejet par le juge de l'impôt, des demandes en décharge ou en réduction des impositions déjà établies ; dès lors, l'Administration peut opposer ladite compensation même après l'expiration du délai de répétition », V. CE, 16 avr.

1969, n° 74885, *Sté Raffinerie de corps gras l'Aiglon* : Rec. CE 1969, p. 197 ; Dr. fisc. 1970, n° 46-47, comm. 1357, concl. M. Mehl.

108. J. Lamarque, préface à L. Ayrault, *Le contrôle juridictionnel de la régularité de la procédure*, préc.