

UNIVERSITE PAUL CEZANNE AIX-MARSEILLE III
ECOLE DOCTORALE SCIENCES JURIDIQUES ET POLITIQUES
FACULTE DE DROIT ET DE SCIENCE POLITIQUE D'AIX-MARSEILLE

LA LEGITIME REPRESSION DE LA FRAUDE FISCALE

Thèse pour le doctorat en droit présentée et soutenue publiquement par

Marion TURRIN

Le 8 janvier 2011

Directeur de thèse

Eric OLIVA

Professeur à l'Université Paul Cézanne Aix-Marseille III

Jury

Thierry LAMBERT

Professeur à l'Université Paul Cézanne Aix-Marseille III

Philippe LUPPI

Maître de conférences à l'Université de Poitiers

Olivier NEGRIN

Professeur à l'Université Lumière Lyon 2

« La Faculté n'entend donner aucune approbation ni improbation aux opinions émises dans cette thèse ; ces opinions doivent être considérées comme propres à leur auteur »

*A ma mère, mon modèle de courage et de ténacité,
qui m'a donné les forces nécessaires pour achever
ce travail.*

LISTE DES PRINCIPALES ABREVIATIONS

Aff.	Affaire
AN	Assemblée nationale
AJDA	Actualité Juridique Droit Administratif
AER	Accord d'échange de renseignements
ARFP	Archives de philosophie du droit
Art.	Article
BA	Bénéfices agricoles
BDCF	Bulletin des conclusions fiscales Francis Lefebvre
BF	Bulletin fiscal Francis Lefebvre
BNC	Bénéfices non commerciaux
BOI	Bulletin officiel des impôts
Bull.	Bulletin des arrêts de la Cour de cassation
c/	Contre
CA	Cour d'appel
CAA	Cour administrative d'appel
Cass. civ.	Arrêts de la chambre civile de la Cour de cassation
Cass. com	Arrêt de la chambre commerciale de la Cour de cassation
Cass. crim.	Arrêt de la chambre criminelle de la Cour de cassation
Cass. soc.	Arrêt de la chambre sociale de la Cour de cassation
CDI	Commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires
CE	Conseil d'Etat
CE ass.	Assemblée – Formation solennelle du Conseil d'Etat
CE plén.	Décision des 7 ^{ème} , 8 ^{ème} et 9 ^{ème} sous-sections réunies du Conseil d'Etat
CEDH	Cour européenne des Droits de l'Homme
CESDH	Convention européenne de sauvegarde des Droits de l'Homme et des Libertés fondamentales
Cf.	<i>Confer</i>
CGI	Code général des impôts
Ch.	Chambre
CIF	Commissions des infractions fiscales
CJCE	Cour de justice des Communautés européennes
CJUE	Cour de justice de l'Union européenne
Comm.	Commentaire
Concl.	Conclusions
Cons. const.	Conseil constitutionnel
D.	Recueil Dalloz
D. adm.	Doctrines administratives
DDHC	Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen
DGI	Direction générale des impôts
DGFIP	Direction générale des finances publiques
Dr. fisc.	Revue de droit fiscal
ESFP	Examen contradictoire de la situation fiscale personnelle
FR	Feuillet rapide Francis Lefebvre
GAJA	Grands arrêts de la jurisprudence administrative
Inst.	Instruction
IR	Impôt sur le revenu

IS	impôt sur les sociétés
JO	Journal officiel
LPF	Livre des procédures fiscales
n°	Numéro
OCDE	Organisation de coopération et de développement économiques
Op. cit	Opus citatum
p.	Page
Rec.	Recueil
RDP	Revue du Droit public
RFDA	Revue Française de Droit Administratif
RFDC	Revue Française de Droit Constitutionnel
RFFP	Revue française de finances publiques
RJF	Revue de jurisprudence fiscale
RRJ	Revue de la recherche juridique. Droit prospectif
RSF	Revue de science financière
Sect.	Section du Contentieux du Conseil d'Etat
Sous-sect.	Sous-section : formation de jugement du Conseil d'Etat
TA	Tribunal administratif
TC	Tribunal des conflits
T. CE	Traité des Communautés européennes
TGI	Tribunal de grande instance
T. UE	Traité de l'Union européenne
TVA	Taxe sur la valeur ajoutée
UE	Union européenne

SOMMAIRE

Introduction	p. 13
1 ^{ère} partie : le recadrage des moyens de détection de la fraude fiscale	p. 45
<u>Titre 1. La légitimation des mesures préventives dans la lutte contre la fraude fiscale</u>	p. 46
Chapitre 1. Une stratégie d'encouragement au développement du civisme fiscal	p. 48
Chapitre 2. L'appréhension de la fraude fiscale par l'administration	p. 104
<u>Titre 2. La légitimité discutable des procédures de contrôle fiscal</u>	p. 158
Chapitre 1. Une recherche de renseignements accentuée et placée sous le signe de la détection des supports de la fraude fiscale	p. 159
Chapitre 2. Les procédures de vérification aux prises avec les droits fondamentaux du contribuable	p. 203
2 ^{ème} partie : le mécanisme perfectible de la sanction de la fraude fiscale	p. 249
<u>Titre 1. L'illégitimité tangible des mesures répressives</u>	p. 251
Chapitre 1. Les déficits des droits de la défense au sein de la finalité répressive des contrôles fiscaux	p. 251
Chapitre 2. L'opacité du mécanisme des sanctions de la fraude fiscale	p. 299
<u>Titre 2. La difficile conciliation des droits du contribuable et des pouvoirs de l'administration fiscale au sein du contentieux fiscal</u>	p. 348
Chapitre 1. La recherche d'un équilibre par le développement des modes alternatifs des règlements des litiges fiscaux	p. 348
Chapitre 2. Le traitement déséquilibré de la contestation juridictionnelle du contribuable	p. 386

« La fraude est à l'impôt ce que l'ombre est à l'homme »

Georges Pompidou

INTRODUCTION

1. Les divergences de constats sur la situation financière actuelle de l'Etat conduisent indéniablement à une évidence: la fraude fiscale est à condamner.

Economie d'impôt pour certain, pression fiscale accrue pour d'autre, la fraude fiscale touche le cœur de l'équilibre social et porte atteinte au principe constitutionnel d'égalité devant l'impôt.

2. La légitime répression de la fraude fiscale est un sujet empreint de polémiques tant pour le juriste initié à la matière fiscale que pour le néophyte confronté pour la première fois à l'action de l'administration fiscale.

Le fisc a mauvaise presse pour l'opinion publique qui dénonce son obscurantisme et son impuissance à faire face à de telles prérogatives exorbitantes du droit commun tandis que les praticiens mettent en exergue la fragilité des droits du contribuable vérifié.

En effet, conformément à la tradition démocratique de la séparation des pouvoirs qui découle de l'article 16 de la Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen de 1789 et comme le rappelle à juste titre le Professeur Collet¹, les compétences répressives de l'administration fiscale ne vont pas de soi et le fait d'administrer et de sanctionner recouvrent deux fonctions bien distinctes l'une de l'autre et ainsi, lui confèrent une présomption de partialité.

L'administration fiscale érige les textes fiscaux, les interprète et s'assure de leur exécution, en vu enfin de réprimer leur probable violation pour les contribuables désireux de se soustraire à la pression fiscale.

Sans occulter le fait que la fraude fiscale est constitutive d'un délit et qu'elle peut s'inscrire également dans le cadre d'une répression pénale pour les infractions fiscales les plus importantes, les pratiques plus circonscrites des sanctions administratives fiscales n'ont jamais été jugées inconstitutionnelles² ni contraire à la Convention européenne de sauvegarde des Droits de l'Homme et des Libertés fondamentales³ dans un souci d'efficacité et de célérité de la justice.

¹ M. COLLET, *Droit fiscal*, Puf, Thémis droit, 2007, p. 153.

² Déc. n° 89-260 DC, 28 juill. 1989, *Rec.* p. 71, cons 44.

³ CEDH, 23 juin 1981, *Le Compte, Van Leuven et De Meyere c/ Belgique*, série A, n°43, p. 23, § 51.

La répression de la fraude fiscale emporte avec elle les craintes du contribuable de ne pas pouvoir faire face, avec les moyens juridiques dont il est doté, aux prérogatives de l'administration.

3. La fraude fiscale, au delà d'un concept aux contours incertains, est révélatrice d'un antagonisme latent entre les intérêts de l'Etat soucieux de percevoir l'impôt dans un but d'intérêt général et la volonté du contribuable de préserver son patrimoine.

Les comportements déviants s'élèvent contre le droit fiscal qui témoigne ainsi de sa nature par essence conflictuelle.

La force de l'autorité qui découle de l'impôt fait peser le risque d'un excès de pouvoir de la part de l'administration fiscale « *légitimement soucieuse de réprimer la fraude et de prévenir l'évasion fiscale, ainsi que de limiter les pertes budgétaires qui en résultent*⁴ » tandis qu'elle fait naître la tentation de s'y soumettre pour le contribuable.

Dans le conflit établi de la fraude fiscale, les difficultés récurrentes vont concerner la protection efficiente et efficace des droits du contribuable face aux prérogatives dont est pourvue l'administration fiscale pour l'exercice de ses missions répressives.

Comme l'a affirmé explicitement le Conseil constitutionnel, aucun principe supérieur ne saurait faire échec aux fins de l'administration fiscale et « *l'exercice des libertés et des droits individuels ne saurait en rien excuser la fraude fiscale ni en entraver la légitime répression*⁵ ».

4. La problématique de la légitime répression de la fraude fiscale doit s'entendre dans une acception large. La teneur de sa réalisation doit être prise en compte à la lumière de la variété de son fait générateur et sa légitime répression doit s'analyser par rapport aux différentes prérogatives de l'administration fiscale.

Si certains détracteurs condamnent le juridisme de l'impôt⁶, il ne peut en être autrement pour comprendre et analyser les procédures fiscales répressives.

⁴ G. DELORME, La protection du contribuable, *RFFP*, 1987, n°17, p. 125.

⁵ Cons.const. n° 83-164 DC, 29 décembre 1983, Loi de finances pour 1984, cons. 27 ; *Rec.* p. 67.

⁶ M. LAURE, *Science fiscale*, PUF, 1993, p.43 « *il convient de faire obstacle au 'juridisme', c'est-à-dire à la tendance de « ciseler » l'impôt en fonction de toutes les variantes qu'offrent les ressources du droit. Le droit, en effet, ne doit être que le moyen de stipuler l'impôt, et non pas l'inspirateur de l'impôt. Certes il convient de concevoir l'impôt en fonction des rapports juridiques ordinaires des hommes, mais ce devoir de cohérence vaut à titre d'enveloppe globale : il ne doit pas aboutir à ce que le droit soit la matrice de l'impôt* ».

L'adoption d'une attitude positiviste par rapport à la fiscalité permet d'interpréter l'analyse de la répression de la fraude fiscale en dehors de toutes doctrines et idéologies pour la plupart contradictoires et d'intégrer celle-ci dans une réflexion fondamentale.

Il faut inculquer à la fiscalité des règles susceptibles de protéger le contribuable contre l'arbitraire de l'administration fiscale et assurer une transparence des techniques fiscales.

5. La capacité de soumission du contribuable dans une mesure exacte à l'obligation fiscale ne peut plus être conditionnée aujourd'hui à la simple référence au principe du consentement de l'impôt.

La légitime répression de la fraude fiscale et plus précisément les sanctions assorties à la réalisation de ce manquement jouent un rôle moteur dans l'accomplissement des devoirs fiscaux du citoyen contribuable par leur nature dissuasive.

L'expression de cette répression trouve son point d'orgue indéniablement au sein des procédures fiscales de contrôle et de correction de l'impôt et le cas échéant, à travers son contentieux.

6. Les relations entretenues entre l'administration fiscale et le contribuable laissent au juge de l'impôt et de manière plus incidente, au juge pénal, un rôle prépondérant dans le développement des garanties mais également dans les moyens de lutte contre la fraude.

En effet, l'analyse de la légitime répression de la fraude fiscale sous-tend un cheminement intellectuel particulier qui comporte une étude minutieuse des modalités d'exercice des prérogatives de l'administration fiscale sous le contrôle des juges mais également, en adéquation avec les principes fondateurs de la légalité du prélèvement fiscal et de l'égalité devant l'impôt, du développement d'une jurisprudence dévolue à la condamnation de la fraude fiscale.

Il est certain que si la balance contentieuse penche en faveur du contribuable vérifié, il n'en demeure pas moins que c'est sous l'impulsion des juges que l'administration fiscale s'est vue confortée dans sa mission avec la mise en place de nouvelles armes fiscales.

7. Malgré une réalité des plus tumultueuses, la recherche d'un équilibre dans les relations du fisc avec le contribuable est au centre des préoccupations politiques et législatives.

Ancien assujetti considéré à présent comme usager, le contribuable voit ses droits confortés dans les procédures fiscales de contrôle et de rectification notamment avec l'affirmation quasi systématique du principe du contradictoire.

Cette amélioration des formes de relation s'est poursuivie avec une volonté de communiquer avec l'opinion publique pour enfin plus récemment, connaître l'apport de la Convention européenne des Droits de l'Homme et l'influence du procès équitable⁷.

8. L'analyse de la légitime répression de la fraude fiscale nous conduit dans un premier temps à définir la teneur du manquement fiscal (§1) tel qu'il est appréhendé par l'administration fiscale et les juges en vue de dresser le cadre de la problématique de l'étude (§2).

§1. Qu'est ce que la fraude fiscale ?

9. Il est une réalité que l'on ne peut occulter « *fraus omnia corrumpit*⁸ ». La fraude vicie tout. Cet adage de droit romain met en lumière toutes les conséquences que peut avoir l'ampleur du phénomène de fraude fiscale au sein du système fiscal français sur lequel repose le fonctionnement de toutes les institutions étatiques contemporaines.

10. Perçue tant par certains comme un privilège réservé à une élite fiscale sachant détourner l'impôt que par d'autres comme une manifestation d'un « *antifiscalisme* » primaire, la fraude fiscale n'a de cesse de partager l'opinion publique.

Si ses manifestations varient comme en témoigne l'imprécision terminologique qui tente de la définir (A), elle trouve son origine de manière constante dans la remise en cause de la légitimité de l'impôt (B).

⁷ Le contentieux unissant le contribuable et l'administration fiscale connaît une évolution encore inachevée concernant l'application de l'article 6-1 de la CEDH et notamment dans de nouvelles perspectives d'accès au juge, de procédure contradictoire d'instruction et de jugement, de droits de la défense et de délai raisonnable de l'instance.

⁸ H. ROLAND et L. BOYER nous rappellent à propos de cet adage qu'il « *partage le rare privilège (...) de garantir la loyauté des rapports juridiques* », *Adages de droit français*, 4^e éd., Litec, 1999, *Fraus omnia corrumpit*, n°148, p. 281.

A. La délicate appréhension du manquement fiscal

11. La définition de la fraude fiscale nous conduit à une analyse sémantique de ces termes afin de la différencier dans son principe de l'habileté fiscale (1).

Elle est appréhendée par la réunion d'un élément intentionnel et d'un critère matériel (2).

1. L'analyse sémantique des termes du sujet

De l'illégalité présumée de la fraude fiscale à l'apparente légalité de l'évasion fiscale

12. Souffrant de l'absence d'une définition légale, la fraude fiscale est traditionnellement définie comme l'acte de mauvaise foi accompli en contrevenant à la loi ou aux règlements et nuisant aux droits d'autrui⁹.

Sa réalité pratique et théorique est beaucoup plus complexe qu'il n'y paraît.

Alors que tous les écrits s'entendent sur l'analyse de son contrôle et de ses sanctions, c'est à dire sur les moyens de sa répression, il n'en demeure pas moins que l'imprécision terminologique la désignant reste au centre des discussions.

L'analyse du syllogisme de la répression de la fraude fiscale au regard de son illégalité mérite que l'on y prête une attention particulière.

En effet, il nous faut évincer de notre étude la possibilité que la fraude fiscale soit considérée comme légale¹⁰ ce qui n'emporterait à priori aucune conséquence répressive.

Or, nous aurons l'occasion de soulever que l'acceptation d'une tolérance au non paiement de l'impôt effectivement dû est retrouvée comme un palliatif dans la mise en œuvre de la répression de la fraude fiscale combattue.

Nous cantonnerons cette définition à l'ensemble des faits fiscaux réprimés par l'administration fiscale et les juges.

13. Parler de fraude fiscale, c'est dans un premier temps faire référence à une réaction de réprobation du contribuable face au caractère obligatoire de l'impôt mais selon certains auteurs, il s'agit également de « *la fraude légale ou légitime, de fraude illégale, d'évasion internationale, d'évasion légale, d'évasion illégale, de paradis fiscaux ou de refuges, d'abus de droit de fuite devant l'impôt, de libre choix de la voie la moins imposée ou encore de sous-*

⁹ *Petit Larousse en couleur*, édition 2010.

¹⁰ G. VEDEL, *Institutions financières*, Paris, Cours du droit, 1962, p. 275.

*estimation fiscale, de fraude à la loi ou d'économie souterraine*¹¹» que l'on se doit ainsi de distinguer de la simple erreur du contribuable qui peut induire malgré tout des effets similaires, une sous estimation des bases d'imposition.

L'ensemble des situations factuelles qu'elle recouvre témoigne de la difficulté d'une définition commune par la doctrine elle-même responsable de la rendre d'une certaine manière intelligible de part les distinctions qu'elle amène.

Ainsi, « *si le plus souvent, la fraude fiscale, conçue strictement comme une infraction à la loi, se distingue de l'évasion fiscale, définie comme utilisation habile des possibilités offertes par la loi, cette limpide distinction s'obscurcit au point de s'effacer quand des divisions secondes sont introduites entre la fraude légale et la fraude illégale, l'évasion licite et l'évasion illicite. Le terme « évitement » finit d'ailleurs par être utilisé pour désigner l'évasion fiscale licite !¹² ».*

14. Nous sommes alors en mesure de nous demander où poser la délicate frontière entre les faits fiscaux autorisés et ceux réprimés et surtout, de nous interroger sur la légitimité avec laquelle ils seront délimités.

La confusion entre l'évasion fiscale, l'utilisation des lois fiscales au profit du contribuable, et la fraude est si répandue que certains auteurs les assimilent pour désigner « *les moyens préconisés par les capitalistes pour déjouer les prévisions du fisc*¹³ ».

Pour faire échec à cette intégration, l'on se doit de se pencher sur l'élément légal constitutif du manquement fiscal tel que nous l'appréhendons au sein de notre étude¹⁴ mais également sur l'existence de la volonté de minorer son impôt.

En effet, le contribuable de bonne foi, usant de la loi fiscale conformément aux incitations qu'elle met en place ne saurait être sanctionné.

Toute la difficulté réside ici dans la délimitation de son cadre, de la volonté du législateur et de l'administration fiscale que l'on ne doit pas dépasser.

Ainsi, ce sera la capacité du contribuable à se conformer à l'esprit de la réglementation fiscale qui sera surveillée et non ses choix fiscaux qui découlent des politiques fiscales, sauf à les remettre en cause.

¹¹ J. C MARTINEZ, *La fraude fiscale*, PUF, Collection que sais-je ?, 1984, p. 5.

¹² L. CADIET, *Regards sur la fraude fiscale*, Travaux et recherches, Economica, 1986, p.13.

¹³ E. GUIMARD, cité par J.B GEFFROY, *Grands problèmes fiscaux contemporains*, Paris, PUF, 1993, p. 561.

¹⁴ J.C MARTINEZ se base sur le critère de la légalité pour distinguer l'évasion de la fraude et considère la première comme un moyen légal voire légitime d'échapper à l'impôt. Il schématise les différentes fuites devant l'impôt en trois zones que sont la zone illégale à laquelle correspond la fraude, la zone grise qui rejoint l'habileté fiscale et la zone légale correspondant au respect de la loi : J. C MARTINEZ, *La fraude fiscale*, op. cit., p. 11.

15. Comme nous pouvons le constater, il nous est impossible de dresser une liste exhaustive des comportements ressortissant de la fraude fiscale.

La première raison est retrouvée dans l'instabilité de sa conception. De la fraude lourde au simple évitement de l'impôt, le constat reste le même : il manifeste une volonté pour le contribuable de fuite devant l'impôt qui convient d'être corrigée par les pouvoirs publics.

Dans un second temps, la fraude fiscale est en perpétuelle mutation. L'évolution des systèmes d'imposition laisse une place de plus en plus grande à l'imagination des contribuables désireux de frauder.

A la lumière de ces éléments, nous nous devons de préciser l'objet de cette étude en nous focalisant sur un fait établi, la volonté du contribuable de minorer son impôt quelles que soient les méthodes employées.

La délimitation de notre travail s'effectuera en prenant en compte le facteur psychologique du fraudeur inhérent à tout type d'évitement de l'impôt et la matérialité des faits incriminés.

2. La teneur de la fraude fiscale

16. La fraude fiscale doit être analysée comme un phénomène individuel de résistance à l'impôt.

Si au lendemain de la Révolution française, s'acquitter de ses impôts était perçu comme une honorable obligation¹⁵, elle est désormais ressentie comme un fardeau, une spoliation pour le contribuable.

Celui-ci va donc essayer de mettre en œuvre tous les procédés nécessaires pour diminuer le poids de cette charge financière et la rendre ainsi à nouveau tolérable.

La diversité des méthodes employées implique la nécessité de la mise en place d'une répression unitaire malgré une classification juridique dualiste, à la fois fiscale et pénale.

17. Cette soustraction à l'impôt et ce, quelque soit son incrimination par le droit positif, nous amène à caractériser cet agissement en démontrant que l'intentionnalité est au cœur de l'acte **(a)** pour enfin essayer de dresser une typologie légale de la fraude fiscale telle que nous l'envisagerons dans ce travail **(b)**.

¹⁵ M. COZIAN, La notion d'abus de droit en matière fiscale, *Gazette du palais*, 1993, n° 17, p 5.

a. L'approche subjective de la fraude fiscale

18. L'imprécision terminologique des mots employés nous met en demeure de préciser le caractère personnel de la fraude au regard du contribuable qui la commet.

En effet, nous sommes amenés à prendre position sur une question fondamentale à savoir ce que nous considérons être constitutif chez le contribuable du point de départ de l'évitement de l'impôt qui sera qualifié de fraude fiscale.

Cette approche nous permet d'acquérir une vision d'ensemble des infractions bien qu'elles fassent l'objet d'une répression différenciée à la fois fiscale et pénale prévue par les articles 1729 et 1741 du CGI.

Si la présence de l'élément intentionnel fondait originellement cette distinction, elle tend à perdre de sa pertinence car il est à présent mis en avant au sein même de la répression administrative.

La volonté d'éluider l'impôt correspond donc au fondement premier de la fraude fiscale dans la mesure où le contribuable, qui bénéficie d'un statut légal et réglementaire, a connaissance des prescriptions de la loi fiscale et a conscience de la portée des dispositifs fiscaux.

L'analyse de la répression fiscale de la fraude nous permet de conforter cette idée.

19. L'article 1729 du CGI concerne les infractions assimilées au délit de fraude fiscale en faisant référence à deux sortes de comportements précis.

Il s'agira dans un premier temps de sanctionner les insuffisances, omissions ou inexactitudes présentes dans la déclaration au sein de laquelle l'administration doit établir le manquement délibéré de la part du contribuable.

Cette minoration de la base imposable étant présumée involontaire, il lui appartiendra de démontrer que l'irrégularité a été commise sciemment et que la majoration, ayant le caractère de sanction, s'applique de bon droit.

Nous devons ici insister sur le sens du vocabulaire employé.

Le terme de « *pénalité* » recouvre l'ensemble des majorations et des amendes, en comprenant l'intérêt de retard, et appuie leur caractère punitif.

Egalement, la substitution de l'expression de « *mauvaise foi* » assimilée à de la négligence par celle de « *manquement délibéré*¹⁶ » qui se déduit des circonstances de faits, conduit à penser

¹⁶ L'aménagement du dispositif des pénalités fiscales est venu modifier cette utilisation terminologique par l'ordonnance N°2005-1512, 7 décembre 2005, JO 8 déc., p. 18912.

que le contribuable savait pertinemment le sort fiscal qui lui était réservé et qu'à la vue de cela, il a décidé volontairement de dissimuler une partie de ses revenus imposables.

Cette approche renforce l'analyse subjective en mettant en avant la connaissance qu'il a de l'irrégularité de sa situation¹⁷.

20. Il convient de remarquer que ce changement terminologique n'emporte pas de conséquences juridiques directes notamment sur l'appréciation de l'infraction mais joue, comme le remarque la doctrine, sur le nombre de redressements en hausse assortis de majorations pour manquement délibéré¹⁸.

21. Dans un second temps, cet article fait référence à l'obtention induue d'une créance fiscale qui, quant à elle, correspond à la mise en œuvre de manœuvres frauduleuses.

La sémantique est ici explicite et n'amène pas plus d'observations quant à la réalité des faits incriminés.

22. La délimitation de ce cadre nous permet de mettre en exergue la bonne foi présumée du contribuable et de l'opposer à ses facultés pour déjouer la finalité de la loi.

Nous sommes en présence du premier rapport de force qui s'instaure entre le contribuable et l'administration fiscale.

Ce fil conducteur nous permettra de distinguer l'acte frauduleux tombant sous le coup de la fraude fiscale de l'erreur involontaire, qui ne sera pas considérée comme un manquement d'une certaine gravité¹⁹ et qui sera redressée par l'administration sans majoration ou pénalités sous réserve des intérêts de retard.

C'est en ce sens que se prononçait le Conseil des impôts en caractérisant la fraude « *dès lors qu'il s'agit d'un comportement délictuel délibéré, consistant notamment à dissimuler une fraction des recettes et à majorer des charges ; c'est la fraude qui fait l'objet de majoration pour mauvaise foi et éventuellement d'une répression pénale. Mais si le contribuable a omis de bonne foi d'appliquer correctement les textes en vigueur, il y aura une simple erreur dont le redressement par les services fiscaux ne comporte généralement pas de majorations ou pénalités sous réserve des intérêt de retard*²⁰ ».

¹⁷ F. MORTIMER, Mauvaise foi et manœuvres frauduleuses, *Les Nouvelles Fiscales*, 2003, étude n° 904.

¹⁸ F. PERROTIN, Pénalités fiscales : le juge prend acte de la réforme, *La semaine juridique*, 2007, n° 166, p. 4.

¹⁹ M. BOUVIER, *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt*, L.G.D.J, 9^e édition, 2008, p.160.

²⁰ Conseil des impôts, *L'imposition des bénéficiaires industriels et commerciaux*, III^e Rapport au Président de la République, Editions des journaux officiels, 1977.

23. La manifestation de l'élément intentionnel va conduire à une gradation de l'illégalité de la fraude fiscale.

Les manquements tombant sous le coup de la répression administrative correspondraient à l'évasion fiscale.

Leur contenu peut s'avérer complexe à délimiter car il ne relève pas, expressément, des dispositions du Code général des impôts et l'on doit se référer, pour leur définition, à la jurisprudence.

Ensuite, la fraude pourra être envisagée pleinement sous son versant pénal et se voir qualifier de délit au sens de l'article 1741 qui fait référence au « *fait ou la tentative de se soustraire frauduleusement à l'établissement de l'impôt ou au paiement de l'impôt par dissimulation des sommes sujettes à l'impôt* ».

Etablissant une typologie non exhaustive des actes constitutifs du présent délit ainsi que des sanctions assorties, cette définition juridique témoigne de l'apparente circonscription de la fraude fiscale en essayant d'englober tous les agissements tendant aux mêmes fins et ce, à travers la réunion de deux critères que sont l'élément intentionnel et l'élément matériel.

La recherche de la manifestation de la volonté dans cette fraude ne pose pas de difficultés quant à son établissement.

Elle se déduit de la conscience qu'a le contribuable des conséquences litigieuses de son défaut de déclaration ou de la dissimulation de revenus.

C'est par ce raisonnement que la Cour de Cassation a jugé que la seule constatation d'une dissimulation volontaire de sommes sujettes à l'impôt suffisait à caractériser, en tous ses éléments constitutifs, le délit de fraude fiscale sans qu'il soit nécessaire d'établir l'existence de manœuvres frauduleuses²¹.

24. Nous pouvons alors constater un premier paradoxe quant à l'approche de la fraude fiscale.

Elle fait l'objet d'une définition pénale de plus en plus large alors qu'elle ne se voit que très peu sanctionnée sous cette approche.

La répression de la fraude fiscale appartient principalement à l'administration fiscale.

²¹ Cass. Crim. 8 juin 1974, *Bull. crim.* n°209, p. 535.

b. L'approche objective de la fraude fiscale

25. Les manifestations plurielles que peut revêtir la fraude fiscale nous conduisent à rechercher une définition cohérente.

En effet, comme nous l'avons déjà remarqué, ces développements ne peuvent prétendre à l'exhaustivité car l'apparence de la fraude n'a de cesse d'être en mouvement.

Il nous faut nous référer ainsi à un critère qui, avec l'intention de commettre la fraude est immuable, l'instrumentalisation de l'impôt par le contribuable.

La matérialité des faits va caractériser l'infraction au regard de la loi fiscale.

De sa consistance va dépendre la qualification juridique du manquement autrement dit, il est communément admis que la fraude simple tombe sous le coup de la répression fiscale administrative alors que la fraude dite complexe où la volonté frauduleuse est mise en avant est réprimée pénalement.

Il ne faut cependant pas occulter que la fraude fiscale peut, dans certains cas, relever d'une incrimination purement pénale comme par exemple, lorsqu'elle s'assimile à l'escroquerie.

Du manquement délibéré à l'établissement de la volonté frauduleuse

26. La transgression de la loi fiscale par le contribuable ne s'analyse pas juridiquement de la même manière si l'on se réfère aux moyens mis en œuvre pour frauder.

Le premier type de fraude fait écho à la bonne foi présumée du contribuable et sanctionne les cas où elle ne peut être admise.

Si l'on s'en réfère au Professeur Martinez, elle correspond à un type de situation intermédiaire entre l'évasion fiscale tolérée et « *la fraude assortie de manœuvre frauduleuse*²² ».

Ainsi cet évitement à l'impôt par le contribuable est caractéristique d'une action ou d'une omission illicite et traduit la volonté subtile de détachement de ce dernier à l'obligation fiscale.

Elle n'est pas encore révélatrice de manœuvres frauduleuses stricto sensu entendu dans l'article 1741 du CGI mais témoigne d'un grand écart entre les prétentions individuelles et celles relevant de l'intérêt général.

²² J. C MARTINEZ, *La fraude fiscale*, op. cit., p. 12.

Le contribuable ici va manipuler l'une des composantes du fait générateur de l'impôt en s'appropriant des éléments de l'assiette qui auront pour conséquence de minorer sa base imposable ou de la rendre inexacte.

La faute simple s'entend d'une manière extrêmement large et regroupe la majorité des fraudes fiscales.

27. Le second type de fraude se voit attribuer une double répression à la fois pénale et fiscale de part l'article 1741 du CGI.

Il fait référence de manière expresse à la dissimulation « *des sommes sujettes à l'impôt* » jusqu'à l'organisation de l'insolvabilité du contribuable, et des manœuvres susceptibles de faire obstacle au recouvrement de l'impôt.

La lecture de cet article nous pousse à nous interroger sur le moment de la réalisation de la fraude fiscale.

Si la tentative est punissable, il paraît de prime abord malaisé de l'identifier et le risque encouru serait de faire peser une limite des plus discrétionnaires à la délimitation de cet acte.

La jurisprudence est venue clarifier cette situation en définissant la date d'exécution du délit au moment de la déclaration fiscale et ainsi appliquant une extension de l'application des sanctions pénales à ses actes préparatifs.

En effet, il est certain que la préparation et la présentation de fausses factures lors de la déclaration et ce, même si le délit n'a pas été encore révélé, sont bien effectivement constitutives des moyens qui lui donnent une existence.

Le problème de la détermination de la tentative trouve également une réponse dans le fait que ces actes préparatifs de la fraude sont pour la plupart déjà eux-mêmes qualifiés juridiquement de délit.

28. La fraude peut donc revêtir différentes postures comme l'omission de déclaration dans les délais impartis ou une dissimulation de sommes sujettes à l'impôt.

Ces faits trouvent diverses origines dont l'énumération serait fastidieuse mais qui peuvent être regroupés en deux grands axes distincts qui concernent la territorialité de l'impôt²³ ou plus

²³ Ainsi il a pu être jugé que toute personne bénéficiant en France du centre de ses intérêts économiques est tenue d'y déposer une déclaration globale en vue de son imposition sur le revenu, Cass. Crim., 22 janvier 1990, *Bull. crim.* n°39, p. 105.

simplement sa quotité²⁴ mettant en exergue tant le problème de l'évasion fiscale que le bénéfice de régimes fiscaux de faveur.

Cette constatation nous conduit à porter une appréciation unitaire de la fraude malgré son appréhension fiscale et pénale.

C'est ainsi que la répression de l'évasion fiscale s'assimile pleinement à la répression de la fraude fiscale avec les notions d'abus de droit et d'acte anormal de gestion.

Une partie de la doctrine se prononce même sur le fait que l'article 1729 et 1741 du CGI réprimerait le même délit²⁵.

De surcroît, le remplacement de la notion de « *mauvaise foi* » par celle de « *manquement délibéré* » témoigne de l'accent mis sur la volonté de sortir du champ d'application de la loi fiscale et de la nature de l'infraction qui en découle.

B. La contestation de l'obligation fiscale par le contribuable

29. La fraude fiscale trouve son origine dans la remise en cause du consentement à l'impôt par le contribuable (1) et par sa volonté qui en découle de transgresser la loi fiscale (2).

1. La remise en cause de la légitimité de l'impôt

Du consentement à l'impôt au consentement de l'impôt

30. Selon Pierre Beltrame, « *le consentement, en matière fiscale, relève de deux ordres de réalité : l'un juridique, l'autre sociologique. D'une part, cela signifie que l'impôt doit être consenti dans les formes et par l'organe prévu par la Constitution pour être légalement établi. D'autre part, la notion de consentement fait aussi référence à l'acceptation individuelle de l'impôt, la soumission volontaire à l'obligation fiscale*²⁶ ».

Le consentement de l'impôt comme notion juridique peut alors être distingué du consentement à l'impôt vu comme une expression sociologique.

²⁴ Dans la même mesure, se rend coupable de dissimulation la personne qui omet de déclarer l'intégralité des revenus dont elle a eu la disposition et dont l'existence est prouvée par l'examen de ses comptes bancaires laissant apparaître des revenus d'origine indéterminée, Cass. Crim., 8 août 1990, *Bull. crim.* n° 351, p. 924.

²⁵ Cf. J. C MARTINEZ, *La fraude fiscale*, op. cit., p. 82.

²⁶ P. BELTRAME, *L'impôt*, Paris, MA Editions, 1987, p. 47.

La fraude fiscale étant assimilée à la volonté du contribuable d'échapper aux prélèvements fiscaux, la recherche de l'assentiment à l'impôt se révèle fondamentale²⁷. En effet, la légitime répression de la fraude fiscale trouve comme corolaire la légitimité du pouvoir fiscal où certains auteurs posent la question du consentement à l'impôt « *comme une véritable aporie*²⁸ ».

31. L'impôt est historiquement perçu comme un mal obligatoire nécessaire pour le fonctionnement de toutes les sociétés tant despotiques que démocratiques.

Nous pourrions désormais résumer la philosophie de l'impôt par la maxime suivante : « *si d'une certaine manière être libre c'est consentir à se lier, l'exigence du peuple de ne payer l'impôt qu'après l'avoir consenti par ses représentants est l'affirmation de la liberté politique, fondement essentiel des démocraties représentatives*²⁹ ».

L'appropriation du fait fiscal s'est réalisée avec la conscience collective que l'impôt est le prix à payer pour la liberté individuelle³⁰.

La reconnaissance de son caractère nécessaire a conditionné la mise en place d'un mécanisme démocratique en vue de légitimer son mode de prélèvement.

Cet acquis institutionnel amène une subtilité, et il convient de décomposer l'acceptation formelle de l'impôt et son versant psychologique, de distinguer le consentement de l'impôt du consentement à l'impôt³¹ pour comprendre tous les enjeux de la portée de ces différents acquiescements.

32. Le principe du consentement de l'impôt fait référence de manière unanime à une règle de valeur juridique et politique qui suppose que le prélèvement de l'impôt soit explicitement et expressément accepté « *par les représentants de la nation* » et qu'il soit « *la forme collective et institutionnalisée du consentement fiscal*³² ».

Cette forme de consentement est celle qui définit le postulat de la légitimité de l'imposition au sein de l'exercice fiscal et sa répression.

²⁷ Pour G. ARDANT, la notion d'assentiment conduit le contribuable à la gestion des affaires publiques en se définissant comme « un effort, de la part du gouvernement, en vue d'obtenir l'adhésion des contribuables (...) à la levée de l'impôt », G. ARDANT, *Théorie sociologique de l'impôt*, Paris, SEVPEN, 1965, p. 925.

²⁸ A. BARILARI, *Le consentement à l'impôt*, Presses de Sciences Po, 2000, p. 18.

²⁹ P. BELTRAME le consentement de l'impôt devenir d'un grand principe, *RFFP* 1995, n° 51, p 81.

³⁰ Cf. J. LOCKE, « *l'impôt est une contrepartie de la protection de leur vie, leurs biens, leur liberté* ».

³¹ Cette distinction est opérée en entre autre par M. BOUVIER et P. BELTRAME qui reconnaissent tous deux la portée distincte de ces deux consentements.

³² P. BELTRAME, op. cit. p 82.

Elle s'impose comme le vecteur du fonctionnement des institutions représentatives en charge de gérer l'impôt et se voit reconnaître différentes applications dont le principe de légalité fiscale sans lesquelles la conception même d'impôt serait niée dans ses fondements. Cependant, on ne peut conclure que ce principe se suffit à lui seul pour justifier le bon fonctionnement de la gouvernance fiscale ni même, voire surtout, à assurer la docilité des contribuables vis-à-vis de leur soumission à l'impôt.

Il doit être entendu à la lumière d'une autre composante, l'acceptation individuelle du contribuable ou tout du moins sa croyance à la nécessité d'un tel mécanisme.

33. Ce principe diffère ainsi de la terminologie du consentement à l'impôt qui, pour le Professeur Beltrame est constitutive d'une simple « *adhésion psychologique* » implicite à l'impôt pour le contribuable tandis que pour M. Bouvier, cette expression traduit le lien « *intime* » et premier à l'impôt pour le citoyen.

Pour cet auteur, même si cette forme de consentement doit être considérée originellement pour étudier la construction de l'Etat de droit fiscal, nous ne pouvons que nous attacher à démontrer également son actuelle complémentarité avec le principe juridique du consentement de l'impôt pour caractériser l'approbation individuelle du contribuable à l'obligation fiscale.

Charles Cadoux vient asseoir cette corrélation en rappelant que « *le consentement du parlement n'engage pas le contribuable individuellement. Mais l'obligation juridique de payer l'impôt s'accompagne d'une obligation morale, laquelle est inséparable de la notion d'impôt... Sans consentement des contribuables à l'impôt, le consentement parlementaire – suffisant au regard du droit - n'a plus qu'une portée très limitée* ³³ ».

Ainsi, cette forme de consentement bien que dépourvue d'émanations juridiques directes, ne cesse d'être d'actualité pour le juriste qui s'intéresse au phénomène de la fraude fiscale.

Elle emporte avec elle la sincérité des déclarations du contribuable et retranscrit l'obligation morale du civisme fiscal.

C'est le défaut de ce consentement individuel à l'impôt qui sera à l'origine de son évitement et donc consécutif de part le principe du consentement de l'impôt de sa légitime répression.

³³ C. CADOUX, Du consentement de l'impôt, *RSF*, 1961, p. 434.

2. La volonté de transgresser la loi fiscale

34. La volonté de transgresser la loi fiscale pour le contribuable ne trouve pas directement ses fondements dans la forme du pouvoir fiscal qui s'entend par un corpus de principe et de règles de valeurs constitutionnelles lui assurant une certaine sécurité juridique fiscale³⁴.

Plus particulièrement, la légitimité de la loi fiscale va résider pour le contribuable dans la faculté de pouvoir modifier les situations de droit qu'il connaît par le processus démocratique et comme le relève André Barilari, « *c'est la condition de leur acceptabilité et la soupape de sûreté dans la difficile conciliation entre la liberté individuelle et les nécessités de la vie en société* »³⁵.

Il convient alors de se pencher sur la nature même de l'impôt et sur son approche contextuelle pour trouver une explication à ce phénomène de « *révolte fiscale* »³⁶.

35. De manière très pragmatique, la fraude fiscale résulte de la mise en place du système déclaratif et de la certaine assurance des fraudeurs de ne pas être contrôlés.

La « *peur du gendarme* » n'influe que dans une faible proportion chez les contribuables qui prennent alors le risque de se soustraire à l'obligation fiscale.

Elle procède également du mode même du calcul de l'impôt.

Il est bien loin le temps de l'impôt indiciaire sur les portes et les fenêtres qui ne laissait que peu de place au risque de fraude.

Caractérisé par un taux fixe, il ne permettait guère une sous-estimation de la matière imposable et témoignait de manière certaine des éléments à taxer.

Cet exemple nous conduit à la nature progressive du calcul de l'impôt et plus particulièrement à celle de l'IR.

Elle demeure au centre de vives critiques justifiées par le fait que si le taux n'avait pas à s'accroître en fonction de l'assiette, les contribuables n'auraient donc pas à minorer leur base imposable.

Le régime des tranches fiscales provoquerait ainsi des distorsions des choix individuels et ne « *constituerait finalement qu'un mythe au regard de son objectif de justice sociale* »³⁷.

³⁴ Cf. M BOUVIER, La question de l'impôt idéal, *Arch. Phil. Droit*, 2002, p. 20.

³⁵ A. BARILARI, *L'Etat de droit : réflexion sur les limites du juridisme*, LGDJ, 2000, p.39.

³⁶ M. BOUVIER, *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt*, op. préc. cit., p. 155.

³⁷ M. BOUVIER, op. préc. cit, p. 220.

De surcroît, l'effort de sincérité ainsi demandé au contribuable n'est pas consenti dans l'idéologie de la théorie de « *l'impôt-échange* » qui participerait à sa légitimation pour ce dernier³⁸.

36. La fraude fiscale trouve également ses origines dans la préoccupation de se soustraire à la pression fiscale présente dans un environnement concurrentiel.

Se définissant comme le taux global des prélèvements obligatoires calculé par le montant des impôts et le produit intérieur brut, l'accroissement de cette dernière pousse au questionnement.

Trop d'impôt tuerait-il l'impôt ?

Il ne faut pas nier qu'indépendamment de ses effets économiques, la pression fiscale ressentie par le contribuable contribue à exacerber son intention d'éviter l'impôt.

Cette faculté lui est notamment facilitée par l'ouverture des frontières et l'attraction des systèmes fiscaux étrangers.

37. Cette combinaison des facteurs économiques et psychologiques justifie d'une place de choix pour la réalisation de la fraude fiscale.

L'estimation de son montant évalué dans une fourchette de trente à quarante milliards d'euros³⁹ témoigne de sa pratique courante et de la nécessité de mettre en place un système répressif efficace susceptible, non seulement de sanctionner et de corriger la fraude existante, mais également capable de prévenir son apparition en dissuadant le contribuable.

La légitime répression de la fraude fiscale revêt ainsi une dualité de sens : elle est comprise comme l'ensemble des moyens de la répression de la fraude fiscale, c'est à dire du contrôle à la sanction des manquements, mais également elle devient par son expression un moyen propre de lutte contre la fraude.

Notre système d'imposition étant déclaratif et reposant sur la bonne foi, la dissuasion de la fraude fiscale que fait encourir sa répression est fondamentale.

Celle-ci est alors médiatisée et « *cette volonté communicatrice n'est pas sans lien avec une volonté éducative, démonstrative que la puissance publique cherche ponctuellement à*

³⁸ Cf. M. LEROY, Observations conclusives : trois leçons de sociologie fiscale, *Petites affiches*, 2007, n° 74, p. 73.

³⁹ Selon le dernier rapport du Conseil des prélèvements obligatoires, mars 2007, La documentation française.

*installer, initier dans la société française par ce type de répression mettant souvent en avant l'exigence de civisme fiscal*⁴⁰».

La difficulté réside alors dans la mise en place d'un système qui « récompenserait » la bonne conduite du contribuable en se montrant plus incitatif⁴¹.

Le premier point d'équilibre dans les relations entre l'administration fiscale et les contribuables se situe là.

§2. La compréhension de la légitime répression de la fraude fiscale

38. L'analyse de la légitime répression de la fraude fiscale s'inscrit dans un cadre procédural qu'il nous convient à présent d'aborder.

La qualification des manquements fiscaux du contribuable ne peut se réaliser sans un ensemble de règles destinées à régir l'exercice du pouvoir de l'administration et à prévoir l'intervention du juge de l'impôt.

De ce fait, l'appréciation de la fraude fiscale à laquelle se livre l'administration est conditionnée au sein des procédures fiscales d'imposition (**A**).

Respectueuses des garanties légales du contribuable, elles doivent néanmoins se concilier à l'impératif de lutte contre la fraude fiscale (**B**).

A. Le positionnement de la fraude fiscale dans la procédure d'imposition

39. Même si dans certains cas elle s'en différencie⁴², la fraude fiscale est généralement assimilée au fait générateur de l'impôt dans la mesure où celui-ci traduit la mise en œuvre des procédures d'imposition (**1**).

Selon la qualification donnée à l'infraction fiscale, le rôle des juges sera différent (**2**).

1. La raison d'être des procédures d'imposition : le fait générateur de l'impôt

40. Le fait générateur de l'impôt va faire naître une créance fiscale pour le contribuable (**a**) qui va justifier que l'administration soit à même de la recouvrer par différentes opérations (**b**).

⁴⁰ J.L ALBERT, Rapport introductif général, *Dr. fisc.*, 2007, n° 3, comm. 47, p. 2.

⁴¹ L.CADIET et E. NEVEU, *Regards sur la fraude fiscale, Economica*, 1986, p. 206.

⁴² La distinction entre le fait générateur de l'impôt et le fait générateur de la fraude prend tout son sens lorsque l'administration fiscale décide d'imposer selon la théorie de l'apparence.

a. La naissance de la créance fiscale pour le contribuable

41. Si la fraude fiscale émane d'une modification de la matière imposable par le contribuable, encore faut-il déterminer à partir de quel moment celui-ci se voit être soumis à l'obligation fiscale.

L'analyse du fait générateur de l'impôt nous permet de mettre en exergue toutes les difficultés tenant d'une part à la correction effective du manquement et d'autre part, à la nécessaire approbation du contribuable à l'impôt.

En effet, l'apparition du fait générateur de l'impôt⁴³ va, dans un premier temps, légitimer l'exercice répressif de l'administration fiscale.

Comme le contribuable se situe dans un environnement légal et réglementaire et que « *l'obligation fiscale individualisée procède directement dans son principe de l'application de ces règles objectives*⁴⁴ », la répression de la fraude fiscale puise sa force dans ce cadre.

Sa naissance va ainsi justifier l'intervention de l'administration dans les différentes étapes de la procédure d'imposition, et par là, va permettre de sanctionner la fraude fiscale lors de sa découverte.

42. La perception du fait générateur de l'impôt par le contribuable est alors fondamentale : soit il va consister en un point de rupture et générer des pratiques frauduleuses qui vont témoigner de sa volonté d'éluder l'impôt ou bien alors et de manière totalement opposée, son instrumentalisation va participer à conforter son acceptation.

En effet, sa consistance étant directement liée à la situation légale du contribuable, celui-ci, en amont, peut déjà déterminer, dans une certaine mesure, de quoi cette créance sera faite.

Cette accaparement du fait générateur de l'impôt, comme le démontre Mme Bas, qui devient « *un élément de caractérisation de l'impôt, la condition de la première séquence normative conduisant à l'exécution de l'obligation fiscale générale*⁴⁵ » permet au contribuable de formaliser sa stratégie fiscale.

43. Pour le Professeur Martinez, si l'acte d'imposition est à distinguer du fait générateur, ils constituent cependant tous deux « *le mécanisme conduisant le contribuable à*

⁴³ Par exemple, pour l'IR, il se déduit de la loi fiscale le 31 décembre de l'année d'imposition.

⁴⁴ J. LAMARQUE, O. NEGRIN et L. AYRAULT, *Droit fiscal général*, LexisNexis, Litec, 2009, p. 358.

⁴⁵ C. BAS, *Le fait générateur de l'impôt*, L'Harmattan, collection finances publiques, 2007, p. 446.

*la vie juridique*⁴⁶». Il reconnaît particulièrement au fait générateur le pouvoir « *de marquer la naissance de l'obligation fiscale en général, c'est à dire du devoir qui pèse sur quelqu'un d'effectuer une prestation de valeur patrimoniale en faveur d'une entité publique*⁴⁷ ».

Il appartient alors au contribuable d'opérer des choix fiscaux qui lui seront propres lors de cette détermination et d'user habilement des possibilités qui lui sont offertes par la loi.

L'instrumentalisation du fait générateur de l'impôt permettra alors de conforter l'assise du consentement à cette obligation fiscale.

b. Le cadre juridique de l'appréhension de la fraude fiscale

44. La légitime répression de la fraude fiscale s'inscrit au sein des opérations fiscales visant à établir ou corriger la véracité de l'imposition due par le contribuable.

Comme le démontrent certains auteurs, le caractère hétérogène propre à l'opération nous permet d'englober les différentes modalités d'exécution de la loi fiscale qui concourent à sa répression en cas de manquement.

Les Professeurs Bienvenu et Lambert soulignent que le contenu de l'opération fiscale est révélateur de l'ensemble des actes juridiques et matériels nécessaires à l'établissement de l'imposition⁴⁸.

45. L'appropriation de la fraude fiscale par l'administration se réalise alors par le biais de deux principaux types d'opérations.

Chronologiquement, la première a trait à l'exécution des procédures de contrôle visant à détecter la fraude fiscale.

En vue de lutter contre celle-ci, il convient dans un premier temps d'identifier les supports par lesquels elle se véhicule et de dénoncer cette infraction selon des règles encadrées.

Ensuite, l'administration peut alors procéder à la seconde opération, l'établissement de l'imposition.

Cette étape est fondamentale car, pour la plupart du temps, elle va conditionner la qualification du manquement commis par le contribuable et ainsi justifier de la nature des sanctions infligées.

⁴⁶ J.C MARTINEZ, *Le statut du contribuable*, L.G.D.J, 1980, tome 1, p. 61.

⁴⁷ J.C MARTINEZ, *Le statut du contribuable*, op. cit., p. 61.

⁴⁸ J.J BIENVENU et T. LAMBERT, *droit fiscal*, PUF, 4^o éd., 2010, p. 111.

46. Cette définition juridique du cadre d'imposition nous permet d'y assimiler les procédures de contrôle et de rectification caractéristique de la répression de la fraude fiscale qui ne peut exclure l'opération de recouvrement même si celle-ci ne sera traitée que de manière résiduelle dans notre étude.

En effet, pour Daniel Richer les procédures d'imposition se décomposent en l'établissement et la perception de l'impôt englobant la phase de recouvrement⁴⁹.

Cette solution fut corroborée par le Conseil d'Etat qui eut l'occasion de rappeler que la procédure d'imposition constituait un ensemble procédural indétachable des procédures de contrôle et de redressement⁵⁰.

Nous rejoindrons alors la position de Ludovic Ayrault qui regroupe dans la procédure d'imposition l'ensemble des règles qui concourent à l'établissement et au contrôle de l'établissement régulier des bases d'imposition d'un contribuable⁵¹.

2. L'intervention des juges dans la procédure de répression de la fraude fiscale

47. Si les différentes opérations d'imposition se caractérisent principalement par une phase administrative, l'intervention de la fraude fiscale change le cours de la procédure et témoigne d'un rôle différent selon la juridiction saisie.

Le juge de l'impôt est retrouvé comme le juge de l'action administrative (a) alors que le juge pénal limite son contrôle à la matérialité des faits (b).

a. Le contrôle juridictionnel *a posteriori* du juge de l'impôt dans la répression des infractions fiscales

48. La répression de la fraude fiscale ne fait pas intervenir les mêmes acteurs selon la qualification que l'administration décide d'attribuer aux manquements constatés.

En raison du principe de l'opportunité des poursuites, l'administration fiscale, lorsqu'elle est confrontée à un cas de fraude au sens large de son acceptation, décide de son propre chef de soumettre l'affaire au juge pénal.

⁴⁹ D. RICHER, *les procédures fiscales*, PUF, Que sais-je ?, 1^{ère} éd., 1990, p. 9.

⁵⁰ CE, sect., 1^{er} mars 1996, *SARL France Finibéton*, req. n° 174.245 et 174.246.

⁵¹ L. AYRAULT, *Le contrôle juridictionnel de la régularité de la procédure d'imposition*, L'Harmattan, 2004, p.20.

Si elle s'y refuse, il lui appartiendra de corriger elle-même le manquement constaté par le biais d'une procédure de redressement⁵² qui sera déterminée par le respect des obligations déclaratives du contribuable.

Ce choix, le plus fréquemment retrouvé, ne laisse qu'une place subsidiaire au juge dans le processus final de répression en raison, jusqu'à une date récente, de l'absence de reconnaissance de son pouvoir de modulation des sanctions fiscales.

Il n'interviendra principalement qu'en cas de sa saisine par le contribuable et consécutivement à l'action de l'administration fiscale.

49. Paradoxalement, c'est sous l'impulsion de ces mêmes juges de l'impôt que le contribuable a vu son statut protecteur renforcé.

En effet, son intervention se révèle pertinente lorsqu'il s'agit de délimiter les prérogatives de l'administration au sein des procédures d'imposition et de légitimer le bien-fondé de son intervention.

50. Le particularisme du contentieux fiscal est qu'il conduit à un partage juridictionnel entre le juge administratif et le juge judiciaire.

Tous deux juges de l'impôt et de l'administration à cette occasion, cette distinction, qui fait l'objet « *d'un procès qu'il est inutile de rouvrir tant il a été instruit*⁵³ », intervient selon la nature de l'impôt.

L'article L. 199 du LPF qui prévoit cette répartition en précisant qu' « *en matière d'impôts directs et de taxe sur le chiffre d'affaires ou de taxes assimilées, les décisions rendues par l'administration (...) peuvent être portées devant le tribunal administratif* » et qu' « *en matière de droits d'enregistrement, de taxe de publicité foncière, de droit de timbre, de contributions indirectes et de taxes assimilées à ces droits, taxes ou contributions, le tribunal compétent est le tribunal de grande instance* », délimite le champ d'application de leur intervention tout en consacrant l'objet substantiel de leur contrôle, l'action administrative.

Si la participation du juge judiciaire est parfois critiquée en matière fiscale, il n'en demeure pas moins qu'il reste l'autorité gardienne des libertés individuelles par essence et influe par ce postulat sur la nature de l'intervention du juge administratif.

⁵² La procédure de redressement, au sens générique du terme, est ici assimilée à la procédure de rectification, de rehaussement et de manière générale, à la correction de la fraude fiscale.

⁵³ J.J BIENVENU, Variations sur les difficultés de fonder le partage des compétences juridictionnelles, *RFFP*, 1987, n° 17, p. 31.

Ce dernier « *a clairement conscience de l'utilité, voire de la nécessité dans certains cas d'appliquer les principes et les règles des autres branches du droit, et notamment du droit privé*⁵⁴ ».

La dualité des juridictions fiscales, au sein de la répression de la fraude fiscale, participe donc à conforter les garanties procédurales du contribuable tout en tentant de préserver la spécificité du droit fiscal « *qui puise toute sa légitimité dans la nécessaire lutte contre la fraude*⁵⁵ ».

b. L'infliction des sanctions par le juge pénal en raison du délit de fraude fiscale

51. La procédure pénale en droit fiscal, traduit, par le moment de son intervention, toute son originalité.

La mise en œuvre des conditions juridiques de la poursuite du délit de fraude fiscale relève de la volonté de l'administration de poursuivre pénalement les faits constatés.

Le droit pénal fiscal « *est donc la preuve manifeste d'une stigmatisation maximale, d'un opprobre absolu*⁵⁶ » qui a pour conséquence de désengager l'administration de la correction du délit au principal, même si les sanctions fiscales sont cumulables avec celles d'ordre pénal.

Le déclenchement de cette procédure parallèle à l'établissement de l'impôt dénote du rôle marginal du juge pénal dans la pratique qui se cantonne à l'appréciation du délit.

52. En effet, en vertu du principe d'indépendance de l'instance pénale et fiscale⁵⁷, ce dernier n'a pas vocation à juger de l'assiette de l'impôt et ne se préoccupe donc pas de la conciliation des pouvoirs de l'administration et des droits du contribuable au sein de la procédure d'imposition qui ne relève pas, par nature, de ces fonctions.

Le juge pénal demeure le juge de la matérialité de la fraude, qui ne ressort plus sous cette qualification des seules prérogatives de l'administration fiscale, et pour ce faire, il lui applique les principes directeurs de l'instance pénale.

⁵⁴ G. GEST, Dualité de juridiction et unité du droit fiscal, *RFDA*, 1990, p. 823.

⁵⁵ T. RICARD, L'originalité de la procédure pénale en matière fiscale, *Dr. fisc.*, 2007, n° 3, comm. 56-57, p. 55.

⁵⁶ W. JEANDIDIÉ, Les sanctions pénales en matière fiscale, *Dr. fisc.*, 2007, n° 3, comm. 58, p. 58.

⁵⁷ Ce principe est posé par un arrêt de principe de la Cour de cassation en date du 12 mai 1976.

53. En ce qui concerne les sanctions pénales en matière fiscale, la pénétration du droit fiscal dans le domaine pénal n'enlève en rien le classement effectué autour des peines principales et secondaires.

Le contribuable poursuivi du délit de fraude fiscale peut encourir la sanction la plus grave correspondant à la privation de liberté même si la punition la plus courante reste l'amende⁵⁸.

Corrélativement à cette infliction, il connaît des peines secondaires obligatoires relatives par exemple, à l'interdiction de participer aux travaux de certaines commissions⁵⁹, et d'autres facultatives pouvant concerner la privation des droits civiques, civils et de famille⁶⁰.

54. L'importance des sanctions tant fiscales que pénales de la fraude nous conduit au constat suivant : la répression de la fraude fiscale s'inscrit au sein d'une préoccupation majeure des pouvoirs publics.

Or ce même terrain répressif est miné d'obstacles pour le législateur qui doit trouver un équilibre entre la force du principe de légalité de l'impôt et les droits du contribuable.

La problématique de notre étude réside dans la juste mesure de cette conciliation.

B. Problématique du travail

55. L'analyse de la légitime répression de la fraude fiscale nous pousse à l'étude de la conciliation des pouvoirs de l'administration fiscale avec les droits du contribuable (1) et au contrôle de ses prérogatives (2).

1. La conciliation des pouvoirs de l'administration fiscale avec les droits du contribuable

56. Le contribuable tient des droits de son statut de citoyen contribuable (a) qui doivent être conciliés avec l'objectif de lutte contre la fraude fiscale comme l'a rappelé le Conseil constitutionnel (b).

⁵⁸ L'amende encourue en cas de fraude fiscale s'échelonne entre 3700 euros pour les plus communément rencontrés et 225 000 euros pour les personnes dépositaires de l'autorité publique ou encore pour les auteurs du délit de financement d'une activité terroriste qui utiliseraient à cette fin des fonds procurés par une fraude fiscale.

⁵⁹ Art. 1753 du CGI.

⁶⁰ Art. 1741, alinéa 3 du CGI.

a. Une confrontation née de la citoyenneté fiscale

57. L'interprétation de la notion de fraude fiscale met en lumière la teneur particulière des rapports entretenus par le contribuable avec l'administration fiscale.

Celle-ci ne peut être comprise qu'au regard de son fondement premier, la citoyenneté fiscale.

58. L'objet de la fraude fiscale, l'impôt, entendu dans une dynamique contemporaine, matérialise la rencontre du consentement du citoyen considéré de manière particulière, le citoyen contribuable, avec le droit, et demeure selon l'expression de G. Vedel « *une chose de l'homme* ».

C'est également ce même citoyen qui, par l'article 14 de la Déclaration de 1789, va légitimer et organiser juridiquement le transfert du pouvoir fiscal du peuple à ses représentants.

Le principe du consentement de l'impôt ne peut être considéré autrement que comme un phénomène citoyen⁶¹ qui reconnaît la nécessité de contribuer aux charges publiques.

Sa traduction institutionnelle lui enlève par là même son caractère arbitraire.

La répression de tout évitement à l'impôt est alors caractéristique du fonctionnement des institutions de l'Etat de droit.

59. Si l'on s'en réfère donc à cet ordonnancement juridique, nous devinons les prémices d'une hiérarchie des normes au profit des droits fondamentaux du contribuable, sous le contrôle des juges, mais également le dessein d'une justice fiscale⁶².

La difficulté sera alors de donner un contenu à cette dernière pour les deux parties en présence, l'administration fiscale et le contribuable, et de nous pencher plus précisément sur la légitimation des modalités d'exécution de la répression de la fraude fiscale.

60. La pertinence d'associer la citoyenneté à la fiscalité prend tout son sens dans la mesure où si elle implique la participation à l'expression de la souveraineté, elle devient l'élément de conciliation entre les prélèvements obligatoires considérés comme nécessaires

⁶¹ M. BOUVIER, *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt*, L.G.D.J, coll. système, 9^eéd., 2008, p.13.

⁶² Matériellement, la justice fiscale prend la forme de procédures fiscales qui ont pour vocation de codifier les rapports entre l'administration et le contribuable. Pour les auteurs J. GROSCLAUDE et P.MARCHESSOU, « *Dans un Etat démocratique, les procédures sont l'indice de développement de la société : parce que la règle est connue préalablement et qu'elle est complexe, le citoyen qui s'en prévaut sera protégé par cette complexité* », *procédures fiscales*, Dalloz, 5^e éd., 2009, p.1.

aux ressources ordinaires de l'Etat et le devoir du citoyen contribuable de participer à cette contribution commune.

L'impôt considéré comme une relation politique est d'ailleurs au centre de la réflexion de Montesquieu dans *L'esprit des Lois*. Si le prix de la liberté à payer est l'impôt, il n'a donc plus les caractères d'une contrainte mais s'avère être une conduite de citoyen.

Nous pouvons ainsi parler de citoyenneté fiscale⁶³ et trouver avec cette sémantique l'un des fondements primordiaux de l'obligation fiscale car en finançant les besoins de l'Etat, il justifie son existence en devenant l'une des conditions essentielles pour une vie cohérente et organisée en société.

61. Comme le souligne l'apport de Gaston Jèze à la construction du droit fiscal positif, l'individu, communément dénommé citoyen et contribuable mais toujours membre d'une communauté, « doit rester le centre d'attention du système fiscal⁶⁴ ».

Cet « *humanisme fiscal* » attire l'attention sur les deux approches consubstantielles de la notion de citoyenneté fiscale : les fondements de l'obligation fiscale et son encadrement par le droit fiscal.

En effet, il faut garder à l'esprit que l'acceptation de l'impôt sous entend par sa formulation une limitation de son arbitraire et va être constitutif de droits pour le contribuable.

La simple faculté conférée au contribuable de les faire prévaloir, entérine le glissement de la définition de citoyen sujet de droits⁶⁵ à celle de contribuable concernant la matière fiscale.

62. La légitimité de l'impôt et de son mode de prélèvement relève donc de sa simple appartenance à une communauté politiquement et juridiquement organisée.

Cette soumission égale et commune à l'Etat inscrit un des principes indispensables au consentement du contribuable, l'universalité et le respect du principe d'égalité.

⁶³ E. de CROUY CHANEL, la citoyenneté fiscale, *Arch. Phil. Droit*, 2002, p 39.

⁶⁴ F. QUEROL, Gaston Jèze et la théorie du partage équitable de l'effort fiscal, in *Doctrines fiscales à la redécouverte des grands classiques*, L'Harmattan, 2007, p.39.

⁶⁵ Cf. E. de CROUY CHANEL, art. préc. cit. L'auteur soumet une autre subdivision différenciant le citoyen passif ou les droits de l'administré, le citoyen participatif ou le droit du contribuable à participer à l'application de la loi fiscale et enfin, le citoyen titulaire de droit politique, p. 48 à 50.

b. Une exigence constitutionnelle

63. La portée des droits fondamentaux du contribuable ne se limite pas à l'organisation structurelle du pouvoir, elle va conditionner son effectivité.

A ce titre, le Conseil constitutionnel veille à ce que ne soit pas porté atteinte de manière injustifiée aux principes constitutionnels bien qu'il soit constant que la matière fiscale le conduise à opérer des conciliations entre des impératifs ayant la même valeur.

Il en est ainsi entre l'exigence de lutte contre la fraude fiscale⁶⁶ et l'exercice des libertés individuelles.

En rappelant « *qu'il découle nécessairement de ces dispositions ayant force constitutionnelle que l'exercice des libertés individuelles ne saurait en rien excuser la fraude fiscale ni en entraver la légitime répression* », les juges suprêmes tendent à faire primer la nécessité de l'impôt et l'article 13 de la DDHC sur les garanties procédurales du contribuable en reconnaissant que cette atteinte est justifiée⁶⁷.

L'apport de cette décision est fondamental pour la compréhension de notre travail et nous donne des axes de réflexion.

64. En l'espèce, il est reconnu que par principe, certaines modalités de la répression de la fraude fiscale soient compatibles avec l'exercice des libertés individuelles sous couvert de l'intervention du juge judiciaire.

Il est compris par le juge constitutionnel comme le gardien de la liberté individuelle du contribuable dans toutes ses composantes et notamment pour cette affaire, comme le protecteur de l'inviolabilité du domicile.

En rappelant ici la portée de l'article 13 de la DDHC et toute la force du caractère nécessaire de l'impôt, le juge constitutionnel en conclut à la régularité de ces contrôles fiscaux.

65. Cette solution fixe le sort réservé à l'appréciation des méthodes de l'administration fiscale.

En effet, quelle belle déclaration de principe au regard de l'objet du contrôle du Conseil qui n'avait comme but que de donner une base légale incontestable aux perquisitions et saisies

⁶⁶ La lutte contre la fraude fiscale constitue un objectif à valeur constitutionnelle comme le Conseil dans plusieurs de ces décisions ; Cons. const., n° 99-424 DC, 29 décembre 1999 et Cons. const., n° 2001-457 DC, 27 décembre 2001.

⁶⁷ Cons.const. n° 83-164 DC, 29 décembre 1983, Loi de finances pour 1984, cons. 27 ; *Rec.* p. 67.

opérées par l'administration en matière d'impôts directs et de taxe sur le chiffre d'affaires qui en étaient alors dépourvues.

Et c'est là toute la difficulté de la répression fiscale.

L'administration utilise des moyens flirtant avec les limites de légalité entachant la matérialité des procédures d'imposition d'une illégitimité tangible.

C'est alors au juge tant constitutionnel que fiscal qu'il revient de « redorer » l'image de ces mécanismes à contrecoup, ces derniers œuvrant dans le même temps au développement et à la consolidation des droits et garanties du contribuable confrontés aux pouvoirs de l'administration fiscale.

66. Concernant l'exercice antérieur des perquisitions fiscales, le secrétaire d'Etat au budget de l'époque reconnaissait les failles de ces modalités d'exercice en relevant une certaine hypocrisie : « *on effectue une perquisition, mais on ne dit pas que c'est pour rechercher une infraction fiscale et l'on justifie l'intervention par la recherche d'une infraction à l'ordonnance de 1945*⁶⁸ ».

En précisant que cette procédure « *a été utilisé un millier de fois depuis 1945 et dans l'illégalité*⁶⁹ », toute l'ampleur de l'irrégularité était mise à plat devant le juge constitutionnel. Or s'il ne peut condamner l'esprit d'une telle mission, la lutte contre la fraude fiscale, il va s'atteler à préciser quelles doivent être ses modalités d'exercice.

En parant la répression de la fraude fiscale de certaines garanties en termes de procédure qui peuvent être renversées selon les circonstances, il choisit une voie délicate qui laisse plusieurs interrogations en suspens.

Qu'en sera-t-il du contenu de l'infraction appréhendée, quelle procédure sera mise en œuvre à cet effet et le juge sera-t-il doté des prérogatives suffisantes de contrôle et de sanction de l'action administrative?

La problématique de la légitime répression de la fraude fiscale s'inscrit dans ces points.

2. Le contrôle des prérogatives de l'administration fiscale

67. La légitime répression de la fraude fiscale fait référence à l'utilisation des différentes possibilités offertes à l'administration fiscale pour l'exercice de sa mission, la lutte contre celle-ci.

⁶⁸ JO Sén., 10 décembre 1983, p. 4043.

⁶⁹ JO AN 17 décembre 1983, p. 6700.

Cette fin légitime en soi va venir justifier les moyens répressifs mis en œuvre pour prévenir, détecter et sanctionner la fraude fiscale⁷⁰.

La pluralité de formes que peut revêtir cette dernière justifie que l'administration fiscale se dote de moyens importants afin de corriger ces manquements à la loi fiscale.

Elle va donc bénéficier de « *permission d'agir* » dont les limites ne seront fixées essentiellement que devant le juge, puis reprises dans un second temps par le législateur.

Ce particularisme nous conduit, dans un premier temps, sur le terrain non seulement du détournement de pouvoir comme avec le cas des perquisitions fiscales mais de manière plus générale sur l'utilisation de son pouvoir discrétionnaire et sur ses différentes manifestations.

68. Le contribuable se voit confronté au pouvoir discrétionnaire de l'administration fiscale tout au long de la procédure d'imposition et la question soulevée est de savoir la manière dont le juge appréhende ces différentes situations afin de concilier les pouvoirs inquisitoriaux de l'administration fiscale et les garanties du contribuable.

Il est présent dès l'élaboration du contenu même de l'obligation fiscale par l'intervention de la doctrine administrative, dans la mise en œuvre des procédures de contrôle et de rectification⁷¹ jusqu'à la saisine (facultative) de l'instance pénale.

Enfin, on se doit de constater qu'il irrigue le traitement non juridictionnel des litiges fiscaux en laissant à l'administration la décision de fixer le montant final des pénalités.

69. La matérialisation de ce pouvoir correspond au besoin de l'administration fiscale de se détacher dans une certaine mesure de la loi dont les prévisions sont trop restrictives pour appréhender l'ensemble des fraudes fiscales et pour les sanctionner comme il se doit.

Il lui revient donc le devoir de s'accaparer de ces manquements fiscaux par des interventions nécessaires, relevant du domaine des procédures d'imposition, tout en bénéficiant du soutien des juges pour porter atteinte ponctuellement aux garanties du contribuable.

Or, force est de constater qu'au fil de la jurisprudence, le terme « *nécessaire* » ne va pas forcément de pair avec « *adéquat* ».

L'administration fiscale se voit reprocher des agissements, il est vrai, en faveur de leur efficacité contextuelle, mais au détriment des garanties légales du contribuable.

⁷⁰ Afin de caractériser la fraude fiscale, nous emploierons indifféremment les termes de manquement fiscal, d'évitement de l'impôt et tout autre qualificatif reflétant l'intention d'éluder l'impôt.

⁷¹ La procédure de rectification doit se comprendre comme la procédure d'établissement de l'impôt assortie des sanctions fiscales infligées pour le manquement constaté.

Le terme du processus répressif n'est pas non plus exempt de toutes critiques, la correction de l'impôt pouvant distendre avec la réalité de l'infraction.

70. La pratique administrative laisse donc apparaître une instrumentalisation des procédures exorbitantes du droit commun.

A l'origine réservées aux contribuables les moins coopératifs avec l'administration fiscale et malgré un encadrement législatif très strict, les juges rencontrent un contentieux de plus en plus récurrent et contribuant au rejet de l'impôt par ce dernier.

Les réponses apportées sont propres à la spécificité de l'obligation fiscale et traduisent un mécanisme de régulation particulier.

L'office du juge ne cesse d'être renforcé et il va apporter régulièrement sa pierre à l'édifice de la répression fiscale comme en témoigne la nouvelle codification de l'abus de droit qui conforte son activité régulatrice et le rôle qu'il joue dans le développement des garanties du contribuable.

Comme le rappelle le Professeur Lambert en la matière, « les faits précèdent le droit ⁷² ».

Le schéma serait donc le suivant : « *le juge de l'impôt se penche sur la vision procédurale novatrice de la doctrine administrative et le législateur se contente de l'examiner pour parfois la consacrer*⁷³ ».

71. Partant de ce constat, la légitime répression de la fraude fiscale sous-tend une problématique à laquelle seule l'analyse des procédures d'imposition nous permet de répondre.

Si des efforts constants sont réalisés pour atteindre l'équilibre nécessaire entre les pouvoirs de l'administration et les droits du contribuable, nous ne pouvons que constater les faiblesses persistant au sein de cette conciliation.

72. Ainsi, malgré le recadrage des moyens de détection de la fraude fiscale qui introduit un nouveau souffle dans la légitimité de l'action administrative (**1^{ère} partie**), le mécanisme de sanction demeure perfectible (**2^{ème} partie**) et la protection des garanties du contribuable n'est encore que trop peu effective.

⁷² T LAMBERT, *Contrôle fiscal, droit et pratique*, PUF, 2^o éd., 1998, p. 380.

⁷³ J. C DRIE, *Procédures de contrôle fiscal, La voie de l'équilibre*, L'Harmattan, coll. Finances publiques, 2005, p. 116.

1^{ère} PARTIE :

LE RECADRAGE DES MOYENS DE DETECTION DE LA FRAUDE FISCALE

2^{ème} PARTIE :

LE MECANISME PERFECTIBLE DE LA SANCTION DE LA FRAUDE FISCALE

1^{ère} PARTIE : LE RECADRAGE DES MOYENS DE DETECTION DE LA
FRAUDE FISCALE

Titre 1. La légitimation des mesures préventives dans la lutte contre la fraude fiscale

73. La définition du cadre juridique de la fraude fiscale s'inscrit dans une approche renouvelée des relations entre l'administration des impôts et le contribuable.

« *Inciter plutôt qu'obliger, dissuader plutôt qu'interdire*⁷⁴ »

74. L'appréhension de toute forme d'évitement de l'impôt par l'administration fiscale intervient dans un contexte de crise financière pour l'Etat et dans la manière de s'interroger sur l'optimisation de la fiscalité nationale.

L'environnement légal du contribuable est au centre des préoccupations dans la mesure où il va conditionner effectivement les possibilités offertes aux pouvoirs publics pour percevoir l'impôt objet de la fraude.

75. Les droits et les devoirs de chacun se doivent d'être analysés au sein de la définition du cadre juridique de la fraude fiscale et nous pousse à préciser les formes de gouvernance fiscale mise en œuvre à cet effet.

Force est de constater que de nouvelles caractéristiques émergent concernant les moyens mis en œuvre pour lutter contre les comportements fiscaux les plus déviants en mettant en avant une responsabilisation accrue des contribuables et de l'administration fiscale et ce, en les confrontant tout au long des procédures d'imposition.

La gestion de la fraude fiscale s'étoffe d'une dimension préventive jugée par les autorités nationales et internationales comme un des outils les plus pertinents dans la quête de relégitimation de l'impôt⁷⁵.

Cette prise en compte en amont de la volonté du contribuable dans la naissance de sa créance fiscale conforte l'apparition d'une forme de régulation fiscale dont l'objet n'a de consistance que de s'employer à conforter la sécurité juridique et d'améliorer la gestion de l'impôt en limitant ainsi les contentieux.

⁷⁴ M. COLLET, *Droit fiscal*, op. prec. cit., p. 189.

⁷⁵ Cf. M. BOUVIER, La lutte contre l'évasion fiscale internationale : répression ou prévention ?, *RFFP*, 2010, n°110, p.VII.

76. Nous serons amenés à préciser la manière dont se développe la stratégie d'encouragement au civisme fiscal (**chapitre 1**) avant de nous pencher sur l'appréhension de la fraude fiscale par l'administration (**chapitre 2**).

Chapitre 1. Une stratégie d'encouragement au développement du civisme fiscal

77. Le civisme fiscal se définit comme l'accomplissement volontaire des obligations fiscales par le contribuable.

Visant à limiter l'apparition de la fraude, il se matérialise par un dispositif d'incitation à l'utilisation des techniques légales qui a pour finalité de « récompenser » ce comportement tant en offrant des allègements d'impôts qu'en faisant bénéficier d'une assurance « *anti redressement* ».

L'ensemble de ces mesures est louable sur la forme mais soulève des interrogations sur le fond.

L'habileté fiscale ne doit pas être considérée comme une fraude fiscale dans la mesure où elle ne fait pas l'objet d'une répression.

La doctrine s'emploie à un effort de différenciation entre ces deux notions car la frontière est mince et place légitimement le contribuable dans une posture où il est susceptible de faire des amalgames.

78. Le comportement des contribuables est soumis à une appréciation minutieuse de l'administration fiscale en vue de lutter contre la fraude.

Or comment différencier de manière légitime pour ce dernier un choix fiscal autorisé de manière ponctuel et susceptible d'être remis en cause, d'un autre par définition illégal ?

Pour B. Navatte, « *le contribuable habile poursuit le même but que le contribuable fraudeur : il cherche à se soustraire au paiement de tout ou partie d'un impôt quelconque. C'est cette recherche du même but qui a conduit à les assimiler. Nous avons dit que cette tendance était fâcheuse. En effet, s'ils poursuivent bien le même but, ils emploient, pour y parvenir, des procédés totalement différents. On ne peut réserver le même sort à une personne qui contrevient sciemment à une prescription claire de la loi et à celle qui cherche à profiter soit d'une imprécision, soit d'une lacune de la loi sans se mettre en contravention avec elle*⁷⁶ ».

⁷⁶ P. NAVATTE, La fraude et l'habileté en droit fiscal, Dalloz, 1951, p. 88.

A la lumière de ces propos, si l'habileté fiscale se situe *intra legem*, il convient de remarquer qu'avec la fraude fiscale stricto sensu, elle comporte une composante commune, la volonté d'éluder l'impôt même si la caractérisation de l'élément matériel n'est pas présente.

79. De surcroît, l'assimilation à la fraude fiscale ne s'arrête pas là car la mise en œuvre de tels procédés provoque la raison d'être des mesures répressives, une rupture d'égalité entre les contribuables.

Où se situe alors la justification de l'incitation à l'habileté fiscale ?

L'acceptation par les pouvoirs publics de ces mécanismes constitue une mise en œuvre d'une stratégie fiscale visant à diminuer les risques de fraude.

Le dépassement de ces difficultés permet de prendre en compte un environnement où la concurrence fiscale est bien présente et dans lequel il appartient au législateur d'entamer un processus de relégitimation de l'impôt pour le contribuable.

80. Cette constatation nous conduit à l'étude de la naissance de l'obligation fiscale individualisée tournée vers une meilleure acceptation de l'impôt national pour le contribuable (**section 1**).

Elle s'accompagne de différentes mesures visant à favoriser l'échange et le dialogue entre ce dernier et l'administration fiscale qui participent à une plus grande sécurité juridique (**section 2**).

Section 1. La naissance de l'obligation fiscale individualisée

81. La naissance de l'obligation fiscale individualisée peut être considérée comme le fait générateur de la fraude fiscale pour le contribuable.

Elle va le placer en demeure d'agir, autrement dit, elle va l'obliger à s'acquitter au terme de l'opération d'imposition, d'un montant dû.

82. La problématique qui se pose ici rejoint la délicate conciliation entre l'optimisation fiscale offerte au contribuable et l'apparition de faits fiscaux tombant sous le coup de la fraude par le mécanisme de l'évasion fiscale.

L'acceptation de ce qui est légal et tolérable est confrontée à une vision de l'évasion fiscale découlant d'une interprétation abusive des textes et se heurtant à la liberté de gestion.

Des mesures préventives sont donc instituées en vue de regagner la confiance du contribuable dans le système fiscal français.

Les pouvoirs publics témoignent ainsi qu'ils demeurent soucieux de préserver ses intérêts patrimoniaux tout en les conciliant à l'exigence des impôts.

83. Les difficultés d'application de ces procédés touchent à la portée du principe de légalité fiscale pour le contribuable et à la légitimité de son obligation fiscale.

La situation juridique de ce dernier devrait converger vers une application objective, générale et impersonnelle de la loi⁷⁷.

Or, l'application formelle et matérielle de celle-ci trouve des tempéraments et le traitement fiscal en principe réservé à un cas précis démontre qu'il subsiste plusieurs choix fiscaux possibles pour les contribuables placés dans des situations analogues, incités par une pratique administrative qui les protège même en raison de sa potentielle illégalité.

84. Cette réalité s'explique par la volonté de mettre en place une véritable stratégie de lutte contre la fraude par le développement du civisme fiscal qui va produire des effets sur l'obligation fiscale individualisée (§1).

Cette place centrale donnée au contribuable va permettre d'influer sur l'établissement même de l'impôt, objet de la fraude (§2).

§1. L'individualisation de l'obligation fiscale dans la perspective de lutte contre la fraude fiscale

85. Nous nous devons d'aborder le phénomène d'imposition sous un fait établi : « *la nature humaine est foncièrement égoïste*⁷⁸ ».

Aussi, le développement du civisme fiscal dans la lutte contre la fraude fiscale ne peut être qu'une solution des plus pertinentes afin d'inciter le contribuable à satisfaire à l'obligation de payer ses impôts.

Le fait de conformer le comportement individuel des contribuables à l'intérêt général est salubre et il appartient aux pouvoirs publics d'encourager une telle pratique.

⁷⁷ J. LAMARQUE, O. NEGRIN et L. AYRAULT, *Droit fiscal général*, op. cit., p. 355.

⁷⁸ G. JEZE, *Cours de science des finances et de législation financière française*, Paris, Giard, 1922, p. 457.

86. Cette gouvernance fiscale stratégique se traduit par la recherche d'une collaboration du contribuable à l'obligation fiscale individualisée (A) et par des mesures tendant à la planification fiscale de son comportement (B).

Nous sommes donc en présence d'une conception préventive des moyens de lutte contre la fraude fiscale telle que la DGI en faisait la promotion⁷⁹.

A. La recherche d'une collaboration du contribuable à l'obligation fiscale individualisée

87. Partant du postulat que « *les meilleures intentions ne font pas les meilleures lois*⁸⁰ », il est à remarquer particulièrement en droit fiscal que les différentes dispositions dévolues au développement du civisme fiscal témoignent de la digression faite au principe d'égalité, d'unilatéralité et de légalité devant l'impôt.

88. L'opération d'imposition constitutive de la fraude fiscale ne peut être réduite au schéma qu'à une situation donnée du contribuable correspond de manière automatique et équivoque un régime d'imposition.

Cette première conception fluctuante du principe d'égalité entre contribuable nous plonge directement au cœur de l'application légitime de la loi fiscale qui peut placer les contribuables bénéficiant d'une même situation au centre de déséquilibres des uns par rapport aux autres.

89. La recherche d'une collaboration du contribuable à l'obligation fiscale individualisée se traduit par son intervention dans l'application des normes fiscales (1) mais également, par la prise en compte de sa volonté dans la détermination de son régime d'imposition (2).

1. L'intervention du contribuable dans l'application des normes fiscales

90. La détermination du régime d'imposition procède de l'application de la loi fiscale pour le contribuable.

Cette rencontre va lier ce dernier à l'administration car elle va conditionner *in fine* le paiement de l'impôt susceptible de faire l'objet de contrôles et de redressements.

⁷⁹ En rappelant dans son contrat de performance 2006-2008 les termes de l'article 13 de la DDHC de 1789, la DGI réaffirme sa stratégie de prévention de la fraude fiscale.

⁸⁰ E. du PONTAVICE, *L'autonomie du droit de la famille*, éd. Techniques et Economiques, *Annales de la Faculté de Droit et des Sciences Economiques de Paris-Sceaux*, 1974, p. 87.

Cette étape se révèle déterminante car elle consacre objectivement la place du consentement du contribuable au prélèvement fiscal mais également car elle témoigne de la nécessité pour l'administration fiscale de prendre en compte cette composante **(a)**.

Il ne saurait pour autant en découler la mise en place d'une relation contractuelle à ce stade **(b)**.

a. La place du consentement à l'impôt

91. La détermination du régime d'imposition nous renvoie à la concrétisation et à l'individualisation des normes fiscales en opérant la constatation du fait générateur et la liquidation de la créance⁸¹.

De cette opération va naître une décision d'imposition qui conduit le contribuable au paiement de sa dette fiscale en le liant à l'administration fiscale.

Si l'obligation de procéder au recouvrement de l'impôt n'amène que peu de remarques à ce stade, il nous faut cependant nous attarder sur le contenu de cette obligation de payer qui va concilier toute la force de cette injonction à l'approbation du contribuable nécessaire à la lutte contre la fraude fiscale.

Elle tient son originalité du fait qu'elle voit le jour dans la relation primaire qui unit le contribuable au fisc et qui va aboutir à la créance de l'impôt.

92. Les difficultés soulevées ici tiennent donc au maintien du consentement à l'impôt par le contribuable dans la mise en œuvre du processus d'imposition.

Il est en effet certain que la recherche de l'acquiescement au prélèvement demeure encore le moyen le plus efficace de lutter contre la fraude fiscale.

La solution retenue est alors d'associer le contribuable à la matérialisation de sa situation fiscale afin de renforcer le sentiment de légitimité nécessaire dans ses relations avec l'administration fiscale.

Elle va orienter des conditions d'imposition particulières qui vont laisser une marge de liberté encadrée au contribuable en lui permettant de jouir de l'illusion de la maîtrise du fait générateur de l'impôt qui lui est propre, et de sa liquidation.

⁸¹ M.PELLETIER, *Les normes du droit fiscal*, Nouvelle bibliothèque des thèses, Dalloz, 2008, p. 329.

93. Pour ce faire, il convient de distinguer les éléments subjectifs du régime d'imposition sur lesquels nous aurons l'occasion de revenir de la position initiale qui est celle de la participation du contribuable à la formation objective de la norme d'imposition⁸².

Nous pouvons ainsi nous référer aux propos de C. Eisenmann qui définit les auteurs de la norme comme « *les individus ou collègues qui ont la faculté de consentir ou de refuser leur consentement à l'adoption des normes, de se prononcer pour ces normes ou contre ces normes*⁸³ ».

Cette construction est fondamentale pour expliquer les tempéraments apportés à l'application de la loi fiscale car elle nous permet de lier juridiquement le consentement du contribuable au paiement de l'impôt.

Elle s'avère donc nécessaire d'un point de vue théorique mais également pratique pour tous les mécanismes liés au paiement d'acompte et au paiement spontané.

En effet, la faculté reconnue au contribuable de s'acquitter d'une partie de son imposition avant toute intervention des services fiscaux et ce de surcroît avant la date d'exigibilité de la créance conforte cette théorie.

94. Il doit être reconnu que le fait de payer ses impôts de manière spontanée constitue une participation objective du contribuable au fait générateur de l'impôt en dehors d'une application stricte de la loi fiscale entendue comme sanctionnée en cas de manquement car « *faute de quoi il est impossible de déterminer qu'il était soumis à cette obligation individuelle à l'instant T*⁸⁴ ».

De plus, si la doctrine s'entend sur le point de reconnaître que la décision d'imposition constitue l'acte contre lequel peut s'élever la contestation du contribuable, elle va ainsi matérialiser la légitimité des réclamations contentieuses ultérieures.

95. L'assimilation de la volonté du contribuable à l'application de la loi fiscale permet de rendre compte d'une nouvelle facette précieuse des moyens de lutte contre la fraude fiscale, l'assise d'une relation fondée sur le civisme fiscal.

Elle permet une responsabilisation du contribuable qui va pouvoir influencer sur la concrétisation de son obligation fiscale à plusieurs niveaux, tant sur celle émanant de l'administration que sur celle créée par lui-même de facto.

⁸² M. PELLETIER, *Les normes du droit fiscal*, op. cit., p. 416.

⁸³ C. EISENMANN, *Cours de droit administratif*, T. 2, L.G.D.J., 1983, p. 520.

⁸⁴ M. PELLETIER, *Les normes du droit fiscal*, op. cit., p. 418.

La portée de la répression fiscale pour le contribuable à la lumière de cette marge de manœuvre n'est donc plus la même : elle devient le corollaire de l'application du principe de confiance légitime.

b. L'exclusion d'une relation fiscale contractuelle entre le contribuable et l'administration fiscale

96. La survenance de l'intervention du contribuable dans la matérialisation objective de son régime d'imposition met en avant la problématique de la contractualisation des rapports entretenus entre l'administration fiscale et celui-ci.

Cette tendance du droit contemporain n'échappe pas à la réalité du droit fiscal même si nous ne pouvons admettre la formation stricto sensu d'un contrat entre ces protagonistes à ce stade. Le caractère unilatéral des normes d'imposition prime, même si les rapports juridiques émanent de plus en plus de la négociation.

97. La lutte contre la fraude fiscale requiert « *l'existence d'un minimum de collaboration du contribuable à l'opération fiscale* ⁸⁵ » en raison de la diversité des possibilités qui lui sont offertes mais aussi par le système principalement déclaratif.

Or le consentement à l'impôt du contribuable ne conditionne pas l'existence des lois fiscales mais tempère leur application et si on lui reconnaît le pouvoir d'inférer sur la légalité fiscale, elle reste matérialisée par la présence d'un acte unilatéral.

Le Commissaire du Gouvernement G. Bachelier a d'ailleurs jugé utile de rappeler que « *la loi fiscale n'a pas la nature d'un contrat, même si cet argument a été avancé parfois* ⁸⁶ ».

98. Ainsi, les phases de négociation, de dialogue ainsi que les différents mécanismes d'acceptation de l'impôt ne seront pas en mesure de changer la nature de la norme comme le réaffirme constamment la jurisprudence et la doctrine.

Elles n'ont pas leur place dans la phase contentieuse juridictionnelle et à ce titre, elles ont justifié l'intervention des juges au sujet de la doctrine administrative.

⁸⁵ J.J BIENVENU et T. LAMBERT, *Droit fiscal*, op. cit., p. 113.

⁸⁶ G. BACHELIER, concl. sur CE, 30 novembre 1994, *Sté Résidence Dauphine*, req. n°128516, *RJF* 1/95, n°132.

L'interprétation formelle de la loi fiscale selon l'article L. 80 A du LPF reste une expression unilatérale de la volonté de l'administration fiscale même si elle est contenue dans un support contractuel qualifié ainsi par les juges⁸⁷.

Si le Conseil d'Etat se livre à une interprétation extensive de la forme que peut revêtir la doctrine dans la décision *Lubrano* de 2001⁸⁸, il n'en reste pas moins que la validité de l'accord est reconnue en raison du fait que l'administration fiscale n'en conteste pas le contenu.

La doctrine administrative peut donc être véhiculée par un contrat mais elle ne forme pas avec lui un ensemble indivisible.

2. La prise en compte de la volonté fiscale du contribuable

99. Le contribuable est tenu de supporter le prélèvement mis à sa charge par la loi fiscale en raison de son caractère impératif. La volonté de frauder est caractérisée par la manifestation d'agissements voués à échapper à cette situation de sujétion pour le redevable. Afin de concilier cet antagonisme, des mécanismes légaux sont prévus afin de consentir un espace de liberté au contribuable dans ses choix de gestion **(a)** mais également en vue de personnaliser son régime d'imposition **(b)**.

L'assise de la collaboration du contribuable est capitale, particulièrement au sein d'un système déclaratif.

a. Un espace de liberté consenti au contribuable

100. Le fait générateur de la fraude fiscale inhérent au fait générateur de l'impôt doit nécessairement s'apparenter au comportement du contribuable et ne peut être rattaché à un acte émanant de l'administration fiscale.

Cette considération est appuyée par la jurisprudence du Conseil d'Etat et l'exemple des taxes d'urbanisme.

En effet, afin de caractériser le fait générateur de la taxe, les juges écartent la délivrance du permis de construire et le procès verbal constatant l'irrégularité des constructions pour ne

⁸⁷ CE, 7 mai 1975, req. n°94075, Dr. fisc., 1975, n°31, comm. 1088 ; *Rec. Lebon*, p. 288.

⁸⁸ CE, 9° et 10° sous-sect., 27 avril 2001, *Lubrano*, req. n°200659, *RJF* 7/01, n° 968, concl. J. Courtial, BDCF 7/01, n° 99.

retenir que l'achèvement des constructions irrégulières et son caractère indissociable avec les agissements du contribuable⁸⁹.

101. L'amélioration et l'assise du civisme fiscal passe alors nécessairement par la prise en compte de la volonté fiscale du contribuable en lui ménageant des espaces de liberté. Cette stratégie fiscale qui consiste à asseoir son acceptation à l'impôt trouve ses fondements au sein de l'article 5 de la DDHC qui consacre que « *tout ce qui n'est pas défendu par la loi ne peut être empêché, et nul ne peut être contraint à faire ce qu'elle n'ordonne pas* ».

L'application de cette règle en la matière trouve une traduction avec le principe d'une libre gestion.

102. La portée de la loi fiscale sur les choix de gestion du contribuable fut précisée une première fois par le Conseil d'Etat en 1958 en rappelant que « *le contribuable (...) n'est jamais tenu de tirer des affaires qu'il traite, le maximum de profit que les circonstances lui auraient permis de réaliser*⁹⁰ ».

Nous retrouvons ici un premier frein posé à l'administration fiscale dans la mesure où il en ressort qu'elle ne peut ni préjuger à l'avance de la gestion que le particulier va entreprendre de ses affaires, ni s'immiscer dans ses choix.

A titre d'exemple, les modalités d'endettement de l'entreprise font partie intégrante de la liberté de gestion reconnue par la jurisprudence fiscale⁹¹ et l'administration ne saurait porter un regard réprobateur sur cette pratique.

De surcroît, la portée des libertés communautaires et notamment la liberté d'établissement rentre dans les modalités d'exercice de cette autonomie qui ne peut être condamnable par principe.

103. Cette protection accordée au contribuable va lui permettre de consolider juridiquement ses choix de gestion qui, sans être appréciés comme une fraude fiscale, peuvent avoir comme conséquence de minorer son imposition.

La possibilité d'user de cette habileté fiscale est loin d'être admise sans nuances mais contraint l'administration au respect du principe de non immixtion au sein de la gestion de l'entreprise.

⁸⁹ CE, plen., 23 juin 1986, *Rubin*, req. n° 60250 ; *Rec. Lebon*, p. 170.

⁹⁰ CE, 7 juillet 1958, req. n°35977, *Dr. fisc.*, 1958, n°44, comm. 938.

⁹¹ Cf. H. KRUGER, *Liberté de gestion et endettement des entreprises en droit fiscal*, L.G.D.J., 2007.

Le droit de choisir la voie la moins imposée a d'ailleurs été repris par le Conseil constitutionnel à l'occasion de la censure pour complexité excessive et défaut d'intelligibilité du premier dispositif général de plafonnement des « niches fiscales »⁹².

Le texte reprend la faculté offerte au contribuable d'opérer des arbitrages et d'y conditionner la charge finale de l'impôt.

104. La libre gestion fiscale et le choix de la voie la moins imposée ne sont cependant pas absolus et l'administration fiscale comme les juges veillent à la survenance d'abus.

Nous retiendrons à ce stade que le principe de liberté de gestion va de pair avec une responsabilisation fiscale du contribuable.

Comme le soulèvent certains auteurs⁹³, cette liberté n'est consentie qu'au prix de l'application de deux théories par l'administration, celle relative à l'imposition selon l'apparence que se donne le contribuable et l'autre concernant les décisions de gestion de l'entreprise.

105. Il s'agira alors pour le contribuable d'effectuer des choix adéquats dans la mesure où le fait de se placer délibérément sous un régime fiscal indu constitue une fraude fiscale. La Cour de Cassation s'est prononcée en ce sens à propos d'un chef d'entreprise ayant mis fin à son activité pour la recommencer sous une autre forme et bénéficier ainsi des exonérations d'imposition prévues en faveur des entreprises nouvellement créées⁹⁴.

b. La subjectivation du régime d'imposition

106. Le rapprochement entre la volonté du contribuable et le fait générateur de l'impôt s'exerce, principalement à ce stade, sous la forme d'options fiscales.

Elles vont permettre d'écarter la règle fiscale théoriquement applicable au bénéfice d'une autre disposition.

La présence d'éléments objectifs et subjectifs au sein de la détermination du régime d'imposition témoigne avec force de la nécessaire conciliation des intérêts du contribuable et de la mission de recouvrement de l'administration fiscale.

⁹² Cons. const., 29 décembre 2005, n° 2005-530 DC, Loi de finances pour 2006, § 69 à 89. Le Conseil rappelle que « la complexité du dispositif pourrait mettre une partie des contribuables concernés hors d'état d'opérer les arbitrages auxquels les invite le législateur ; (...) faute pour la loi de garantir la rationalité de ces arbitrages, serait altérée la justification de chacun des avantages fiscaux correspondants du point de vue de l'égalité devant l'impôt ».

⁹³ J. LAMARQUE, O. NEGRIN et L. AYRAULT, *Droit fiscal général*, Litec, coll. LexisNexis, 2009, p.401.

⁹⁴ Cass. Crim., 28 octobre 1991, *Bull.crim.* n° 382, p. 957.

Elle va permettre de trouver un équilibre entre le poids du prélèvement et sa liberté de gestion comprise comme le choix entre les différentes règles applicables.

107. L'option fiscale est donc une manifestation de la volonté du contribuable. Le juge administratif contrôle à ce titre la réalité de ce trait de caractère⁹⁵.

Ainsi, le rattachement d'un enfant majeur au foyer fiscal de ses parents ne saurait être considéré comme une erreur de l'administration dans la mesure où l'enfant a expressément demandé le rattachement et que les parents l'ont accepté⁹⁶.

108. La variété des régimes optionnels rendrait leur énumération fastidieuse, voire difficilement réalisable.

Cependant, ils présentent des particularités communes que l'on peut mettre en exergue.

Tout d'abord et afin de ne pas être remise en cause, l'option doit s'exercer régulièrement, c'est à dire en fonction de son objet et dans les formes imparties.

Le Conseil d'Etat a eu l'occasion de rappeler qu'un formalisme strict était généralement requis lorsqu'elle a vocation à influencer sur le principe même de l'imposition⁹⁷.

Cette condition respectée, l'option se voit ensuite opposable à l'administration mais également au contribuable en raison du fait que « *l'exercice par un contribuable, au titre d'une année d'imposition, d'une option qui lui est ouverte par la loi fiscale a le caractère d'une décision de gestion qui lui est opposable*⁹⁸ ».

109. La matérialisation d'une option fiscale, qui résulte d'un acte positif par le contribuable, nous conduit de manière générale sur le terrain glissant des régimes particuliers et à la faculté légale qui lui est accordée de s'affranchir de la norme d'imposition initiale voulue par le législateur.

L'utilisation de ces mécanismes qui paraît de prime abord conforter les avantages fiscaux du contribuable, engendre *de facto* une rupture d'égalité entre ces derniers et peut constituer un premier facteur d'injustice sociale susceptible d'en conforter certains dans l'utilisation de manœuvres frauduleuses.

⁹⁵ CE, 7^o et 9^o sous-sect., 16 avril 1980, req. n°10828, *RJF* 5/80, n°390.

⁹⁶ CE, 10^o sous-sect., 29 mars 2000, *Ouridjel*, req. n°210300, *RJF* 8-9/00, n°1042.

⁹⁷ CE, 23 janvier 1961, req. n° 39365, *Rec. Lebon*, p. 1019.

⁹⁸ CE, 11 février 1994, *Sté Ets Dupeux*, req. n°117302, *Dr. fisc.*, 1994, n°19, comm. 886, concl. G. Bachelier.

B. La planification du comportement fiscal du contribuable

110. La recherche d'une collaboration au paiement de l'impôt par le contribuable s'inscrit obligatoirement au sein des lignes directrices données par le législateur.

Les pouvoirs publics ont pris conscience que le poids des prélèvements obligatoires ne pouvait manquer d'avoir une incidence déterminante sur son comportement fiscal.

Il paraît alors indiqué de mener une action de persuasion afin d'accentuer la sensibilité du contribuable à l'impôt et d'en favoriser son paiement.

111. Cette évolution des finalités de la règle de droit fiscal combat le principe même de neutralité fiscale en appuyant le fait que l'exécution des obligations fiscales du contribuable doit s'orienter vers la réalisation d'objectifs d'une politique commune.

Or, la teneur et la portée de ces mesures laisse perplexe notamment quant à l'étude des droits fondamentaux du contribuable et quand bien même elles correspondraient à l'intérêt général.

En effet, cet interventionnisme fiscal apparaît interagir sur l'économie mais à quel prix pour le contribuable ?

112. La fiscalité utilisée comme arme tactique complexifie l'application de la loi fiscale et se révèle d'une efficacité incertaine (1).

De plus, sa mise en œuvre reste souvent l'expression d'un pouvoir discrétionnaire dont est dotée l'administration fiscale (2).

Au regard de la légitime répression de la fraude fiscale, cette fiscalité d'exception bien que contrôlée par les juges, remet en cause certains des caractères fondamentaux de la norme fiscale et affaiblit l'égalité entre contribuables.

1. Les enjeux de la fiscalité tactique

113. L'analyse critique de la fiscalité tactique par rapport à la matérialisation de la fraude fiscale exprime une double idée particulièrement paradoxale quant aux buts que l'on lui confère.

Si de telles mesures n'avaient de raison pour le législateur que d'optimiser la fiscalité nationale, leurs conséquences postulent pour l'effet inverse.

En effet, d'un point de vue théorique premièrement, ces dispositions témoignent d'une acceptation légale de la mise en œuvre d'un évitement de l'impôt.

Quant à leur réalité pratique dans un second temps, elle transgresse l'application effective de certains droits fondamentaux du contribuable et encourage d'une certaine manière la fraude.

La fiscalité d'exception se confronte donc aux droits fondamentaux du contribuable **(a)** même si elle reste sous le contrôle des juges **(b)**.

a. La fiscalité d'exception confrontée aux droits fondamentaux du contribuable

114. Les interventions de la puissance publique au sein de la fiscalité sont nombreuses et peuvent être considérées comme présentant une certaine originalité notamment au regard de la fonction classique de l'impôt à savoir « *l'entretien de la force publique* » et concernant « *les dépenses d'administration* »⁹⁹.

En effet, il convient de constater que les différents prélèvements obligatoires mis à la charge du contribuable n'ont plus comme vocation première de remplir les caisses de l'Etat mais apparaissent comme un moyen d'interagir sur les structures économiques et sociales du pays.

115. A cet effet, la loi va « *récompenser* » certains choix fiscaux en aménageant des régimes dérogatoires qui auront pour conséquences de diminuer le montant de l'impôt supporté par l'entité économique.

Cette dépense fiscale à la charge de l'Etat présuppose la participation active du contribuable à un objectif déterminé par la loi et par définition, ne concerne que les mesures incitatives.

Nous nous trouvons devant l'exemple le plus abouti du développement du civisme fiscal qui est, pour certains auteurs, le modèle de civisme le plus achevé¹⁰⁰.

116. L'encouragement à investir passe alors par l'apparition de régimes fiscaux de faveur concernant principalement l'investissement démographique, immobilier et le placement financier.

La multiplication des exceptions et autres dérogations que nous pouvons dès lors assimiler à un évitement licite de l'impôt, pose le problème des économies ainsi réalisées et de leur réel impact sur les structures économiques.

⁹⁹ Art. 13 de la DDHC.

¹⁰⁰ J.C. DUCROS, Le modèle fiscal du civisme, *RFFP*, 1996, n°56, p.130.

Elles ont pour effet de diminuer la charge fiscale supportée par le contribuable jusqu'à même, dans certains cas, en permettre l'exonération totale.

En effet, comme le souligne Martin Collet, « *la diversité des objectifs politiques et sociaux n'a d'égale que la multiplicité des techniques juridiques permettant d'aménager des cadeaux fiscaux*¹⁰¹ » qui prennent ainsi la forme d'exonération¹⁰², d'abattement, d'un taux d'amortissement exceptionnel¹⁰³ ou bien encore d'une réduction de taux de l'impôt ou du bénéfice d'un crédit d'impôt¹⁰⁴.

De plus, comme il est rappelé dans une synthèse du 21^o rapport du Conseil des impôts¹⁰⁵, ces dispositifs altèrent la lisibilité de la fiscalité et engendrent *in fine* des coûts de gestion plus élevés tant pour les usagers que pour les administrations.

L'analyse critique de la fiscalité dérogatoire concerne la pertinence et l'efficacité de la mise en œuvre de ces mesures car leur impact réel reste difficilement quantifiable.

117. Cette réflexion nous conduit à la qualité de la norme fiscale pour le contribuable. Les lois fiscales sans cesse modifiées contribuent à l'instabilité du système fiscal et nuisent à sa sécurité juridique, ce dernier n'étant plus en mesure de prévoir quelles seront ses futures obligations fiscales.

A ce titre, le Professeur Noel rappelle que « *la détermination du régime juridique applicable au contribuable relève davantage de la roulette russe que d'un jeu fiscal cartésien*¹⁰⁶ ».

L'impact sur le consentement à l'impôt du contribuable est déterminant dans la mesure où il peut estimer être une victime et considérer ainsi et légitimement qu'il lui est nécessaire d'établir son imposition dans un Etat à la fiscalité plus stable.

118. Cette conception de la fiscalité nous pousse à une autre constatation touchant cette fois-ci les inégalités devant l'impôt.

Pour ce faire, il nous suffit de nous fonder sur les lois de finances qui comportent différentes dispositions qui instituent ou modifient des mesures incitatives.

¹⁰¹ M. COLLET, *Droit fiscal*, PUF, op. cit., p.197.

¹⁰² Par exemple, art. 44 sexies et s. du CGI où est prévu l'exonération des bénéfices des entreprises nouvelles tendant à faciliter la création d'emploi.

¹⁰³ Nous pouvons citer les régimes spéciaux d'amortissement exceptionnel pour les matériaux destinés à l'énergie renouvelable prévus à l'art. 39 quinquies E, F, et DA, 39 AC et AF du CGI.

¹⁰⁴ Le plus répandu étant retrouvé avec le crédit accordé au titre des intérêts d'emprunts afférents à l'acquisition de la résidence principale institué par l'art. 200 quaterdecies du CGI.

¹⁰⁵ G. MIGNOT, La fiscalité dérogatoire. Pour un réexamen des dépenses fiscales. Synthèse du 21^o rapport du Conseil des impôts, *RFFP*, 2003, n°84, p. 208.

¹⁰⁶ G. NOEL cité par Frédéric DOUET, *Contribution à l'étude de la sécurité juridique en droit fiscal interne français*, L.G.D.J, Bibliothèque de droit privé, 1997, p. 30.

Nous sommes confrontés à une fiscalité d'exception dérogeant au droit commun et de ce fait, évinçant certains contribuables.

En effet, l'emploi stéréotypé de « *niche fiscale* » pour désigner une partie de la fiscalité dérogatoire met l'accent sur le caractère peu transparent, complexe et élitiste de ces exceptions à la règle fiscale dont ne bénéficient que les contribuables les mieux avertis et le plus souvent, en mesure de se faire conseiller.

Les différentes expressions utilisées telles les « *subventions fiscales* » ou bien encore les « *aides fiscales* » témoignent de la situation inégalitaire qui peut naître de leur application et c'est en cela que la réglementation communautaire qui encadre les aides d'Etat dont bénéficient les entreprises, traite de manière égale les aides d'origine fiscale et budgétaire.

Alors que le jeu de ces dispositions devrait renforcer l'assentiment de l'usager à la nécessité de collaborer au système fiscal, il contribue *de facto* à amplifier l'idée qu'il n'est pas en mesure de profiter du bénéfice de ces mesures par ce biais¹⁰⁷.

119. Nous pouvons alors dresser la conclusion que la réalité de la fiscalité dérogatoire confère à un groupe de bénéficiaires privilégiés une fiscalité qui n'est plus équitable et qui justifie alors, de la part des contribuables, une moindre acceptabilité de la législation en vigueur.

Si l'accessibilité et la lisibilité des normes fiscales diminuent le risque d'évasion fiscale, la réalité factuelle de tels procédés ne va pas dans ce sens et encourage ainsi la fuite des redevables de l'impôt.

Corrélativement, l'application des régimes dérogatoires crée « *des zones incertaines d'affranchissement que les contribuables habiles savent exploiter en passant souvent de l'évasion à la fraude*¹⁰⁸ ».

¹⁰⁷ Cf. G. MIGNOT, art. préc cit. L'auteur se réfère à juste titre à un outil fiscal, la prime pour l'emploi, destiné à lutter contre « *les trappes à l'inactivité* » qui paraît inadapté dans la mesure où elle s'adresse à une partie de la population mal informée, qu'elle n'est versée que plus d'un an après la reprise d'activité, que la plupart des bénéficiaires en sont exclus à cause des seuils d'éligibilité et enfin, qu'elle ne constitue qu'un supplément de revenu modeste.

¹⁰⁸ J.B GEFROY, *Grands problèmes fiscaux contemporains*, PUF, collection droit fondamental, droit financier, 1993, p. 304.

b. Le contrôle de la fiscalité dérogatoire

120. Ces mesures d'encouragement ne sont pas récentes¹⁰⁹ mais elles prennent une nouvelle forme de plus en plus marquée, celle d'une stratégie active, d'une démarche volontariste de la part des pouvoirs publics dans la prévention de la fraude fiscale. Elles sont reconnues comme les moyens de parvenir à un objectif de régulation du marché¹¹⁰ mais, en dépit de leur intérêt, elles se doivent de respecter plusieurs caractéristiques pour se distinguer de l'évasion fiscale prohibée¹¹¹.

121. Les choix du contribuable doivent s'opérer *intra legem*, c'est à dire grâce à des moyens offerts par la législation.

Ces dispositions législatives font ainsi l'objet d'un contrôle opéré par le Conseil constitutionnel.

Selon lui, le principe d'égalité « *ne fait pas obstacle à ce que le législateur édicte, pour des motifs d'intérêt général, des mesures d'incitation par l'octroi d'avantage fiscaux*¹¹² ».

Le résultat obtenu doit demeurer conforme à la loi, être *secundum legem*, et va bénéficier à ce titre d'un contrôle *a posteriori*.

Cette décision de gestion ne pourra alors être remise en cause par l'administration fiscale par le biais de l'évasion fiscale.

122. L'intérêt de la fiscalité dérogatoire n'est cependant pas inconditionnel et les juges constitutionnels s'accordent ainsi à sanctionner certains caractères de ces dispositions légales du fait que « *la complexité du dispositif pourrait mettre une partie des contribuables concernés hors d'état d'opérer les arbitrages auxquels invite le législateur ; (...) faute pour la loi de garantir la rationalité de ces arbitrages, serait altérée la justification de chacun des avantages fiscaux correspondants du point de vue de l'égalité devant l'impôt*¹¹³ ».

¹⁰⁹ A ce titre la Cour de cassation a eu l'occasion de rappeler que « tout contribuable est libre de choisir les techniques juridiques qui permettent d'obtenir la moindre imposition des opérations qu'il effectue », Cass. , 6 mars 1983, *D.* 1884, n°1, p. 11.

¹¹⁰ Cons. cont. 18 décembre 1997, n°97-393 DC. Le juge constitutionnel reconnaît la participation de ces mesures comme visant à « *rééquilibrer les conditions de la concurrence* » entre circuits de distribution des médicaments.

¹¹¹ Cf. la distinction opérée par J.B GEFROY, *Grands problèmes fiscaux contemporains*, PUF, p. 564.

¹¹² Cons. const., 28 décembre 2000, n° 2000-442 DC.

¹¹³ Cons. const., 29 décembre 2005, n° 2005-530 DC, Loi de finances pour 2006.

123. Les régimes de faveur ne touchent pas que le contribuable en tant que personne physique mais peuvent également intéresser les personnes morales soumises à l'impôt sur les sociétés. C'est ainsi que sont regardés comme des aides « *fiscales* » certains mécanismes d'exonération, excepté lorsqu'ils sont expressément autorisés par la Commission européenne.

Cette assimilation est donc surveillée au niveau communautaire et selon la règle de *minimis*¹¹⁴, l'Etat est dispensé de notifier les aides versées aux entreprises dont le montant n'excède pas, en principe, un certain seuil¹¹⁵ à partir duquel il est considéré qu'elle n'est pas de nature à affecter la concurrence entre Etats membres.

Cette contrainte frappe un grand nombre de crédits d'impôts, de déductions et autres régimes de faveur.

Le problème concerne alors l'effectivité du contrôle de cette réglementation dans la mesure où il n'y a pas de recensement de ces aides et le contrôle ne peut s'effectuer qu'au niveau de la comptabilité de chaque entreprise.

124. Le Conseil d'Etat contrôle également les mécanismes d'optimisation fiscale en encadrant de manière stricte la fraude à la loi.

Ce regard posé sur les montages a pour principal effet de sécuriser la situation fiscale du contribuable mais il nous livre également les modalités d'appréciation de l'utilisation des avoirs fiscaux.

Par deux décisions en date du 7 septembre 2009¹¹⁶, il refuse de voir une fraude à la loi dans l'application qui y est faite de l'avoir fiscal en se référant à l'attitude du législateur telle qu'elle ressort des travaux parlementaires de la loi du 12 juillet 1965 mettant en place l'avoir fiscal. Relaté comme un mécanisme visant à « *favoriser l'actionnariat des entreprises ainsi que le développement de la place financière de Paris et d'éliminer à cet effet la double imposition qui frappait les dividendes* », en l'espèce, la condition que le bénéficiaire qui y prétend, à raison des dividendes perçues, ait la qualité d'actionnaire, ne permet pas au juge de retenir une telle incrimination.

Si la haute juridiction s'applique à préciser les intentions du législateur, reste en suspens l'utilisation des mécanismes fiscaux dont cette qualité est indécélable.

¹¹⁴ La règle des aides de *minimis* est prévue par le règlement (CE) n° 1998/2006 de la Commission, 15 décembre 2006 et vise les articles 87 et 88 du Traité, JOUE n° L 379, 28 décembre 2006, p. 5.

¹¹⁵ Cf. Loi de finances rectificative pour 2007, n°2007-1824, 25 décembre 2007, JO 28 décembre, art. 45, p. 21482.

¹¹⁶ CE, 7 septembre 2009, *Sté Henri Goldfarb*, req. n° 305596 ; CE, 7 septembre 2009, *SA Axa*, req. n°305586.

L'appréciation subjective des intentions des auteurs de l'infraction laisse planer de nombreuses interrogations.

2. L'agrément, instrument particulier d'accès à la fiscalité dérogatoire

125. Le cas particulier des agréments fiscaux attire notre attention dans la mesure où ils permettent expressément l'obtention d'un régime d'exception.

Cette forme d'interventionnisme fiscal traduit un accord administratif préalable au choix du contribuable sur des dispositifs de faveur.

Il convient alors de nous pencher sur la portée juridique de la pratique de l'agrément **(a)** avant enfin de porter une attention particulière sur le contrôle opéré en cas de refus de leur délivrance **(b)**.

a. La portée juridique de la pratique de l'agrément

126. Par principe, il ne peut y avoir d'accords particuliers entre les contribuables et l'administration car celle-ci ne saurait elle-même déroger aux règles de l'impôt¹¹⁷.

La primauté de l'article 34 de la constitution est ainsi reconnue pour la détermination du champ d'application d'un avantage fiscal.

L'intervention d'un agrément fiscal ressort alors comme un moyen de concilier l'application de la loi fiscale avec la diversité des situations particulières¹¹⁸.

Son domaine est très large et nous pouvons citer, à titre d'exemple, qu'il concerne tant la fiscalité des entreprises que l'aménagement du territoire ou bien encore, la protection du patrimoine.

127. L'origine de cette technique n'est pas récente¹¹⁹ mais a largement débordé de son cadre initial pour devenir un mode de contrôle en amont du choix de gestion des entreprises. En effet, l'octroi de cet agrément se réalisant sous la réunion de critères d'éligibilité et sur le respect « *d'un cahier des charges* », le contribuable qui émet cette demande se voit contraint d'agir dans un sens prédéterminé.

¹¹⁷ CE, 28 juin 1961, req. n° 33758.

¹¹⁸ D. adm. DGI 13 D-10, §1, 1^{er} juillet 1993.

¹¹⁹ Le décret n° 64-442 du 21 mai 1964 affirme l'existence des agréments en matière d'aménagement du territoire. Cette technique se voit consacrée par l'article 38 de la loi n° 65-566 du 12 juillet 1965 concernant la réforme de l'imposition des revenus des valeurs mobilières.

Il conserve néanmoins une liberté de moyens pour la réalisation des engagements qu'il a pris.

Analysé comme un acte condition, le juge lui reconnaît le caractère d'un acte administratif unilatéral même s'il résulte de facto, d'un processus de négociation¹²⁰.

Les difficultés qui se posent alors relèvent de la compétence attribuée à l'administration pour la délivrance de ces agréments et la place du contribuable au sein de ce mécanisme.

128. Le recours à de telles pratiques peut, dans un premier temps, faire l'objet de critiques au regard du principe d'égalité des citoyens devant l'impôt. En accordant aux seuls contribuables qui en font la demande un allègement de l'impôt, le législateur via l'administration fiscale commet une entorse à l'égalité objective qui devrait prévaloir.

Une réponse semble être dans ce cas trouvée par l'application d'une nouvelle conception de justice sociale fondée sur l'équité et la proportionnalité.

En répondant à la volonté du législateur, le contribuable se trouve légitimement en position de bénéficiaire de tels avantages qui correspondent à l'intérêt général.

De plus, certaines circonstances viennent accréditer cette pratique¹²¹ en appuyant le caractère trop général des dispositions législatives qui méritent que l'on tienne compte des situations particulières des contribuables, de la publicité qui faite à ces dérogations qui prennent la forme d'incitations économiques, tout en prévenant la réalisation de conflits en permettant d'accéder à une sécurité juridique.

129. La pratique des agréments soulève ensuite des interrogations quant à leur modalité d'acceptation par l'administration fiscale.

Qu'en est-il réellement de leur examen et l'administration peut-elle refuser de manière discrétionnaire leur octroi ?

Le Conseil constitutionnel est venu trancher cette question par la décision n° 87-237 DC du 30 décembre 1987¹²² en rappelant que leur délivrance ne relevait pas de la libre appréciation de l'administration fiscale, cette dernière étant dans une situation de compétence liée.

Par cette jurisprudence, le Conseil vient mettre un terme aux agréments discrétionnaires qui faisaient que l'administration fiscale pouvait les refuser au contribuable même si les conditions légales étaient respectées.

¹²⁰ CE, sect., 10 mars 1967, *Min. c/ Sté Samat*, req. n° 64509, *Rec. Lebon*, p. 13.

¹²¹ Cf. Rép. Min. budget n° 3584 et n° 10648 à M. Bas : JOAN CR 3 mai 1982, p. 1839 ; *Dr. fisc.*, 1982, n° 28, comm. 1464.

¹²² Cons. const., 30 décembre 1987, n° 87-237 DC portant sur la loi de finances pour 1988 : *GAJF*, n° 58, p. 883.

Il rappelle à cette occasion que seule la loi peut venir modifier le champ d'application d'un impôt et que reconnaître un tel pouvoir à l'administration revient à lui permettre de dépasser cette limite.

L'institution d'un agrément est désormais conditionnée par l'existence de conditions précises voulue par le législateur pour sa mise en œuvre.

b. Le contrôle du refus d'agrément

130. La transparence de l'action administrative est guidée par l'application des règles relatives à la motivation des actes administratifs.

La décision du Conseil constitutionnel a bouleversé l'appréhension de la motivation du refus d'agrément se fondant jusqu'alors sur les dispositions de la loi n° 79-587 du 11 juillet 1979¹²³.

Lorsque la loi ne subordonnait pas l'octroi à des conditions légales et pour toutes les autres situations, la jurisprudence reconnaissait l'existence d'un pouvoir discrétionnaire à l'administration.

Le Conseil a cependant rappelé « *qu'à défaut d'autres critères fixés par la loi, l'exigence d'un agrément n'a pas pour conséquence de conférer à l'autorité ministérielle le pouvoir, qui n'appartient qu'à la loi en vertu de l'article 34 de la Constitution, de déterminer le champ d'application d'un avantage fiscal* ».

Même si cette décision est indiscutable, certains auteurs relativisent cette prise de position en reconnaissant qu'elle prive le ministre « *d'un instrument souple et efficace dont l'utilité n'était (...) sans doute pas négligeable*¹²⁴ ».

131. Cette jurisprudence s'inscrit dans le cadre d'une « *réhabilitation du principe de légalité de l'impôt*¹²⁵ » mais sa portée se doit d'être précisée pour les agréments antérieurs à cette décision et dont les textes législatifs sont toujours en vigueur.

Si pour l'avenir, le Conseil constitutionnel va censurer les dispositions accordant un pouvoir discrétionnaire à l'administration, nous pouvons nous apercevoir en parallèle de l'attitude méfiante du juge administratif.

¹²³ L'article 1^{er} de cette loi prévoyait que « *doivent être motivées les décisions (...) qui refusent un avantage dont l'attribution constitue un droit pour les personnes qui remplissent les conditions légales pour l'obtenir* ».

¹²⁴ O. FOUQUET, concl. sur CE, 24 février 1988, req. n° 76603, *RJF* 3/1988, p. 151.

¹²⁵ L. PHILIP, La jurisprudence constitutionnelle en matière d'agréments fiscaux, *Dr. fisc.*, 1988, n°43, p. 1228 et s.

Il opère un contrôle restreint dans l'examen des refus des agréments discrétionnaires¹²⁶ mais également lorsque ceux-ci laissent subsister un grand pouvoir de l'administration¹²⁷.

On peut imaginer à ce sujet qu'une question prioritaire de constitutionnalité vienne élargir le débat et permettre au contribuable de modifier la donne de ce traitement jurisprudentiel.

132. En l'état actuel des choses et concernant les dispositions existantes, le juge administratif peut être confronté à plusieurs cas de figure.

La première hypothèse n'amène guère de remarque car si le législateur a entendu conférer le caractère discrétionnaire à un agrément, le juge sera tenu par cette qualification et ne saurait condamner un défaut de motivation¹²⁸.

Si en revanche, la loi subordonnant l'agrément ne prévoit aucune des conditions légales pour son octroi ou bien n'en précise que certaines, le juge se penchera sur l'intention du législateur et appréciera s'il a entendu conférer une marge de manœuvre à l'autorité administrative.

Cette démarche rejoint les conclusions d'Olivier Fouquet¹²⁹ selon lesquelles « *pour qu'une disposition (prévoyant un avantage fiscal par voie d'agrément) soit constitutionnelle, il faut que le demandeur puisse prétendre de plein droit au bénéfice de l'agrément si l'opération agréée est conforme à l'objectif du législateur et éventuellement, quand elles existent, aux conditions que ce dernier a posées* ».

133. C'est dans ce contexte que peut s'exercer le recours pour excès de pouvoir à l'encontre des refus d'octroi d'agrément.

Caractérisé comme un acte détachable de la procédure d'imposition, sa contestation relève des tribunaux de l'ordre administratif même si le contentieux de l'imposition ressort en l'espèce de la juridiction judiciaire¹³⁰.

¹²⁶ CE, 29 octobre 2000, *Sté Frappaz*, req. n° 197319, *Dr. fisc.*, 2002, n° 5, comm. 71.

¹²⁷ CE, sect., 6 mars 1992, *Assoc. Pour favoriser la création d'entreprise*, req. n° 100445, *Dr. fisc.*, 1992, n° 18, comm. 922.

¹²⁸ CE, 1^{er} juin 1988, *Sté Berto*, req. n° 79550, *RJF* 8-9/1988, n° 566.

¹²⁹ O. FOUQUET, concl. sur CE, 24 février 1988 préc.

¹³⁰ CE, 25 novembre 1994, *SARL Coutellerie artisanale de l'homme des bois*, req. n° 114835, *Dr. fisc.*, 1995, n°40, comm. 1864.

§2. L'individualisation de l'obligation fiscale dans l'établissement de l'impôt, objet de la fraude

134. L'appréhension de la fraude fiscale nous pousse à donner une consistance juridique à cette réalisation.

S'il nous est impossible de dresser une liste exhaustive des comportements propres à cette incrimination en raison de son caractère changeant, l'on se doit de l'identifier en raison d'un critère fiscal pris en la détermination de l'assiette de l'impôt.

En effet, les opérations relatives à cette matière vont concerner la recherche de la base imposable et la détermination de sa valeur.

Elles vont permettre au contribuable de jouer sur le montant de l'impôt et ce notamment, en dissimulant des éléments taxables ou bien encore, en majorant des charges déductibles **(B)**.

135. Cette caractérisation de la fraude fiscale doit être prise en compte indépendamment des différentes méthodes existantes entre l'administration fiscale et le contribuable visant à la recherche d'un consensus sur l'évaluation de la matière imposable.

Pour certains auteurs, ces tolérances liées à l'établissement de l'impôt ont introduit une brèche sur la portée de la loi fiscale dans laquelle s'est engouffré le pouvoir discrétionnaire de l'administration fiscale¹³¹.

Quoi qu'il en soit, elles participent à asseoir l'obligation de sincérité et de loyauté présentes dans la déclaration contrôlée **(A)**.

A. La déclaration contrôlée, une collaboration forcée du contribuable

136. Le système déclaratif est le principal moyen pour l'administration d'établir la réalité de l'impôt pour le contribuable.

Matérialisée par la déclaration contrôlée¹³², nous pouvons constater que peu d'articles du LPF ne la traite si ce n'est à raison de son défaut qui entraîne l'évaluation et la taxation d'office.

Son contenu va caractériser la fraude fiscale **(1)** et la différencier du régime juridique des erreurs **(2)**.

¹³¹ J.B GEFROY, *Grands problèmes fiscaux contemporains*, PUF, p. 535.

¹³² M.C BERGERES, La valeur juridique de la déclaration contrôlée, *Gazette du Palais*, 1984, n°1, p. 246.

1. Les caractéristiques de la déclaration contrôlée

137. La matérialisation de la fraude fiscale pour l'administration apparaît lorsque le contribuable lui transmet sa déclaration.

Elle va formaliser sa situation fiscale imposable tout en bénéficiant d'une présomption de loyauté.

La collaboration du contribuable est indispensable pour la détermination exacte de l'impôt car c'est à lui qu'il revient de distinguer si une charge est déductible ou non, si le montant de sa somme imposable est conforme à la réalité ou s'il diffère de sa réelle situation fiscale.

Il demeure le premier acteur des opérations d'imposition à disposer des informations nécessaires à l'établissement de la créance fiscale.

Il se voit en possession de données qui, sans l'intervention de l'administration fiscale, il est le seul à détenir et ainsi, « *en déclarant lui-même les éléments nécessaires à l'établissement de l'impôt, le contribuable, peut-on penser, participe à l'élaboration de la décision d'imposition*¹³³ ».

138. Nos interrogations se portent alors sur le particularisme et la nature de cet acte juridique qui donne naissance à la dette fiscale et qui va contraindre le contribuable dans un sens prédéterminé.

Cette problématique se voit au cœur d'une perspective centrale dans la mesure où elle va sceller sa relation avec l'administration fiscale tout au long de la procédure d'imposition.

139. En effet, régulièrement utilisée en droit administratif général, la déclaration ne peut traditionnellement faire l'objet d'une lecture critique de la part de l'administration.

Le Conseil constitutionnel, dans la décision du 16 juillet 1971 relative à *la liberté d'association*, a rappelé les devoirs de l'administration et notamment son obligation d'abstention de toute appréciation de la déclaration.

Dans la matière fiscale, la déclaration traduit à ce titre toute sa singularité dans la mesure où elle peut être remise en cause en allant jusqu'à sanctionner le contribuable au regard de son contenu.

¹³³ J. LAMARQUE, Procédures fiscales, *JurisClasseur*, 2005.

140. Selon Christophe de la Mardière, la déclaration fiscale a essentiellement pour objet de révéler un fait préexistant à la connaissance de l'administration fiscale tout en y incluant une manifestation d'intention¹³⁴.

Elle enferme dans un délai une contrainte imposée en vue de « *s'assujettir à une obligation ou un contrôle* »¹³⁵.

La réalité de la déclaration implique donc une collaboration forcée du contribuable à double titre : elle va consister à le contraindre à fournir des données personnelles utiles à l'imposition mais elle va également exiger de lui une sincérité dans ses obligations.

141. Lorsque l'on s'en réfère à sa définition relativement extensive, elle est qualifiée « *d'acte par lequel le contribuable, ou parfois un tiers, fait connaître à l'administration fiscale les éléments nécessaires au calcul de l'impôt* »¹³⁶.

Son dépôt est obligatoire dans les délais prévus sous peine de taxation d'office¹³⁷ et elle présente un formalisme qui se doit d'être respecté car un manuscrit comportant tous les éléments nécessaires à l'imposition ne peut être regardé comme une déclaration¹³⁸.

L'absence de déclaration fiscale peut s'assimiler à la matérialisation de la fraude fiscale. C'est ainsi qu'il a été jugé par la Cour de cassation que le non dépôt de celle-ci traduit l'élément intentionnel constitutif de la manœuvre frauduleuse et qu'alors « *une situation de fait tolérée par l'administration* » ne pouvait faire occulter cet élément, celui-ci étant établi par le constat du non dépôt de la déclaration¹³⁹.

142. Si sur la forme l'appréciation de la régularité de la déclaration est relativement rigoureuse, il ne saurait en être autrement par l'engagement du contribuable qu'elle véhicule. Sur le fond, cette rigueur soulève des difficultés avec l'opération intellectuelle qu'elle nécessite.

En effet, elle va lier le contribuable à son contenu et en dehors des cas où il peut compter sur une prise de position formelle de l'administration, il devra assumer les choix qu'il a opérés sous son entière responsabilité¹⁴⁰.

¹³⁴ C. de la MARDIERE, La déclaration fiscale, *RFFP*, 2000, n°71, p. 122.

¹³⁵ Cf. J. RIVERO, *Les libertés publiques*, PUF, coll. Thémis, 8° éd., 1997, p. 189.

¹³⁶ G. CORNU, *Vocabulaire juridique*, PUF, 8° éd., 2007, p. 270.

¹³⁷ CE, 31 octobre 1984, n°22299, *RJF*, 1985, n°1, p. 30.

¹³⁸ CE, 17 mai 1982, n° 19338, *RJF*, 1982, n°7, p.350.

¹³⁹ Cass. crim., 31 mai 2006, n° 05-81.768, *juris-Data* n° 2006-034219.

¹⁴⁰ Les notices explicatives assorties à la déclaration ne sont pas considérées comme une doctrine administrative opposable au sens de l'article L. 80 A du LPF.

En délimitant lui-même ses bases d'imposition au regard des prescriptions de la loi fiscale, l'on peut considérer qu'il se trouve encore une fois en position de « *co-auteur* » de la décision d'imposition¹⁴¹ mais cette fois-ci, aucune marge de liberté ne lui est reconnue.

2. La portée de l'erreur au sein de la déclaration fiscale

143. Le contenu de la déclaration appartient au contribuable et à ce titre, l'administration n'est pas responsable des erreurs qu'il a commises.

La déclaration pré-remplie ne change rien à ce fait car il est toujours mis en demeure de corriger les informations contenues dans ce document et de faire part, à l'administration fiscale, de sa situation effective.

Cependant et en cas d'irrégularités provenant de celle-ci, elle ne peut lui appliquer les pénalités pour insuffisance de déclaration¹⁴² et consent même, dans certains cas, à réparer le préjudice subi en accordant au contribuable le dégrèvement de son imposition initiale¹⁴³.

144. L'appréciation de la volonté de frauder est donc à distinguer des simples erreurs matérielles contenues dans la déclaration.

Son établissement entraîne des justificatifs pour asseoir la véracité des informations fiscales à l'usage de l'administration et il est courant de remarquer, lors d'un contrôle formel, la présence d'anomalies qui ne saurait emporter avec elle les conséquences juridiques attachées à la fraude fiscale.

Dés lors, l'existence d'un droit à la rectification est retenue pour le contribuable lui permettant de corriger ses déclarations après expiration du délai s'il arrive à apporter la preuve du caractère excessif de son imposition.

145. Nous pouvons ainsi constater que le sort réservé à la fraude fiscale est nettement différent de celui qui prime en cas d'erreur.

Si dans le premier cas, elle va lier le contribuable à sa déclaration originelle, dans le second, celui-ci pourra se voir reconnaître une mutabilité de sa situation fiscale sans en être sanctionné si l'on écarte le problème des intérêts de retard qui ne sont que les sommes dues en réparation du préjudice causé au Trésor.

¹⁴¹ J. LAMARQUE, Procédure fiscal, 2005, art. préc. cit.

¹⁴² CE, 7° sous-sect., 17 avril 1967, req. n°62035.

¹⁴³ CE, 9° et 7° sous-sect., 25 juin 1986, req. n°50518, *RJF* 8-9/86, n°789.

146. Pour les juges, la présence d'erreurs correspond à la justification d'imposer sur l'apparence que s'est donnée le contribuable au sein de la déclaration¹⁴⁴.

Lors de la mise en œuvre d'une procédure de contrôle fiscal, l'erreur est cette fois-ci assimilée le plus souvent aux décisions de gestion.

Selon la doctrine administrative, elle s'apprécie comme des irrégularités, inexactitudes ou omissions qui résultent d'une appréciation purement objective des faits matériels ou d'une interprétation erronée des textes fiscaux par le contribuable de bonne foi¹⁴⁵.

Ce caractère est mis en avant lorsqu'il s'ensuit qu'il n'a pas manifesté la volonté d'influer sur sa situation fiscale en particulier.

B. La modification de la matière imposable par le contribuable

147. Les manquements à la législation fiscale que le contribuable commet sont susceptibles d'être punis tant par des sanctions pénales que fiscales.

Malgré cette distinction, l'analyse de la répression de la fraude fiscale nous permet de caractériser deux principales formes d'infractions et ce, quelle que soit leur qualification.

La fraude par omission (1) se distingue ainsi de la fraude par dissimulation (2).

1. La fraude par omission

148. La fraude par omission se révèle être le moyen le plus simple d'éviter le paiement de l'impôt.

Pour que l'infraction soit ici caractérisée, il faut que l'élément intentionnel soit bel et bien présent afin de ne pas tomber sous le coup de la simple erreur.

Pour ce faire et bien que cela ne soit pas en soi obligatoire, la mise en demeure par l'administration fiscale du contribuable de régulariser sa situation permet d'établir que l'intéressé connaissait l'étendue de ses obligations et qu'il a ainsi persisté dans son abstention. C'est par ce biais que les juges ont reconnu qu'un contribuable se rendait coupable de fraude fiscale en raison du défaut systématique de ses déclarations malgré les multiples relances de l'administration.

¹⁴⁴ Par exemple, CE, 8^e et 3^e sous-sect., 28 avril 2006, *Cousin et Soulard*, req. 278857, *Dr. fisc.*, 2006, n°40, com. 632, concl. F Serners.

¹⁴⁵ D. adm. 4 A-215, n°9 et 10, 9 mars 2001.

149. Le défaut volontaire de déclaration annuelle de TVA pour un contribuable soumis au régime réel simplifié est également constitutif d'une fraude fiscale au sens de l'article 1741 du CGI¹⁴⁶.

D'une manière générale, ce type d'infraction relève d'un fait générateur complexe¹⁴⁷ dont l'instrumentalisation par le contribuable va consister en la dissimulation ou l'omission de certaines de ses composantes.

Par principe, le contribuable est tenu de déclarer tous les éléments de son revenu global même ceux qui relèvent de l'application d'une convention internationale qui a pour objet de les exonérer. Il appartient alors au contribuable d'en apporter la preuve¹⁴⁸.

150. La portée de l'obligation de déclarer l'ensemble de ses revenus peut être dans certains cas surprenante.

Ainsi le contribuable est toujours mis en demeure de déclarer la totalité des sommes qu'il perçoit afin que l'administration puisse en apprécier le caractère taxable même si ces revenus ont une origine illicite¹⁴⁹.

151. L'appréciation de la globalité des revenus joue également au niveau des personnes morales.

La problématique d'une société étrangère bénéficiant d'un établissement stable en France qui présente le caractère d'être exploité de manière permanente et autonome ne saurait se soustraire de déclarer ses profits imposables à l'IS.

Elle doit remplir ses obligations comptables et fiscales résultant de cette activité¹⁵⁰

Pour ce type de fraude, la date de l'infraction correspond à la date de l'expiration du délai légal traditionnellement fixé pour le dépôt de la déclaration¹⁵¹.

¹⁴⁶ Cass. crim., 2 juin 1993, *Billiet*, n° 92-83012 D, *RJF* 11/93, n°1500.

¹⁴⁷ C. BAS, *Le fait générateur de l'impôt*, l'Harmattan, coll. Finances publiques, 2007, p. 381.

¹⁴⁸ Cass. crim., 16 mai 2001, *Gaydamak*, n° 3657 FP-F, *RJF* 2/02, n°216.

¹⁴⁹ Cass. crim., 7 décembre 1981, *Bull. cass.*, 1981, n° 324, p. 853.

¹⁵⁰ Cass. crim., 14 mars 2007, n° 06-85865, *RJF* 11/07, n° 1329.

¹⁵¹ Cass. crim., 13 décembre 1982, *Bull. cass.* 1982, n° 284, p. 763.

2. La fraude par dissimulation

152. La fraude par dissimulation emporte avec elle une double approche.

Il peut s'agir, dans un premier temps, d'une simple dissimulation des sommes sujettes à l'impôt telle qu'elle est reconnue par le juge pénal.

Ces dernières diffèrent des sommes constituant l'assiette de l'impôt mais jouent quant au calcul de la base d'imposition notamment en matière de BIC, BNC et TVA.

Ces infractions peuvent également concerner une dissimulation de la véritable portée fiscale des actes passés par le contribuable et se comprennent alors comme la mise en place de procédés visant à simuler une situation fiscale à laquelle il souhaite prétendre.

Cette forme d'évasion fiscale est quant à elle, appréhendée principalement par la répression administrative et au regard des mécanismes de l'abus de droit et de fraude à la loi.

La mise en œuvre de manœuvres frauduleuses reste au centre de l'appréciation de cette incrimination même si la simple souscription de déclarations mensongères peut être retenue.

153. Le placement d'une société sous un régime fiscal indu est ainsi condamné par les juges¹⁵².

Ce type de fraude est le plus utilisé par les contribuables et rend compte d'une jurisprudence fournie.

L'analyse des décisions ayant trait à la dissimulation des sommes sujettes à l'impôt concerne le plus souvent la dissimulation de recettes comme par exemple dans le cas d'un médecin qui ne déclarait pas la totalité de ses honoraires¹⁵³.

154. En matière de TVA, cette fraude peut concerner la minoration des déclarations mensuelles de chiffre d'affaire¹⁵⁴ mais peut se placer également au niveau de la simulation d'un faux fait générateur de cet impôt.

Cette manipulation permettra au contribuable de devenir créancier du Trésor public et non plus débiteur et ce, à l'aide de fausses factures.

Fort d'une jurisprudence constante, la date de l'infraction correspond ici au moment du dépôt de la déclaration mensongère par le contribuable sans qu'il soit nécessaire de

¹⁵² Cass. crim., 28 octobre 1991, *Bull. crim.*, n° 382, p. 957.

¹⁵³ Cass. crim., 3 juillet 1991, *Bull. crim.*, n°291, p. 741.

¹⁵⁴ Cass. crim., 6 décembre 1993, *Sienna*, n° A 93-80803 D, *RJF* 7/95, n°901.

démontrer la date à laquelle la constitution des manœuvres frauduleuses a été commise pour réaliser cette déclaration¹⁵⁵.

Section 2. La validation des choix fiscaux du contribuable

155. La fiscalité est perçue comme un risque pour le contribuable, un danger latent de voir requalifier ses choix fiscaux par l'administration fiscale.

La sécurité juridique à laquelle il peut prétendre se heurte à une réglementation complexe qui, sous peine de ne pas avoir été exploitée comme le législateur l'entendait, est source de contrôle et de sanction.

Le contribuable est mis en demeure d'apprécier son risque fiscal¹⁵⁶ en amont de sa déclaration et trouve une aide dans l'administration fiscale de service mise à sa disposition.

156. La validation des choix fiscaux du contribuable doit s'entendre par une information suffisante de l'administration sur la portée de la loi fiscale (§1) susceptible de prévenir les conflits mais également par la présence d'un dialogue soutenu lors de la détermination de l'obligation fiscale apte, quant à lui, à régler dès ce stade les litiges en survenance (§2).

Ces mécanismes constituent des garanties pour l'utilisateur du service public des impôts, ce changement de sémantique n'étant pas sans rappeler les devoirs de l'administration fiscale en la matière.

§1. L'information fiscale, outil de prévention des conflits

157. L'accès à la règle de droit constitue l'un des enjeux démocratiques les plus importants.

Sa clarté et son accessibilité se présentent comme des angles d'action prioritaire du législateur.

Or, la complexité du droit fiscal engendre des difficultés pour le contribuable qui peut se prévaloir à présent du droit à la sécurité juridique (**A**).

Il s'agit donc pour l'administration de pallier ces lacunes en mettant à disposition des outils d'information nécessaire à la compréhension de la loi fiscale (**B**).

¹⁵⁵ Cass. crim., 3 novembre 1976, *Bull. cass.*, 1976, n°309, p. 791.

¹⁵⁶ Cf. M. CHADEFEAU, La performance fiscale des entreprises, *Dr. fisc.*, 2006, n° 30, comm. n°54.

A. La sécurité juridique du contribuable, objet de l'information fiscale

158. Loin d'être stigmatisée sans raison, la loi fiscale se révèle peu cohérente et élaborée dans un manque de transparence.

Les raisons de ces troubles normatifs proviennent de la nature de l'intervention du législateur qui se transforme à cette occasion en « *simple chambre d'enregistrement* », prenant à son compte la pratique administrative et la jurisprudence¹⁵⁷.

Cette confusion des rôles ne saurait être dépourvue de toute raison et correspond à l'affirmation systématique de préoccupations différentes que sont le développement des moyens de lutte contre la fraude et le renforcement des droits et garanties du contribuable.

159. Cet empilement de textes, de doctrines et de jurisprudences parfois contradictoires laisse une place prépondérante à une administration fiscale de service qui tient de ses devoirs l'obligation de rendre accessible, pour le contribuable, ce maquis législatif **(1)**. L'information fiscale constitue alors l'un des véhicules premiers de la sécurité juridique **(2)**.

1. Les difficultés d'appréhension de la norme fiscale pour le contribuable

160. Les difficultés d'appréhension de la norme fiscale pour le contribuable résultent de son caractère **(a)** mais également de l'intervention des lois fiscales rétroactives **(b)**.

a. La portée de la loi fiscale pour le contribuable

161. La portée de la loi fiscale pour le contribuable pourrait correspondre aux propos tenus par M. Kdhir sur la faiblesse du principe de sécurité juridique en droit français. Elle « *signifie simplement que personne ne peut en invoquer l'ignorance pour échapper à son application et non pas que chacun en a eu connaissance effectivement* ¹⁵⁸ ».

La connaissance et la compréhension des règles par le contribuable soulèvent des difficultés et témoignent de la nécessaire intervention de l'administration fiscale afin de faciliter leur diffusion.

¹⁵⁷ Cf. A. BARILARI, *L'Etat de droit : réflexion sur les limites du juridisme*, L.G.D.J., 2000, 188 p.

¹⁵⁸ M. KDHIR, vers la fin de la sécurité juridique en droit français ?, *Revue administrative*, 1993, n° 276, p. 540.

162. Il convient de trouver un équilibre entre l'efficacité du système fiscal duquel la fraude et le processus répressif vont dépendre, et la qualité de l'environnement juridique du contribuable.

L'idée n'est pas nouvelle et certains auteurs remarquaient que, pour ce faire, « *la stabilité des situations juridiques (...) ne coexiste avec le principe de légalité qu'aux prix d'accommodements réciproques* ¹⁵⁹ ».

Si les moyens de cette information ne seront analysés que par la suite, il est important dès à présent de prendre en considération les risques que le contribuable supporte.

163. En effet, les choix fiscaux qu'il est en mesure d'opérer doivent être confinés dans la légalité fiscale afin de ne pas être remis en cause.

Or, le droit fiscal demeure complexe malgré les différentes opérations de simplification entreprises depuis plusieurs années comme le souligne avec sévérité le Professeur Lamarque. Ainsi, la matière reste perçue comme « *le domaine de l'inaccessible et de l'érotisme (...) dont le flou peut dissimuler un piège (...); ces petites phrases qui semblent anodines, mais se révèlent sibyllines à l'expérience et laissent les contribuables et leurs conseils en pleine incertitude. Il ne faut pas voir dans ces caractéristiques de la loi fiscale, un défaut de technicité juridique ou une carence du Parlement. L'hermétisme de la législation est nécessaire au pouvoir fiscal* » ¹⁶⁰.

Nous retrouvons là toute l'ambiguïté légale de la situation fiscale du contribuable.

Il ne peut se référer à un raisonnement normatif traditionnel et doit faire preuve d'efforts pour la compréhension du cadre législatif.

Cependant, cette opacité, malgré les contraintes qu'elle fait peser sur ce dernier, est nécessaire au pouvoir fiscal, autrement dit, ne peut être remise en cause sauf à en repenser le fonctionnement.

L'inflation législative et le caractère changeant des normes fiscales émanent de la nécessité d'intégrer l'ensemble des comportements fiscaux dans un environnement où la lutte contre la fraude fiscale est omniprésente.

¹⁵⁹ D. LABETOULLE, Principe de légalité et principe de sécurité, in *L'Etat de droit, Mélanges en l'honneur de G. Braibant*, Dalloz, 1996, p. 403 et s.

¹⁶⁰ J. LAMARQUE, L'impôt sur le revenu et les droits de l'homme, in *L'impôt sur le revenu en question*, Paris, Litec, 1989, p. 181.

164. Afin d'appréhender l'ensemble des fuites devant l'impôt, l'empilement des règles fiscales se succède et ne consent qu'une place incertaine au droit individuel à la sécurité juridique.

Dans ce cadre, la légitime répression de la fraude fiscale s'apparente à la conciliation entre ce principe d'où découle le droit à la sûreté du contribuable¹⁶¹ et les missions répressives de l'administration fiscale.

Cet équilibre postulerait pour un pacte « *de stabilité et d'incontestabilité de garantie, de protection et de permanence, d'assurance, de certitude et de confiance* » comme le soulignait le Professeur Pacteau¹⁶².

b. Les lois fiscales rétroactives

165. La sécurité juridique du contribuable requiert un accès facilité à la norme d'imposition intéressant sa situation fiscale.

Au regard des choix qu'il va faire, celle-ci doit garantir une stabilité selon laquelle tout changement interviendrait selon la prise en compte d'un délai suffisant et par le biais de mesures transitoires.

Cette garantie a surtout vocation à venir encadrer la pratique des lois fiscales rétroactives qui constitue une des principales sources d'insécurité pour le contribuable.

166. En effet, il est constant de remarquer que le débat sur la rétroactivité fiscale ne cesse de faire couler de l'encre.

Comme le relève O. Fouquet, « *les avocats ou conseils spécialisés en droit fiscal sont unanimes à dénoncer l'application dans le temps des lois fiscales françaises : aux yeux de leurs clients étrangers, la rétroaction donne à la France, cet 'Etat de droit' des discours officiels, l'image d'une république bananière*¹⁶³ ».

¹⁶¹ Pour F. LUCHAIRE, le droit à la sûreté issu de l'article 2 de la DDHC de 1789 n'a pas uniquement pour objet la protection des biens et des personnes. Il s'entend également pour les droits appartenant aux individus. C'est par cette constatation qu'il en déduit que « *la sécurité juridique est un élément de la sûreté* ». F. LUCHAIRE, la sécurité juridique en droit constitutionnel français, *Les nouveaux cahiers du Conseil constitutionnel*, 2001, n°11, p. 67.

¹⁶² B. PACTEAU, La sécurité juridique, un principe qui nous manque ?, *AJDA*, 1995, p. 151.

¹⁶³ O. FOUQUET, La rétroactivité des lois fiscales, *Revue Administrative*, 1994, n° 278, p. 141.

La référence explicite par le Conseil constitutionnel à cette « *exception française*¹⁶⁴ » a eu lieu dans la décision n° 80-126 DC du 30 septembre 1980 relative à la loi de finances pour 1981¹⁶⁵.

L'enjeu de la rétroactivité fiscale réside dans le fait qu'elle demeure l'un des aspects majeur de la confrontation opérée entre la matière fiscale et son environnement juridique¹⁶⁶. Elle révèle ainsi toute la nécessité d'encadrer le lien qui unit le contribuable à l'égard de l'action publique tout en maintenant un équilibre rigoureux « *entre le respect des droits et libertés fondamentaux* » de ce dernier et « *les nécessités d'intérêt général qui fondent son obligation fiscale*¹⁶⁷ ».

167. Les lois fiscales rétroactives sont donc régulièrement soumises à l'appréciation des juges au regard de la constitution mais également à la lumière des prescriptions de la CESDH.

En l'espèce, la Cour administrative d'appel de Nancy n'a pas hésité récemment à invalider la caractère rétroactif de l'article 59 de la loi de finances rectificative pour 2003 en raison de la violation de l'article 1^{er} du 1^{er} protocole de la CESDH¹⁶⁸.

168. Cependant, l'appréciation de la constitutionnalité de ces lois n'est pas la même selon leur champ d'application.

Par principe, le juge constitutionnel ne condamne pas directement le caractère rétroactif d'une loi fiscale en faisant valoir qu' « *aucun principe ou règle de valeur constitutionnelle ne s'oppose à ce qu'une disposition fiscale ai un caractère rétroactif*¹⁶⁹ ».

Les contribuables se voient donc confrontés à la possibilité qu'une loi puisse « *revenir sur une exonération fiscale acquise (...) ou d'en réduire la durée*¹⁷⁰ ».

Il cantonne le principe de non rétroactivité en matière répressive et laisse la faculté au législateur de venir modifier rétroactivement une loi tout en justifiant cette mesure au regard d'un motif d'intérêt général suffisant¹⁷¹ sur lequel il porte un contrôle strict.

¹⁶⁴ F. LAYER, La rétroactivité fiscale : une exception française menacée ?, *BF* 6/02.

¹⁶⁵ Cons.const., Décision n° 80-126 DC du 30 décembre 1980, *Rec.*, p. 53.

¹⁶⁶ P. NEAU-LEDUC, Les aspects fiscaux de la rétroactivité, *Revue des contrats*, 2008, n°1, p. 25.

¹⁶⁷ Décision préc. cit.

¹⁶⁸ CAA Nancy, 5 mars 2009, *Rescaset*, n°07NCO1768.

¹⁶⁹ Cons.const., 29 décembre 1984, n°84-184 DC.

¹⁷⁰ Cons. const., 23 décembre 1983, n°83-164 DC.

¹⁷¹ Cons. const., 18 décembre 2001, n°2001-453 DC.

169. Ainsi, lors de la mise en œuvre des procédures d'imposition, la tolérance de ces lois est différente selon qu'elles touchent l'établissement de l'impôt ou bien encore ses sanctions.

Lorsque les dispositions de la nouvelle loi ne font que reprendre la procédure sans créer de nouvelles obligations au contribuable, l'appréciation de leur portée est sans incidence sur le montant des impositions résultant de ces contrôles¹⁷².

En revanche le principe de non-rétroactivité des peines s'étend aux sanctions de la fraude fiscale¹⁷³ et il ne saurait connaître d'exceptions.

170. La rétroactivité de la loi fiscale reste donc la principale source d'insécurité juridique du contribuable susceptible de remettre en cause les stratégies fiscales qu'il a opérées.

La considération de l'intérêt général comme motif de validité d'une disposition rétroactive semble avoir raison de ses droits au maintien de sa situation fiscale.

Cette perspective peut évoluer cependant en raison de la question prioritaire de constitutionnalité.

Le juge sera peut être plus enclin à accéder aux demandes des particuliers et ce notamment, au regard de la consécration du principe de sécurité juridique par le Conseil d'Etat¹⁷⁴.

2. La reconnaissance d'un droit effectif à la sécurité juridique

171. Le principe de légalité fiscale, tout en étant un attribut essentiel de l'Etat de droit, est reconnu pour être une source d'insécurité juridique.

En effet, « *un acte légal peut devenir illégal en raison de changement de circonstances de droit et de fait*¹⁷⁵ » et c'est en cela qu'il constitue un facteur potentiel d'instabilité.

Au regard de cette constatation, l'interprétation des normes fiscales doit s'accompagner de l'exigence de sécurité juridique.

Elle va procéder d'un équilibre entre la protection des droits fondamentaux du contribuable et la défense de l'intérêt général.

¹⁷² CE, 9^o et 8^o sous-sect., 17 juin 1998, *Paco Rabanne*, req. n°179443, *RJF* 8-9/98, n°902.

¹⁷³ Cass. com., 7 novembre 1989, n°1315P, *RJF* 12/89, n°1461.

¹⁷⁴ CE, ass., 24 mars 2006, *KPMG et a.*, req. n° 288460, *JurisData* n° 2006-0609857.

¹⁷⁵ F. CHALTIEL, Le principe de sécurité juridique et le principe de légalité, *AJDA*, 2009, n° 30, p. 1650.

172. Il est légitime que le contribuable de bonne foi puisse s'attendre à l'application du principe de sécurité juridique pour sa situation fiscale et ce notamment depuis sa consécration parmi les principes généraux du droit par le Conseil d'Etat au sein de la décision *KPMG*.

Il serait en mesure d'y voir appliquer les principales composantes de ce principe reprises par la doctrine à savoir l'assurance de « *la stabilité, la prévisibilité, la clarté et l'accessibilité du droit* ¹⁷⁶ ».

173. En effet, par cette décision, aux retentissements considérables, le juge devait apprécier la légalité d'un décret du 26 novembre 2005 portant approbation du code de déontologie des commissaires aux comptes.

En appuyant le fait « *qu'il incombe à l'autorité investie du pouvoir réglementaire d'édicter pour des motifs de sécurité juridique les mesures transitoires qu'implique, s'il y a lieu, une réglementation nouvelle ; qu'il en va ainsi en particulier lorsque les règles nouvelles sont susceptibles de porter une atteinte excessive à des situations qui ont été contractuellement nouées* », le Conseil d'Etat introduit dans l'ordonnancement juridique un nouveau principe général qui oblige à prendre en considération la pérennité de l'environnement juridique.

Afin d'apprécier la régularité de l'acte, le raisonnement se tourne à présent vers les effets de la décision administrative et les situations juridiques qu'elle a créées.

La stabilité des choix fiscaux du contribuable devrait donc devenir une composante essentielle du travail de vérification des juges.

Cette reconnaissance solennelle fait l'objet de commentaires les plus enthousiastes mais des interrogations restent en suspens notamment sur sa véritable portée.

174. En effet, le principe de sécurité en droit interne faisait déjà sur le fond l'objet d'une reconnaissance implicite ¹⁷⁷.

Alors qu'il était admis que « *malgré l'absence de reconnaissance solennelle d'un principe de sécurité juridique, de nombreuses règles en sont issues* ¹⁷⁸ », l'on est à même de se demander si cette consécration va apporter un véritable changement dans l'appréciation de la situation fiscale du contribuable surtout qu'à l'heure actuelle, rien ne nous permet d'en préjuger.

¹⁷⁶ A. TRINDADE-MARINHO, Principe de sécurité juridique et protection de la confiance légitime en matière fiscale, Etude comparée au lendemain de l'arrêt *KPMG*, *Dr. fisc.*, 2007, suppl. au n° 25, étude n° 625.

¹⁷⁷ V. MICHEL, Brèves observations sur l'application des principes de sécurité juridique et de confiance légitime, *Gazette du Palais*, 2009, n°43, p. 43.

¹⁷⁸ Rapport annuel 2006 Conseil d'Etat, *Sécurité juridique et complexité du droit*, Paris, La documentation française, p. 291.

Il est certain que cette décision du Conseil d'Etat constitue une avancée significative dans les droits du contribuable en imprégnant différentes composantes de la norme fiscale mais ses conséquences pratiques effectives restent incertaines ou tout du moins, et c'est là le paradoxe, encore imprévisibles.

B. Les moyens de l'information fiscale

175. Les difficultés que le contribuable rencontre lorsqu'il est confronté à la loi fiscale ont poussé l'administration à prendre conscience du rôle moteur qu'elle devait jouer pour lutter contre l'apparition de la fraude fiscale.

L'évolution des fondements de ses missions s'inscrit en ce sens et tend à reconnaître le lien entre la qualité de ses services et la survenance des manquements fiscaux **(1)**.

La promotion du civisme fiscal passe alors par le développement d'outils nécessaires à la diffusion et à la compréhension de la norme fiscale au contribuable, la doctrine administrative **(2)**.

1. La reconnaissance d'un lien entre la qualité des services de l'administration fiscale et l'apparition de la fraude

176. L'utilisation de l'expression « *d'usager du service public des impôts* » rappelle que l'administration fiscale est avant tout une administration au service du contribuable **(a)**.

Cette exigence tend à faire reconnaître un droit, pour le contribuable, à l'information administrative **(b)**.

a. Une administration au service du contribuable

177. L'administration fiscale connaît une nouvelle époque et serait devenue « *une administration fiscale de référence*¹⁷⁹ ».

Pour ce faire, la sécurité juridique fiscale à laquelle le contribuable est en mesure de prétendre est reliée au statut de l'usager.

Les missions traditionnelles de l'administration sont bousculées dans leur fondement où l'information et le conseil occupent une place prédominante.

¹⁷⁹ DGI, *Rapport annuel de performance 2004*, septembre 2005.

C'est à cet effet que la loi de finances rectificative pour 2004 organise, de manière symbolique, le contrôle sur demande et l'élargissement de la procédure de rescrit.

178. Cette volonté de changer les rapports entretenus avec le contribuable n'est pas récente et déjà Maurice Lauré évoquait, dès 1956, la nécessité pour l'administration fiscale de devenir « *une administration de service* » dans laquelle elle doit « *donner l'impression aux contribuables* » qu'elle est un organisme préposé « *à leur rendre des services beaucoup plus qu'à les surveiller*¹⁸⁰ ».

L'actualité de ces débats n'est pas sans rappeler que la mise en œuvre de ces principes ne trouve toujours pas une réalité suffisante et satisfaisante.

Les réponses proposées demeurent partielles quant aux résultats escomptés en terme de sécurité juridique et la crainte du contribuable de faire appel à ses mécanismes ne s'est pas encore estompée.

179. Selon M. Leroy, « *dans le but de développer le respect volontaire et spontané de la loi fiscale par les contribuables, de nombreuses administrations fiscales cherchent à abandonner la culture de méfiance envers le public pour proposer des services d'information et de conseil*¹⁸¹ ».

C'est en cela que la réforme de l'administration fiscale s'inscrit au sein d'une nouvelle dynamique dans la mesure où elle tente de favoriser les échanges avec le contribuable afin de limiter la survenance de conflits.

Le comportement de ce dernier tente d'être appréhendé de manière novatrice car au sein de la lutte contre la fraude fiscale, il compte plus que les textes.

Ainsi, il ne suffit pas d'avoir un système fiscal performant sans que cela ne se sache mais surtout, « *il faut qu'il soit perçu comme tel par l'usager*¹⁸² ».

Il est mis en place une démarche pédagogique et préventive en vue d'asseoir le civisme fiscal à l'instar du système de « *compliance* » inspiré par la Commission européenne visant à favoriser l'accomplissement de ses devoirs fiscaux.

¹⁸⁰ M. LAURE, *Traité de politique fiscale*, PUF, 1956, p. 391 et s.

¹⁸¹ M. LEROY, *La sociologie de l'impôt*, PUF, collection Que sais-je ?, 2002, p. 69.

¹⁸² G. NOEL, La charte du contribuable ou l'administration fiscale de service : véritable « révolution » ou simple « miroir aux alouettes » ?, *Dr. fisc.*, 2005, n° 47, étude 41.

180. La nature de ce changement des relations de l'administration fiscale avec le contribuable n'est pas sans rappeler les différentes études d'analyse comparative des administrations fiscales.

Elles constatent que les fils conducteurs de la gestion de ces administrations passe par le développement du civisme fiscal qui s'appuie sur « *une utilisation intensive et appropriée des technologies d'information*¹⁸³ ».

A ce titre la réforme entreprise reprend ces paramètres en privilégiant un mode d'organisation interne pensé sur l'efficacité de la prévention et de la répression de la fraude fiscale.

Elle trouve par ce biais un équilibre entre ses missions de service et de contrôle qui privilégient les contribuables honnêtes et renforce son arsenal répressif envers les plus récalcitrants.

b. Le droit à l'information administrative

181. A l'image de l'administration fiscale néerlandaise, la nouvelle organisation française tend à instaurer un nouveau rapport avec le contribuable.

Ainsi, la communication du *Belastingdienst* utilise un slogan axé sur la particularité des relations entretenues qui proclame « *We cannot make it more pleasant but we can make it easier*¹⁸⁴ ».

182. Dans un premier temps, le droit à l'information administrative découle des caractères reconnus à la loi.

En effet, l'objectif à valeur constitutionnelle d'intelligibilité et d'accessibilité de la loi à maintes reprises rappelé par le Conseil constitutionnel doit trouver un écho dans le processus d'information fiscale des contribuables sur l'applicabilité de celle-ci.

Cette construction jurisprudentielle constitutionnelle apparaît dès 1985 au sujet de la fraude fiscale et invite le législateur à préciser « *les éléments constitutifs en termes clairs et précis* » de l'infraction¹⁸⁵.

¹⁸³ Rapport de synthèse de l'Inspection générale des finances, n°98-M-041-11, Mission d'analyse comparative des administrations fiscales, 1999, disponible sur www.igf.bercy.gouv.fr.

¹⁸⁴ « *Nous ne pouvons pas vous rendre la vie plus agréable mais nous pouvons vous la rendre plus facile* ».

¹⁸⁵ Cons. const., 18 janvier 1985, Déc. n° 84-183 au sujet de la loi relative au redressement et à la liquidation des entreprises.

L'accent est mis sur la clarté qui découle de l'article 34 de la constitution et des articles de la DDHC, et sur la limite du pouvoir discrétionnaire dans la mise en œuvre des textes.

Ce n'est véritablement qu'à partir de 1999 que le Conseil érige l'accessibilité et l'intelligibilité des règles de droit en un objectif de valeur constitutionnelle¹⁸⁶ qui s'impose au législateur.

183. La traduction pour le contribuable en matière fiscale de l'application de ce principe se reconnaît avec la mise en œuvre de deux principales applications.

L'intelligibilité de la norme fiscale fait référence à la présence de la doctrine fiscale sur laquelle nous aurons l'occasion de revenir tant son implication sur les droits du contribuable est considérable.

Elle emporte une meilleure compréhension des textes fiscaux pour ce dernier par le biais d'instruments qui visent à les « *saisir dans un contexte plus large, de les relier aux informations qui ont accompagné leur genèse : études d'impact, exposés des motifs, débats, amendements, simulations, textes cités ou encore documents de mise en œuvre*¹⁸⁷ ».

La notion d'accessibilité quant à elle, fait référence de manière plus pragmatique, à la diffusion des normes fiscales qui passe alors nécessairement par l'information mise à la disposition du contribuable.

L'administration fiscale doit faciliter l'accès du droit fiscal et c'est en ce sens que l'on a vu apparaître de nouvelles institutions tel le Médiateur du ministère de l'Economie, des Finances et de l'Industrie¹⁸⁸ chargé d'aider à prévenir les conflits en amont.

A ce titre, il aide à la bonne application de la loi fiscale et à la médiation dans le cadre d'un litige opposant l'administration fiscale au contribuable mais il permet également la diffusion d'informations grâce à ses différents rapports d'activités¹⁸⁹.

184. Dans un second temps, le droit à l'information du contribuable peut également s'appuyer sur les modalités d'existence du droit à la bonne administration.

En effet, l'adoption d'un droit cadre à une bonne administration au niveau européen trouve une approche en droit français et, est perçue comme les moyens visant à assurer « *la qualité*

¹⁸⁶ Cons. const., 16 décembre 1999, Déc. n° 99-421, *Rec.* p. 136.

¹⁸⁷ H. MOYSAN, l'accessibilité et l'intelligibilité de la loi, *AJDA*, 2001, p. 428.

¹⁸⁸ Le médiateur a été institué par le décret n° 2002-612 du 26 avril 2002.

¹⁸⁹ Ces rapports sont disponibles sur www.budget-gouv.fr. Concernant celui de 2008, il n'est cité pas moins de 75 exemples concernant l'application des textes en vigueur.

de la réglementation, qui doit être appropriée et cohérente, claire, compréhensible et accessible¹⁹⁰».

La mise en exergue de ce principe peut amener à canaliser l'action de l'administration fiscale et même s'il ne bouleverse pas encore l'organisation des services fiscaux, il peut cependant prétendre à contenir un ensemble de garanties dans les rapports entre le contribuable et cette dernière¹⁹¹.

2. La doctrine administrative, un dédoublement nécessaire de la légalité

185. Dans la perspective d'un droit à l'information administrative pour le contribuable, la doctrine administrative est perçue comme un dédoublement nécessaire de la légalité, légitimée par sa fonction pédagogique (**a**).

Son utilité dans la lutte contre la fraude fiscale ressort de son assimilation à la norme d'imposition (**b**).

a. La fonction pédagogique de la doctrine

186. La doctrine administrative concourt à un dédoublement nécessaire de la légalité dans la mesure où elle participe à rendre les dispositions législatives plus intelligibles.

Elle s'adresse en premier lieu aux agents de l'administration afin d'assurer une certaine efficacité de l'application de la norme fiscale mais également, une application homogène sur l'ensemble du territoire.

Pour les contribuables, nous pouvons considérer que la doctrine fait œuvre de pédagogie par l'instauration d'un « *service public d'interprétation* »¹⁹².

Pour certains auteurs, l'administration développe ainsi un « *véritable vademecum des règles de droit que ceux-ci ont pour mission d'appliquer* »¹⁹³.

Elle se révèle fondamentale à deux titres.

187. Tout d'abord, elle correspond à un travail d'élaboration de la norme fiscale et va servir de doctrine écran pour le contribuable afin de le protéger des potentiels effets de la

¹⁹⁰ L. 2003-591 du 2 juillet 2003 habilitant le gouvernement à simplifier le droit, JO 3 juillet, p. 11192.

¹⁹¹ Cf. M.C RUNAVOT, La « bonne administration » : consolidation d'un droit sous influence européenne, *RFDA*, 2010, n° 2, p. 395

¹⁹² P. MARCHESSOU, *L'interprétation des textes fiscaux*, Economica, 1980, p. 45.

¹⁹³ J. GROSCLAUDE et P. MARCHESSOU, *Procédures fiscales*, 5° éd., Dalloz, 2009, p. 32.

norme d'imposition. Elle devient un élément qui va caractériser les prétentions de l'administration sur son application et va ainsi permettre au contribuable, une certaine prévisibilité de sa situation fiscale.

Il peut cependant décider de ne pas tenir compte de cette interprétation à ses risques et périls.

Cette application homogène va ainsi assurer l'effectivité du principe d'égalité.

188. Ensuite et de manière plus remarquable, elle réapparaît lors du dernier maillon contentieux comme une garantie.

Comme le souligne P. Marchessou, « *le but ainsi poursuivi est d'entretenir avec les intéressés des rapports fondés sur la collaboration, et de limiter ainsi les possibilités d'antagonisme*¹⁹⁴ ».

Il ne faut cependant pas occulter que la doctrine constitue un pouvoir de l'administration qui a pour effet d'évincer les contribuables les moins informés.

En effet, s'ils ne se donnent pas la peine d'aller chercher l'information, ils ne pourront pas se prévaloir du bénéfice de l'interprétation donnée.

189. Toutefois, on doit reconnaître que la doctrine va parfois au delà de la règle de droit qu'elle est censée transposer et inhibe ainsi une partie de ses effets.

La jurisprudence appréhende ces cas depuis la jurisprudence rendue par le Conseil d'Etat, *Institution Notre Dame du Kreisker*¹⁹⁵ qui prévoit que lorsqu'une circulaire fixe des règles nouvelles, elle présente « *dans ces dispositions, un caractère réglementaire* » et peut donc faire l'objet d'un recours en annulation.

Transposée au contentieux de l'imposition, le contribuable peut fonder, en théorie, son recours sur l'illégalité de la circulaire que l'on prétend lui appliquer.

b. L'assimilation de la doctrine administrative à la norme d'imposition

190. La doctrine administrative est créatrice de droits et d'obligations pour l'ensemble de ses destinataires.

¹⁹⁴ P. MARCHESSOU, op prec. cit., p.44.

¹⁹⁵ CE Ass., 29 janvier 1954, *Revue pratique de droit administratif*, 1954, n° 50, concl. M. Tricot.

Retrouvée au sein de plusieurs supports¹⁹⁶, elle n'a donc pas comme unique vocation de s'adresser seulement aux agents de l'administration mais concerne, par le biais de sa publicité, l'ensemble du public.

Son contenu doit être diffusé à tous les contribuables afin qu'ils puissent s'en servir à bon escient quant à leur situation fiscale.

C'est pour cela que ces mêmes conditions de diffusion constituent une limite à l'opposabilité des interprétations formellement admises par l'administration.

La Conseil d'Etat, sur ce point, a d'ailleurs eu l'occasion de préciser la condition de recevabilité de la doctrine en contentieux en la différenciant des simples notes administratives à l'intention des agents¹⁹⁷.

Dans cette affaire, une instruction *« ne saurait être utilement invoquée sur le fondement des dispositions du 1^{er} alinéa (...) de l'article L. 80 A du LPF, dès lors, qu'il s'agit d'un document interne à l'administration, qui n'ayant pas fait, de la part de celle-ci, l'objet d'une diffusion destinée aux contribuables ne peut être regardée comme une interprétation formelle du texte fiscal »*.

Les juges entérinent ici que l'usage de la doctrine administrative ne se borne pas seulement à un instrument de communication à usage interne de l'administration mais constitue également un instrument de validation des choix fiscaux du contribuable lorsque celle-ci fait l'objet d'une publication.

191. L'approche quantitative de la doctrine administrative ne suffit pas à démontrer à elle seule qu'elle constitue une source de droit pour le contribuable ni une garantie en permettant son opposabilité même si elle s'avère illégale.

L'analyse de ce phénomène juridique doit s'accompagner de la mise en avant des éléments normatifs qu'elle contient.

En effet, on peut remarquer que la doctrine administrative vient modifier ou créer des situations de droit pour le contribuable.

192. L'exemple que nous retiendrons concerne l'instruction du 7 septembre 1999 relative aux accords préalables en matière de prix de transferts et aux risques inhérents d'évasion fiscale.

¹⁹⁶ Bulletin officiel des impôts, publications du ministère, réponses ministérielles...

¹⁹⁷ CE, 5 juillet 1991, *Artola*, req. n°107258, *Dr. fisc.*, 1992, n°7, comm. n° 328.

Une entreprise multinationale est à même d'opérer des choix afin d'optimiser sa gestion fiscale et ce, en déterminant l'affectation des produits imposables.

Il est certain que les flux entre les entités de cette entreprise vont jouer sur le bénéfice imposable et peuvent ainsi faire l'objet d'une stratégie fiscale d'évitement de l'impôt national.

Afin d'éviter cette fraude, le législateur au terme de l'article 57 du CGI prévoit que *« pour l'établissement de l'impôt sur le revenu des personnes physiques dû par les entreprises qui sont sous la dépendance ou qui possèdent le contrôle d'entreprises situées hors de France, les bénéfices indirectement transférés à ces dernières, soit par voie de majoration ou de diminution du prix d'achat ou de vente, soit par tout autre moyen, sont incorporés aux résultats qui apparaissent dans les comptabilités. Il est procédé de même à l'égard des entreprises qui sont sous la dépendance d'une entreprise ou d'un groupe possédant également le contrôle d'entreprise situées hors de France »*.

193. L'appréciation de la gestion normale qu'aurait dû avoir l'entreprise fait planer un risque de correction pécuniaire et traduit l'insécurité juridique dans laquelle elle est placée.

Afin de limiter cette situation dommageable qui peut, *in fine*, influencer sur la concurrence et sur le choix de l'établissement de l'entreprise, l'instruction du 7 septembre 1999 prévoit un mécanisme d'accord préalable par l'administration fiscale sur les prix de transfert.

Cette procédure est remarquable en deux points.

Elle renforce en amont la procédure de dialogue avec le contribuable pour lui éviter tout redressement et elle instaure un parfait mécanisme normatif de la doctrine fiscale.

Nous assistons à la mise en œuvre d'une procédure au demeurant sans fondement légal dans la mesure où elle confère un nouveau droit pour le contribuable.

§2. Le dialogue fiscal, instrument de règlement des litiges en amont

194. La promotion du dialogue entretenu entre l'administration fiscale et le contribuable semble s'inscrire dans la portée du principe de confiance légitime reconnu au sein de l'Union européenne (A).

Ces différentes formes tendent à matérialiser un rapprochement de leurs prétentions respectives (B) même si celui-ci n'est encore que peu convaincant.

A. Vers une application du principe de confiance légitime

195. Le principe de sécurité juridique s'apparente au principe de confiance légitime mais relève d'une logique distincte.

Alors que le premier postule pour une application générale et abstraite des normes fiscales, en l'occurrence, le second tend vers un rapport plus subjectif centré sur la personne du contribuable et sur la confiance qu'il a placée légitimement dans l'administration fiscale.

Il va permettre l'affirmation d'un rapport de proximité intellectuel entre l'administration fiscale et le contribuable qui va servir au maintien d'une situation juridique.

196. Si pour l'heure actuelle, la reconnaissance du principe de confiance légitime est limitée aux situations de droit régies par le droit de l'Union européenne **(1)**, il est intéressant de se pencher sur son éventuelle consécration en droit interne qui viendrait légitimer la raison d'être et les moyens de l'action de l'administration fiscale en la matière **(2)**.

1. L'application du principe de confiance légitime est tributaire des situations de droit régies par le droit communautaire

197. Le principe de confiance légitime trouve sa force de son incorporation aux droits fondamentaux de l'UE **(a)**.

Il tend à une reconnaissance assez limitée de la part des juges même si la consécration du principe de sécurité juridique pourrait influencer ce constat **(b)**.

a. Une consécration au niveau européen

198. Nous ne pouvons minimiser l'apport ou tout du moins l'influence des droits fondamentaux reconnus au niveau communautaire sur les systèmes constitutionnels nationaux en vertu du principe de primauté.

Tels que proclamés dans l'article 6 alinéa 2 du T. UE qui prévoit que « *L'Union respecte les droits fondamentaux, tels qu'ils sont garantis par la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales, signée à Rome le 4 septembre 1950, et tels qu'ils résultent des traditions constitutionnelles communes aux Etats membres, en tant que principes généraux du droit communautaire* », l'absence d'une liste énumérative laisse une grande liberté d'appréciation au juge communautaire dans le traitement des contentieux.

C'est dans ce cadre qu'il faut inscrire le principe de confiance légitime, ayant comme corolaire le principe de protection légitime, qui concerne la stabilité des situations de droit des ressortissants européens et qui pourrait devenir une source de justification pratique pour les contribuables français.

199. D'une manière générale, le principe de sécurité juridique préconise la mise en place de délais et de voies de recours pour les justiciables au niveau communautaire¹⁹⁸.

D'un point de vue pratique, il a été reconnu très précocement par la Cour de justice et le principe de protection de la confiance légitime qui en découle est consacré expressément dans l'arrêt *Lemmerz-Werke GmbH c/ Haute autorité CECA* du 13 juillet 1965¹⁹⁹.

200. Inspiré d'un principe constitutionnel de droit allemand, le *Vertrauensschutz*, il constitue l'un des principes les plus protecteurs du contribuable dans la mesure où il préserve un certain équilibre entre les intérêts de ce dernier et ceux de l'administration fiscale.

Avec l'exemple de la TVA, la Cour eut l'occasion de se prononcer sur le fait que l'application du principe de confiance légitime s'opposait à ce qu'une modification d'une législation nationale prive un assujetti, avec un effet rétroactif, d'un droit à déduction qu'il a acquis sur le fondement de la sixième directive²⁰⁰.

201. L'analyse des décisions rendues par la CJUE témoigne de la recherche d'un équilibre entre le respect des droits fondamentaux et la mutabilité des législations.

Comme le remarque D. Simon, « *reconnaître la nécessité d'assurer une protection effective de la confiance que les sujets de droit peuvent légitimement placer dans la stabilité des situations juridiques est une chose ; faire prévaloir cette préoccupation sur toute autre considération, et notamment sur la volonté tout aussi légitime des institutions d'adapter la législation et la réglementation communautaire au changement des circonstances de fait et de droit, en est une autre*²⁰¹ ».

Ainsi la Cour ne reconnaît pas expressément un droit absolu aux mesures transitoires.

¹⁹⁸ CJCE, 14 juillet 1972, aff. C-57/69 ; *Rec. CJCE* 1972, I, p. 933.

¹⁹⁹ CJCE, 13 juillet 1965, *Lemmerz-Werke GmbH c/ Haute autorité CECA*, aff. C-111/63 ; *Rec. CJCE* 1965, p. 836

²⁰⁰ CJCE, 8 juin 2000, aff. C- 396/98, *Grundstückgemeinschaft* ; *Rec. CJCE* 2000, I, p. 4279.

²⁰¹ D. SIMON, La confiance légitime en droit communautaire, in *le rôle de la volonté des actes juridiques, Etudes à la mémoire du Professeur A. Rieg*, Bruxelles, Bruylant, 2000, p. 744.

Elle s'attache à prendre en compte tous les intérêts qui sont confrontés de sorte « *qu'un intérêt public péremptoire peut s'opposer à l'adoption*²⁰² » de ces mesures.

202. Cet enrichissement des principes généraux du droit communautaire n'a pas été sans relancer le débat et une réflexion quant à son effectivité en droit national.

L'appréhension du principe de sécurité juridique²⁰³ et de confiance légitime fait notamment référence en droit fiscal, certes au rôle du législateur, mais également au devoir de l'administration de pérenniser ses relations avec le contribuable.

Cette dimension prend en compte l'expression des prises de position formelles de l'administration en vue de garantir la stabilité juridique de la situation fiscale du contribuable.

b. La réception du principe de confiance légitime en France

203. L'application du principe de confiance légitime en France devrait s'assimiler aux mécanismes institués par les articles L. 80 A et L. 80 B du LPF permettant d'opposer, dans un litige confrontant l'administration fiscale et le contribuable, une doctrine même illégale.

L'attitude des juges ne va cependant pas dans ce sens en reconnaissant de manière limitée l'effectivité de ce principe en droit national et uniquement lorsqu'il concerne des situations régies par le droit communautaire²⁰⁴.

204. Cependant nous pouvons constater que depuis la consécration du principe de sécurité juridique par le Conseil d'Etat, une certaine mouvance pourrait s'assimiler à une reconnaissance même si elle reste timide.

205. Dans un premier temps, l'attitude du juge constitutionnel peut en témoigner. En effet, si au début, le gardien de la Constitution s'est opposé à la consécration d'un principe de confiance légitime en affirmant qu' « *aucune norme constitutionnelle ne garantit un principe de confiance légitime*²⁰⁵ », il semble qu'il relativise cependant sa position initiale en

²⁰² En l'espèce ces dispositions touchait au domaine sanitaire, CJCE, 17 juillet 1997, *Affish BV c/ Rijksdienst voor de keuring van Vee en Vies*, C-183/95.

²⁰³ Cf. R. MEDHI, Variations sur le principe de sécurité juridique, in *Le droit de l'Union européenne en principes*, Liber amicorum, Jean Raux, éd. Apogée, Rennes, 2006, p. 177 et s.

²⁰⁴ CE, 9 mai 2001, *Entreprise Freymuth*, req. n°210944, *Rec. Lebon* 2001, p.865.

²⁰⁵ Cons. const., déc. n°96-385 DC, 30 décembre 1996.

y faisant expressément référence dans un commentaire officiel de la décision n°2005-531 DC relative à la loi de finances pour 2005²⁰⁶.

Cette solution semble justifier la position du juge administratif selon laquelle l'administration doit veiller à ne pas modifier ni la réglementation ni son comportement de manière « *inattendue* » lorsque le caractère « *soudain* » du changement n'est pas rendu nécessaire par les objectifs poursuivis.

A ce titre si l'administration fiscale ne respecte pas « *ce principe de confiance légitime dans la clarté et la prévisibilité des règles juridiques et de l'action administrative* », elle engage alors sa responsabilité²⁰⁷.

206. Dans un second temps, nous ne pouvons que constater que l'emprise de la doctrine s'avère de plus en plus grande sur le système normatif.

Son opposabilité a vocation à s'élargir comme en témoigne un communiqué du ministre de l'économie qui a annoncé que les principaux projets d'instructions fiscales seront désormais accessibles sur Internet et que les contribuables pourront s'en prévaloir immédiatement et sans en attendre la publication²⁰⁸.

De surcroît, l'appréciation qu'elle comporte sur des situations de faits, initialement réservé à l'assiette de l'impôt, s'étend, lorsqu'elle résulte d'instructions ou de circulaires, aux pénalités fiscales et au redressement.

207. On doit souligner que l'application de la doctrine administrative exclut, et de manière constante, la procédure d'imposition au sens strict²⁰⁹.

En l'espèce, les juges considèrent qu'une note ministérielle traitant de questions relatives à la procédure d'imposition ne comporte pas « *une interprétation de la loi fiscale* » et ne peut être invoquée sur le fondement de l'article L. 80 A du LPF.

²⁰⁶ Commentaire sur Cons. const., n° 2005-531 DC du 29 décembre 2005, *Les nouveaux cahiers du Conseil constitutionnel*, 2005, n°20.

²⁰⁷ CE, 9 mai 2001, préc.

²⁰⁸ Communiqué du 16 avril 2010, *FR* 20/10.

²⁰⁹ CE, 29 juillet 1983, req. n°31761, *RJF* 10/83, n°1179.

2. Une consécration souhaitée en droit interne

208. La consécration en droit interne du principe de confiance légitime permettrait de relégitimer la place de la doctrine administrative **(b)** tout en justifiant l'atteinte qui est portée au principe de légalité fiscale **(a)**.

a. Une protection du contribuable au détriment d'une application stricte de la légalité fiscale

209. *« Il est des cas où la bonne foi du contribuable est tellement évidente qu'il paraît injuste de réclamer l'impôt rétroactivement (...) Il en sera ainsi lorsqu'il y a eu de la part des tribunaux un changement de doctrine, ou lorsque le redevable a été l'objet d'une vérification antérieures du service sans observations de la part de ce dernier, de telle sorte que ce redevable a pu croire procéder régulièrement et n'est plus à même de récupérer l'impôt sur ses clients. Dans ces trois cas, le redevable, instruit de ses nouvelles obligations, sera invité à s'y conformer à l'avenir et à acquitter dorénavant les droits mais aucun rappel d'impôt ne sera effectué pour la période antérieure à cette invitation²¹⁰ »*

210. Cet extrait d'une note interne de l'administration appuie l'idée que dans certains cas, le contribuable de bonne foi doit être protégé de toute la portée de la légalité fiscale, et notamment des dispositions rétroactives touchant à sa situation fiscale.

Les difficultés soulevées ont donc trait à la légitimité de cette entorse.

En effet, selon quel principe la valeur absolue de la légalité fiscale pourrait-elle être tenue en échec ?

Il nous semble qu'une solution pourrait être trouvée avec la consécration en droit interne du principe de confiance légitime dont la doctrine administrative serait la traduction²¹¹.

211. Cette reconnaissance, issue de la jurisprudence communautaire, consoliderait tout d'abord l'adhésion de la France aux principes fondamentaux de l'Union européenne et des Communautés.

²¹⁰ Note interne de l'administration diffusée auprès de ses agents sous le n° 442 du 23 mars 1928.

²¹¹ J. C BOUCHARD, La note 442 du 28 mars 1928, un retour vers le futur ? Des principes de bonne administration, de sécurité juridique, de confiance légitime... *Dr. fisc.*, 2007, n°20, étude n°513.

Comme le rappelle M. Austry²¹², « la loi française peut être critiquée non seulement pour méconnaître directement le droit communautaire mais aussi pour ne pas comporter les dispositions nécessaires pour éviter que ne soit porté atteinte au principes du droit communautaire ».

Or il ne fait plus de doute que le principe de sécurité juridique et le principe de confiance légitime sont des principes érigés et reconnus comme tels au niveau communautaire et il appartient à présent au législateur français d'en apprécier toute la mesure.

212. De surcroît, cette consécration permettrait d'éviter la survenance de conflit de norme.

En effet, il est admis que l'instruction administrative qui se borne à tirer les conclusions de la loi française peut être contestée par la voie du recours pour excès de pouvoir lorsqu'elle est contraire aux principes du droit communautaire.

La remise en cause de l'instruction fiscale est même désormais ouverte également au regard de la CESDH et par l'article 61-1 de la Constitution, le contribuable peut aller jusqu'à contester sa constitutionnalité.

Cette reconnaissance entraînerait donc une économie de contentieux tout en réaffirmant la raison de son existence, la protection des situations juridiques du contribuable.

213. Le principe de confiance légitime n'empêche pas, cependant, de faire prévaloir d'autres considérations justifiant ainsi ses atteintes.

En effet, la stabilité des situations de droit du contribuable trouve une limite sérieuse, par exemple, dans l'encadrement rétroactif de la loi fiscale au sein de l'arrêt *Goed Wonen*²¹³.

Certains commentateurs y voient même un « revirement clandestin de sa jurisprudence en la matière, au détriment de la protection des droits du contribuable²¹⁴ ».

En l'espèce, la Cour a refusé de suivre la thèse de l'avocat général en ne condamnant pas « la rétroactivité de la loi nationale au égard aux principes généraux du droit communautaire ».

Si elle ne touche pas à la réalité des principes, cette solution vient préciser des conditions de mise en œuvre en raison du « but à atteindre », la lutte contre les pratiques frauduleuses.

²¹² S. AUSTRY, Libertés communautaires et fonds de pension, *FR* 15/09, p.10.

²¹³ CJCE, 26 avril 2005, *Goed Wonen*, aff. C-376/02.

²¹⁴ T. GEORGOPOULOS, La Cour de justice refuse de condamner l'effet rétroactif de la loi nationale, privant les contribuables du droit à déduction de la TVA pour les opérations économiques sur un bien meuble, *Dr. fisc.*, 2005, n°22, comm. 447.

Nous nous apercevons de ce fait que la légitime répression de la fraude fiscale, même au niveau communautaire, est au prix de sacrifices touchant aux garanties du contribuable.

b. Une légitimation des griefs d'inconstitutionnalité de la doctrine administrative

214. L'emprise de la doctrine administrative au sein du droit fiscal soulève des difficultés au regard de sa compatibilité avec les droits fondamentaux du contribuable.

Son assimilation à des principes supérieurs permettrait de résorber une partie de son inconstitutionnalité.

A l'instar d'une partie de la doctrine qui s'interroge sur la conformité de l'article L. 80 A du LPF à la Constitution²¹⁵, il devient utile de se pencher plus précisément sur les griefs qui seraient tirés de l'inconstitutionnalité de cet article avec les principes de légalité et d'égalité devant l'impôt.

En effet, elle « *est patente*²¹⁶ » car en investissant l'administration d'un pouvoir normateur, il est porté atteinte à la réserve de la loi prescrite par la Constitution.

C'est sous la contrainte de la sécurité juridique du contribuable que le législateur a reconnu une existence juridique à cette doctrine, bouleversant la traditionnelle hiérarchie des normes.

Echappant en partie au contrôle des juges, elle est accueillie timidement devant les juridictions qui lui réservent une portée limitée.

215. Selon l'article 34, alinéa 6, de la Constitution du 4 octobre 1958²¹⁷, le Parlement est l'unique organe susceptible de créer et de définir un impôt.

Avec la présence de la doctrine administrative, nous nous retrouvons face à une atteinte formelle à la hiérarchie des normes et à la séparation des pouvoirs voulue en 1789. L'administration fiscale n'a pas un pouvoir constitutionnellement reconnu et incite, d'une certaine manière, le contribuable à se détourner des finalités de la loi.

²¹⁵ P. DIBOUT et J. LAMARQUE, l'illégalité des instructions et des circulaires fiscales, l'administration et le contribuable, *Dr. fisc.*, 1991, n°18, p. 741.

²¹⁶ J. GROSCLAUDE et P. MARCHESSOU, *Procédures fiscales*, op. cit., p.36.

²¹⁷ « *La loi est votée par le Parlement et fixe les règles (...) concernant l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toutes natures* ».

Comme le remarque Christophe de la Mardière²¹⁸ avec pertinence, le droit fiscal réalise « *l'exploit de consacrer un double principe d'illégalité. C'est tout d'abord la légalité de l'impôt qui se trouve bafouée, car le régime appliqué est issu non de la loi mais de la doctrine administrative. De plus, le principe de légalité, au sens du droit administratif, est également méconnu ; car pour ainsi s'imposer la doctrine doit nécessairement être illégale : prévoir une règle fiscale plus douce que la loi, c'est inévitablement aller à l'encontre de celle-ci* ».

216. Notre questionnement doit alors porter sur la réalité du contrôle de la doctrine, dans la mesure où le juge est régulièrement mis en demeure d'apporter son appréciation. Comme le rappellent certains auteurs, il nous suffit de prendre quelques exemples pour démontrer le fait que « *les conditions requises par le juge pour qu'il y ait une circulaire réglementaire donc illégale sont telles que le contrôle est pratiquement inexistant* ²¹⁹ ». Les circulaires interprétatives contenant des prescriptions analogues à celles de tout règlement reflètent toute la force du pouvoir accordée à l'administration et préservée par le contrôle juridictionnel.

217. Il convient de remarquer que l'application de l'article L. 80 A du LPF constitue également une atteinte au principe d'égalité entre contribuables dans la mesure où seuls les mieux armés connaissent ces interprétations et pourront ensuite s'en prévaloir devant l'administration.

Nous ne pouvons alléguer du fait que « *nul n'est censé ignorer la doctrine administrative* » et le contribuable qui l'aura appliquée pourra voir sa situation fiscale réglée de manière plus favorable que celui se réfère simplement à la loi.

L'affaire des fonds turbo témoigne du déséquilibre contentieux qui peut survenir du fait de la supériorité de la doctrine administrative.

Ainsi le contribuable qui fonde sa stratégie fiscale sur la loi pourrait connaître une remise en cause de son montage fiscal au titre de la fraude et notamment de l'abus de droit, alors que la personne sachant user de la doctrine se verra confortée dans le montant de son impôt dû même si l'instruction sur laquelle il se base est illégale.

Son caractère opposable lui permettra d'échapper à tout rehaussement.

²¹⁸ C. de la MARDIERE, *Recours pour excès de pouvoir et contentieux administratif de l'impôt*, LGDJ, 2002, p. 123.

²¹⁹ Cf. J.J BIENVENU et T. LAMBERT, *Droit fiscal*, 4 éd., 2010, PUF, collection droits fondamentaux, p.83.

Les atteintes à l'égalité devant la loi sont évidentes.

218. Au sein du contentieux de l'excès de pouvoir à l'encontre d'une circulaire de l'administration, le juge administratif s'est également penché sur la rupture d'égalité entre contribuables.

En l'espèce, le requérant faisait valoir qu'elle présentait un caractère abusivement favorable pour celui qui s'en prétendait et portait atteinte au principe d'égalité devant l'impôt.

Dans ce cadre, le juge eut l'occasion de rappeler qu'une condition devait être regardée, celle tenant au fait de l'appartenance du requérant « *au même cercle* » de contribuables que ceux dont il conteste le régime bienveillant accordé par l'administration²²⁰.

219. La solution à ce vide juridique est alors à chercher dans le rôle utile et nécessaire de la doctrine notamment par la consécration du principe de confiance légitime.

La fonction originelle de l'article L. 80 A du LPF tend à assurer la sécurité juridique des contribuables de bonne foi afin d'éteindre les obligations fiscales pouvant résulter des modifications des règles d'assiette de l'impôt.

L'utilisation qui en est faite prime ainsi sur l'application stricte de la loi et se retrouve comme une exception contentieuse bénéfique pour le contribuable.

Il est à noter que le juge ne relève pas d'office l'application de la doctrine et il appartient au contribuable de la soulever.

En effet, ce mécanisme n'apparaît qu'à titre subsidiaire dans la mesure où le juge va déjà se pencher sur la loi fiscale avant de regarder plus précisément si les conditions d'application de l'article L 80 A sont réunies.

220. Il demeure remarquable que ce mécanisme prive les juridictions d'une partie de leurs attributions légales et on peut se poser la question de savoir qui en touche le plus grand bénéfice, à savoir le contribuable ou l'administration.

Cette conception a le mérite de présenter une cohérence intellectuelle et de réconcilier les précédentes visions contradictoires.

²²⁰ A. GESLIN, Le droit communautaire est-il transparent face à la doctrine administrative fiscale ?, *BF*, 8-9/03.

B. La formalisation du dialogue

221. La formalisation du dialogue, susceptible de régler les litiges fiscaux en amont en validant les choix fiscaux du contribuable, est retrouvée par le contrôle sur demande **(1)** mais également par la procédure de rescrit **(2)**.

1. Le contrôle sur demande du contribuable

222. Le contrôle sur demande des contribuables a été institué par l'article 25 de la loi de finances rectificatives pour 2004²²¹ et concerne les petites et moyennes entreprises qui souhaitent avoir une position précise de l'administration sur certains points fiscaux.

Ce dispositif est prévu par l'article L.13 C du LPF et s'inscrit dans la logique d'amélioration des relations entre l'administration fiscale et les contribuables.

Cette procédure concerne les entreprises soumises à l'IR ou à l'IS et à condition que le chiffre d'affaire n'excède pas un certain montant²²².

L'objet de ce contrôle touche les obligations fiscales déclaratives, les modalités de détermination du bénéfice et de manière générale, l'application des règles fiscales au regard des impôts auxquels l'entreprise est assujettie.

223. L'intérêt de ces dispositions tourne autour de l'opposabilité des réponses formulées par l'administration sur ces points particuliers.

Ces dernières constituent des prises de positions formelles de l'administration et peuvent ainsi être invoquées lors d'un litige sur le fondement des articles L. 80 A et L. 80 B, 1° du LPF.

Cette possibilité de faire échec au droit de reprise de l'administration constitue indéniablement une garantie supplémentaire pour le contribuable mais encore faut-il que ce dernier fasse appel à cette procédure.

En effet, la mise en œuvre du contrôle sur demande amène plusieurs difficultés.

224. Tout d'abord, il est important de mettre l'accent sur le fait que cette procédure n'est pas encore solennellement un droit accordé au contribuable dans la mesure où celle-ci doit être acceptée par l'administration.

²²¹ Loi n° 2004-1485 du 30 décembre 2004.

²²² Le chiffre d'affaire est plafonné à 1,5 million d'euros pour les entreprises dont l'objet commercial est la vente et 450 000 euros pour les entreprises réalisant des prestations de service.

Nous sommes à même de nous interroger alors sur les raisons d'un potentiel refus de l'administration fiscale. Faut-il que le contribuable fasse preuve de diligences appropriées ou bien doit-il insister sur le doute qu'il émet quant à la légalité de ses choix fiscaux ? Si c'était le cas, nous pouvons douter du retentissement d'un tel contrôle, le contribuable étant assez raisonné pour ne pas « *tendre le bâton pour se faire battre* ».

225. En outre, le contrôle sur demande du contribuable ne saurait être qualifié de vérification de comptabilité comme le rappelle l'article L. 13 C du LPF et ainsi ne fait courir aucune des garanties qu'on lui accorde.

Cette procédure ne donne pas lieu à l'envoi de la charte des droits et obligations du contribuable vérifié, ni à un avis préalable de vérification et le contribuable se voit privé de son information concernant sa faculté de se faire assister d'un conseil.

226. Enfin, le risque inhérent à la mise en œuvre d'un contrôle fiscal sur demande est qu'il bascule de manière insidieuse en vérification de comptabilité.

Malgré un encadrement rigide par les textes qui prévoient que « *les opérations réalisées lors de ce contrôle ne constituent pas une vérification de comptabilité au sens de l'article L. 13 du LPF*²²³ », l'application de cette procédure « *risque d'éveiller la méfiance des contribuables*²²⁴ ».

Les risques de contournement de cette procédure selon le Professeur Noël concernent la possibilité d'un débordement matériel car les investigations sur place ne peuvent se limiter « *objectivement aux seuls points précis pour lesquels la demande a été officiellement présentée par le contribuable*²²⁵ ».

La mise en œuvre d'une telle procédure peut conduire également à déclencher « *une vraie vérification de comptabilité liée aux fortes présomptions relevées par le vérificateur lors du premier contrôle* ».

²²³ Article L. 13 C alinéa 2 du LPF et Instr. du 24 mars 2006 ; BOI 13-L-2-06 §19, *Dr. fisc.* 2006, n°13, inst. 13510.

²²⁴ J. LAMARQUE, *Code de procédure fiscale commenté*, Dalloz, 16^e éd., 2009, p. 59.

²²⁵ G. NOËL, Vérification de comptabilité et autres procédures de contrôle fiscal. Perméabilité de la procédure de vérification de comptabilité, *JurisClasseur Procédures fiscales*, fasc. 323-40, 2009.

2. La procédure de rescrit

227. La procédure de rescrit tend, par son objet « *qui introduit une certaine forme de prévisibilité dans l'activité économique du contribuable*²²⁶ », à consacrer l'effectivité du principe de sécurité juridique mais également à développer une relation de confiance avec l'administration fiscale.

A l'instar d'une utilisation reconnue dans d'autres domaines financiers et monétaires, il résulte de l'article 18 de la loi 87-502 du 8 juillet 1987 consécutif au rapport Aicardi.

Il se voit reconnaître comme principale qualité l'intérêt de faire obstacle aux pouvoirs de requalification de l'administration fiscale en verrouillant les opérations fiscales du contribuable.

228. Cette prise de position formelle de l'administration pourra lui être opposée en cas de litige avec le contribuable.

Son objet touche la stratégie fiscale mise en place et comme l'a écrit le Professeur Cozian, le rescrit permet de souscrire principalement « *non pas une assurance tous risques fiscaux, mais une assurance anti-abus de droit*²²⁷ ».

Si initialement son champ d'application avait une portée limitée, il tend à connaître des domaines de plus en plus nombreux.

Il ne sera pas question ici de faire l'inventaire de toutes les procédures de rescrit mais au contraire de mettre en avant certaines de ses limites qui justifient de sa faible utilisation.

Cette procédure présente indéniablement le risque pour le contribuable de se voir soumis à une vérification de comptabilité.

229. Son approche la plus remarquable en matière de lutte contre la fraude fiscale concerne l'accord préalable aux prix de transfert.

Afin d'éviter un contentieux abondant concernant la méthode de détermination des prix de transfert pour les transactions intragroupes qui constituerait un moyen d'évasion fiscale, l'accord résultant de la procédure de rescrit ne pourra être remis en cause sur le fondement de l'article 57 du CGI relatif aux transferts indirects de bénéfices à l'étranger.

²²⁶ L. LADOUX, Le rescrit : une procédure au service de la sécurité juridique et du civisme fiscal, *Les Nouvelles Fiscales*, 2010, étude n° 1046.

²²⁷ M. COZIAN cité par G. NOEL, *L'amélioration des rapports entre l'administration fiscale et les contribuables*, PUF, 1989, p. 157 et s.

Si cette mesure est louable pour le contribuable, il n'en demeure pas moins qu'elle reste un facteur puissant de contrôle des entreprises.

En effet, l'entreprise doit fournir une liste précise de renseignements et autres documents comptables.

A ce titre, l'administration doit être en mesure d' « avoir accès à l'ensemble de la documentation permettant d'éclairer la politique de prix de transfert » mais encore « le contribuable peut être amené à produire tout document comptable ou extracomptable susceptible d'éclairer les agents chargés de l'instruction de la demande²²⁸ ».

Les risques de détournement des documents saisis à cette occasion pour une vérification de comptabilité ultérieure sont imminents.

230. D'une manière générale, toute procédure de rescrit peut glisser vers une vérification de comptabilité dans la mesure où l'administration va obligatoirement avoir accès à des documents comptables qu'elle devra apprécier.

Cette appréciation s'accompagne forcément d'un regard critique et elle pourra alors se servir de ces éléments pour enclencher dans les formes une vérification.

A ce titre, le Professeur Noël souligne qu'il est difficile de déterminer une frontière matérielle dans les documents susceptibles d'être utilisés pour une autre procédure de contrôle²²⁹.

De plus à ce stade, les éléments que le contribuable soumet à l'administration fiscale ne font l'objet d'aucun débat oral et contradictoire, ce qui est regrettable notamment en raison des risques encourus.

Il faut cependant reconnaître que l'administration semble sensibilisée à cette dérive notamment en entourant de garantie, par exemple, le rescrit valeur avec l'article 46 la loi de finances rectificative pour 2008 codifié à l'article L. 18 du LPF.

231. Force est de constater que l'utilisation de la procédure de rescrit n'obtient donc pas le succès tant escompté.

Ces causes sont diverses mais sont retrouvées en premier dans l'attitude de l'administration qui fait une interprétation stricte de cette procédure et lui donne une portée limitée, réduisant le champ d'application des rescrits comme « *peau de chagrin*²³⁰ ».

²²⁸ Inst. 7 septembre 1999, BOI 4 A-8-99, *Dr. fisc.*, 1999, n°40, inst. 12296.

²²⁹ G. NOËL, art. préc. ct.

²³⁰ C. CTORZA, Nouveau millésime pour le rescrit, *Les Nouvelles Fiscales*, 2006, étude express n°960.

Le faible recours aux rescrits procède également de la « *réticence* » des contribuables à faire appel à une telle procédure et cela tient de plusieurs raisons.

L'administration n'est pas sur un pied d'égalité avec ce dernier dans la mise en œuvre d'une demande de rescrit et elle use de son pouvoir quasi-discrétionnaire ostensiblement en n'étant pas tenue de motiver « *de manière claire et précise son refus*²³¹ ».

De surcroît, il est certain que même si le contribuable n'est pas obligé de suivre l'avis de l'administration, en mettant l'accent sur un montage particulier, il accentue ainsi les possibilités de se faire vérifier.

Enfin, la technique du rescrit découle d'une procédure longue à mettre en œuvre et s'écarte de la finalité première de cette demande qui est une prise de position réactive et rapide de l'administration sur le montage prévu.

Chapitre 2. L'appréhension de la fraude fiscale par l'administration

232. L'appréhension de la fraude fiscale pour l'administration n'est pas une chose aisée en raison principalement de deux facteurs qui se télescopent.

En effet, elle doit être en mesure de s'accaparer de tous les faits fiscaux qui manifestent la volonté d'éluder l'impôt tout en n'enfreignant pas les limites posées par les droits du contribuable.

La mise en œuvre de ses prérogatives doit s'accommoder du statut protecteur qui lui est accordé tout en poursuivant l'objectif qui lui est attribué, la lutte contre la fraude fiscale.

Si les différentes atteintes au droit du contribuable sont constamment mises en avant par les juges et la doctrine, nous ne devons pas occulter la finalité dans lesquelles elles s'inscrivent, le maintien d'une égalité entre contribuables et la sauvegarde de l'intérêt général.

233. Ce postulat conforte une appréhension de la fraude fiscale qui est légitimée dans ses fondements (**section 1**) et le développement de mécanismes propices à se saisir des différents manquements fiscaux (**section 2**).

²³¹ C. CTORZA, art. préc. cit.

Section 1. La légitimité des fondements de l'action administrative fiscale dans la lutte contre la fraude fiscale

234. La légitime répression de la fraude fiscale trouve ses fondements au sein de l'article 13 de la DDHC du 26 août 1789 qui dispose que « *pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable : elle doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leur faculté* » et par l'article 14 qui précise que « *tous les citoyens ont le droit de constater, par eux-mêmes ou par leur représentants, la nécessité de la contribution publique, de la consentir librement, d'en suivre l'emploi, et d'en déterminer la quotité, l'assiette, le recouvrement et la durée* ».

Ces prescriptions constitutionnelles sous entendent une double réflexion : non seulement elles postulent pour une égalité entre contribuables qui va légitimer psychologiquement et juridiquement une action répressive (§1), mais encore, elles vont contenir les prérogatives de l'administration fiscale dans la légalité en prédéterminant les éléments caractéristiques de la fraude fiscale (§2).

§1. De la nécessité de lutter contre la fraude fiscale

235. Le principe de nécessité fiscale, directement lié aux prérogatives essentielles de l'Etat souverain, constitue l'essence même de la légitime répression de la fraude fiscale.

Assorti au consentement de l'impôt, il dresse son contenu juridique.

En effet, le droit fiscal « *prescrit, contraint et sanctionne* »²³².

Le législateur se voit donc offrir la possibilité de restreindre certains droits du contribuable dans le cadre de l'exercice fiscal répressif tout en modérant son pouvoir d'appréciation car il se voit contraint d'agir dans un but d'intérêt général et dans le respect d'autres règles à valeur constitutionnelles.

236. Le principe de nécessité fiscale constitue indéniablement un outil de légitimation des pouvoirs publics.

²³² P. BELTRAME, La résistance à l'impôt et le droit fiscal, *RFFP*, 1984, n°5, p. 23.

En effet, il apparaît nécessaire et donc indispensable de contribuer aux charges publiques et celui qui voudrait s'y soustraire se verrait sanctionné au regard des autres contribuables tenus de participer.

La nécessité de lutter contre la fraude fiscale est donc retrouvée par la rupture d'égalité qu'elle provoque entre contribuables **(A)**.

Elle justifie que l'administration fiscale soit efficace dans sa mission et explique qu'elle vienne à repenser son organisation **(B)**.

A. La rupture d'égalité entre contribuables

237. Si la rupture d'égalité entre contribuables légitime la mise en œuvre de mesures répressives en vue de lutter contre la fraude fiscale, il ne s'agit cependant pas d'une égalité absolue et ce principe connaît de nombreux tempéraments **(1)**.

L'encadrement législatif des pouvoirs répressif de l'administration fiscale correspond alors au maintien de cet équilibre entre redevables **(2)**.

1. La portée du principe d'égalité pour les contribuables

238. L'assise constitutionnelle du principe d'égalité entre contribuable ne fait pas obstacle à ce que le législateur en fasse une application circonstanciée **(a)**.

Sa réalité est contrôlée par les juges **(b)**.

a. La conception fluctuante du principe d'égalité

239. La portée de l'article 13 de la DDHC concerne de prime abord l'organisation juridique du prélèvement de l'impôt.

Combinée avec l'article 14 de la DDHC, elle appuie la légalité de celui-ci fondée sur la conception d'une justice fiscale.

La légitime répression de la fraude fiscale va ainsi consacrer le principe d'égalité fiscale, perçu comme un « *principe gigogne*²³³ » en raison de sa multitude d'applications, mais surtout va légitimer l'action de l'administration consistant à corriger les comportements déviants et à rétablir l'égalité voulue.

²³³ F. MICLO, Le principe d'égalité et la constitutionnalité des lois, *AJDA*, 1982, p. 115.

Pour J. Lamarque, « *le principe d'égalité n'est pas seulement le garant du caractère obligatoire de l'impôt : il assure aussi l'égalité, du moins l'égalité juridique de tous les citoyens devant l'impôt*²³⁴ ».

240. Cette conception doit être interprétée de manière extensive car force est de constater que la réalité fiscale de certains redevables écarte une application strictement égalitaire de la loi.

En effet, à leur demande et quand les dispositions législatives le permettent, l'administration fiscale peut décider ou non de l'exonération du paiement de certains impôts ou bien encore du bénéfice d'un régime de faveur.

Le problème qui se pose ici relève de la décision discrétionnaire qui va être prise et qui va bouleverser l'application stricte du principe d'égalité.

Si son respect constitue l'un des fondements essentiels de la répression de la fraude fiscale, nous sommes en mesure de nous interroger sur l'effectivité de la portée à lui donner.

241. L'application uniforme des textes fiscaux n'est donc pas absolue à la vue notamment de l'interprétation fluctuante de la loi fiscale faite par l'administration.

Cette distorsion de traitement fiscal entre contribuables placés dans la même situation laisse planer un doute sur la légitimité de la répression d'une évasion fiscale dans la mesure où celle-ci se voit en partie tolérée voire incitée par l'administration elle-même.

242. Les juges sont alors amenés à différencier « *le principe de l'égalité fiscale*²³⁵ » du « *principe de l'égalité devant l'impôt*²³⁶ » qui comme le rappelle le Professeur Lamarque, ont des fondements distincts et des implications concrètes différentes²³⁷.

Le premier renverrait à l'article 13 de la DDHC, aux facultés contributives et aux règles de fond, tandis que l'autre se fonderait sur l'article 6 de la DDHC²³⁸ et concernerait les règles de procédures ainsi que l'établissement d'un principe de non discrimination.

Il faut cependant souligner qu'il reconnaît lui même des limites à cette doctrine lorsqu'il se réfère à la jurisprudence constitutionnelle.

²³⁴ J. LAMARQUE, *Droit fiscal général, Licence, fasc. 2*, Litec, coll. Cours de droit, 1998, p. 418

²³⁵ CE, 5 mai 1922, Fontan, *Rec. Lebon*, p. 386

²³⁶ CE, 23 novembre 1936, Abdouloussen, req. n°25962, *Rec. Lebon*, p. 1015

²³⁷ J. LAMARQUE, Sources du droit, contrôle de la constitutionnalité de la loi fiscale, *JurisClasseur Procédures fiscales*, fasc. 112, 1994, n°11.

²³⁸ Cet article précise que la loi « *doit être la même pour tous soit qu'elle protège, soit qu'elle punisse* ».

En effet, le Conseil constitutionnel tend à une application uniforme lorsqu'il réitère que « *le principe d'égalité ne s'oppose ni à ce que le législateur règle de façon différente des situations différentes ni à ce qu'il déroge à l'égalité pour des raisons d'intérêt général pourvu que, dans l'un et l'autre cas, la différence de traitement qui en résulte soit en rapport avec l'objet qu'il établit*²³⁹ ».

243. Ces divergences de point de vue n'ont pas d'incidences directes sur le juge de l'impôt mais reflète avec force toute l'ambivalence de l'égalité fiscale.

Thierry Lambert évoque avec justesse la double difficulté à laquelle le législateur est confronté.

La première concerne la mise en œuvre des politiques fiscales et le sentiment d'injustice qui peut être ressenti alors que la seconde tient à l'équilibre du maintien du principe d'égalité et de sa possible censure par le Conseil constitutionnel.

Or « *l'application du principe d'égalité, satisfaisant au plan du droit, peut être source d'inégalité économique ou sociale. Le principe d'égalité voudrait que l'on traite, par exemple, toutes les entreprises implantées sur le territoire national de la même façon. Il n'est pas certain que l'application mécanique de ce principe soit juste, soit équitable*²⁴⁰ ».

L'application de ce principe a en effet conduit le juge à lui donner une consistance polymorphe en admettant successivement plusieurs atteintes le colorant ainsi d'une teinte de subjectivité.

L'égalité absolue est donc différenciée de l'égalité relative mais surtout de l'égalité ayant trait à l'équité qui suppose une rupture de l'égalité des droits pour rétablir une égalité de faits appelée encore discrimination positive.

b. Le traitement juridique de l'égalité entre contribuable

244. L'application du principe d'égalité entre contribuables est surveillée *de facto* par les juges. L'interprétation jurisprudentielle des textes fiscaux peut soulever des difficultés comme le remarquait le commissaire du Gouvernement Arrighi de Casanova : « *l'égalité devant l'impôt serait gravement compromise s'il appartenait aux juges du fond, par des*

²³⁹ En ce sens, Cons. const., 30 décembre 1991, n°91-302 DC, loi de finances pour 1992, *RJF*, 1992, n°244.

²⁴⁰ T. LAMBERT, L'équité, supplétif de l'égalité en matière fiscale, in *Egalité et équité, antagonisme ou complémentarité*, Economica, 1999, p. 122.

*appréciations divergentes mais souveraines de situations identiques, d'y soustraire ou d'y soumettre arbitrairement tel ou tel contribuable*²⁴¹ ».

Or ce sont ces mêmes juges qui ont développé les théories prétoriennes de condamnation de certaines formes d'évitement de l'impôt.

245. Le respect du principe d'égalité est tout d'abord traité au niveau de la reconnaissance des grands principes au niveau national.

La valeur constitutionnelle de l'article 13 de la DDHC a été reconnue pour la première fois en 1981 dans une décision concernant les grandes fortunes²⁴².

Ce principe trouve alors une existence autonome en se voyant conférer une application matérielle renvoyant à la notion de contribution commune « *également répartie entre tous les citoyens en raison de leurs facultés* ».

246. Le Conseil d'Etat quant à lui, a reconnu le principe d'égalité devant l'impôt comme un principe général du droit et ce, bien avant sa reconnaissance constitutionnelle.

Il faut noter que les contentieux des instructions administratives en sont imprégnés dans la mesure où un contribuable se sentant lésé peut les contester, par la voie du recours pour excès de pouvoir. En revanche, il ne peut, par le biais du plein contentieux, arguer du fait « *de ce que l'application d'une instruction administrative aurait pour effet d'accorder à des entreprises placées dans des situations comparables des avantages inégaux en matière de plafonnement des cotisations de taxe professionnelles*²⁴³ », l'article L.80 A du LPF interdisant aux contribuables qui ne sont pas concernés par la doctrine de contester cette discrimination.

247. Le principe d'égalité et de non-discrimination est également appréhendé au niveau communautaire

En matière de TVA, l'exemple le plus abouti de coopération en matière fiscale, la Cour a matérialisé la naissance du principe d'égalité et de non-discrimination énoncé à l'article 6 du T. CE ainsi qu'au cinquième considérant de la huitième directive par un arrêt du 11 juin 1998²⁴⁴.

²⁴¹ A. de CASANOVA, concl. sur CE, 10 avril 1991, req. n° 107710, *RJF* 7/91, p. 424

²⁴² Cons. const., 30 décembre 1981, n° 81-133 DC.

²⁴³ CE, 19 mars 1986, req. n°49261, *RJF* 5/86, n° 501.

²⁴⁴ CJCE, 5^e ch., 11 juin 1998, aff. C-361/96, *Sté générale des grandes sources d'eau minérales françaises c/ Bundesamt für Finanzen*, *Dr. fisc.*, 1998, n° 28, p. 903.

Ce principe veut solennellement que, excepté une différenciation objective justifiée, des situations fiscales comparables doivent être traitées de manière similaire.

Ainsi, un assujetti non établi dans l'Etat membre concerné doit pouvoir prouver son droit au remboursement de la TVA en produisant un duplicata de la facture dans les mêmes conditions qu'un assujetti qui y est établi.

Comme le reconnaissent certains auteurs, ce principe va concrétiser la distinction opérée entre le principe d'équivalence et le principe d'effectivité²⁴⁵.

248. Nous pouvons donc constater de manière générale que si la rupture d'égalité entre contribuables correspond au principal fondement juridique légitimant la répression de la fraude fiscale, ses développements bien que justifiés en soi, perdent le contribuable dans son effectivité.

L'injustice qu'il peut ressentir alimente en tout état de cause l'une des raisons qui peut l'amener à frauder.

2. L'encadrement législatif des pouvoirs répressif de l'administration fiscale

249. L'organisation juridique du prélèvement de l'impôt conduit le législateur à appréhender les missions répressives de l'administration fiscale et à encadrer l'exercice de son pouvoir discrétionnaire (a).

Toutefois, la spécificité de la matière met en exergue la part d'indétermination qu'il lui accorde dans l'exercice de ses prérogatives (b).

a. La portée de la légalité fiscale sur les prérogatives de l'administration fiscale

250. La portée du principe de légalité en droit fiscal peut s'analyser au regard des prérogatives accordées à l'administration fiscale pour l'application de la loi fiscale.

Afin de témoigner de l'étendue de son pouvoir discrétionnaire, nous nous devons dans un premier temps de l'encercler dans des limites qu'elle ne peut outrepasser.

Comme le remarquait Danièle Loschak, pour que la loi encadre et légitime la pratique de l'administration fiscale, nous devons en préciser sa force²⁴⁶.

²⁴⁵ J. C BOUCHARD et J. HAYDEN MILLER, La TVA : une question de principes. Analyse des grands principes communautaires, *Dr. fisc.*, 2009, n° 7, p. 11.

Ainsi, « le principe de légalité a d'abord une portée pratique : il signifie que l'action administrative soit enserrée dans certaines limites, soumises à des normes qui déterminent à la fois des objectifs à atteindre et les moyens de les atteindre ; mais il a aussi une portée idéologique en ce qu'il fonde la légitimité de cette action : le principe de légalité, qui exprime la soumission de l'administration à la loi, manifeste sa subordination au pouvoir politique et atteste qu'elle n'agit pas selon son bon plaisir, mais dans le respect des principes fondamentaux de l'ordre social existant convertis en règles juridiques par le législateur ».

251. Avec ce développement nous sommes en mesure d'apprécier la légitimité accordée au pouvoir discrétionnaire de l'administration fiscale. Restreint à un cadre donné, il est nécessaire à la mise en œuvre des objectifs voulus par le législateur et postule en une dimension démocratique.

Cette soumission de l'administration à la loi fiscale soulève le questionnement de la subordination de ce pouvoir à l'autorité judiciaire.

Visée comme une critique par A. de Tocqueville préjugant de la partialité de certains juges, cette théorie doit être dépassée par l'extension du contrôle de l'action de l'administration fiscale et par la possible mise en cause de la responsabilité de puissance publique.

252. Ces difficultés nous conduisent également aux interrogations concernant le caractère législatif de la norme et à la conception élargie qui en découle de la légalité fiscale. Pour René Chapus « la légalité est faite d'un ensemble hiérarchisé et complexe de normes constitutionnelles, législatives, jurisprudentielles, réglementaires, auxquelles s'ajoutent diverses normes procédant de conventions internationales »²⁴⁷.

Il convient alors de reconnaître la qualité du travail du juge administratif, qui n'a de cesse d'élargir ses normes de références pour assurer un véritable contrôle de tous les moyens juridiques de l'administration fiscale.

b. Le respect des prescriptions légales par l'administration fiscale

253. Le respect des prescriptions légales par l'administration fiscale, dans l'exercice de ses pouvoirs, fait référence à la qualité de la norme fiscale.

²⁴⁶ D. LOSCHAK, Le principe de légalité, mythes et mystifications, *AJDA*, 1981, n°9, p. 387 et s.

²⁴⁷ R. CHAPUS, *Droit administratif général*, Monchrestien, 10^e éd., 1997, p. 907.

Ce n'est que si celle-ci précise avec clarté l'objectif et les moyens qu'elle met en œuvre que l'administration verra son champ d'action verrouillé.

Cette exigence, définie comme « *la propension d'une chose à être comprise, à voir son sens déterminé par l'activité intellectuelle humaine*²⁴⁸ », va contenir directement l'action de l'administration fiscale et prescrire les modalités d'exercice de ses prérogatives.

Elle se différencie dans son étude du caractère accessible de la loi, qui, quant à lui est tourné vers le contribuable.

254. Le principe d'intelligibilité de la loi est rangé au niveau des objectifs à valeur constitutionnelle et va servir de norme de conciliation²⁴⁹, de « *permission constitutionnelle, d'un principe de nécessité, dans le but de définir des limites aux droits fondamentaux avec lesquels ils entrent en concurrence*²⁵⁰ ».

En l'espèce, il va apparaître comme une norme de protection²⁵¹ en permettant de légitimer les prérogatives de l'administration fiscale par rapport aux dispositions législatives et d'assurer le respect des droits fondamentaux du contribuable.

La question qui se pose alors est de savoir si un requérant peut valablement l'invoquer devant les juridictions comme moyen de contrôle des prérogatives de l'administration fiscale. L'accueil de cet argument par les juges est pratiquement inexistant, le Conseil d'Etat n'ayant jamais annulé de décision à cet égard et le Conseil constitutionnel connaissant seulement deux censures pour intelligibilité de la loi à ce jour²⁵².

255. L'explication de cette absence de sanction se justifie avec la nature même de la matière fiscale.

En effet, la lutte contre la fraude fiscale ne peut tout embrasser en raison de son caractère en perpétuelle évolution et *de facto*, les contraintes légales qui pèsent sur l'administration fiscale sont malléables.

Elles s'adaptent au regard d'une efficacité des missions d'intérêt général qui prime sur l'intérêt individuel.

²⁴⁸ P. de MONTALIVET, La « juridicisation » de la légistique, A propos de l'objectif de valeur constitutionnelle d'accessibilité et d'intelligibilité de la loi, in *La confection de la loi*, PUF, 2005, p. 120.

²⁴⁹ B. FAURE, Les objectifs de valeur constitutionnelle : une nouvelle catégorie juridique ?, *RFDC*, 1995, n°63.

²⁵⁰ B. FAURE, art. préc. cit.

²⁵¹ A. JENNEQUIN, L'intelligibilité de la norme dans les jurisprudences du Conseil constitutionnel et du Conseil d'Etat. Plaidoyer pour une déjuridicisation de l'intelligibilité de la norme, *RFDA*, 2009, p. 913.

²⁵² Cons. const., 24 juillet 2003, n°2003-475 DC, JO 21 juillet, p. 13038 ; Cons. const., 24 juillet 2008, n°2008-567 DC, Loi relative aux contrats de partenariat, JO 29 juillet, p. 12151.

Cette liberté d'appréhension de la fraude fiscale peut apparaître surprenante au regard des principes que véhicule l'intelligibilité de loi.

En plus de concerner l'égalité devant la loi de article 6 de la DDHC, ce principe fait référence à l'article 4 de la Déclaration dans lequel l'exercice des droits et libertés garantis « *n'a de bornes que celles déterminées par la loi* » et à son article 5 qui proclame que « *tout ce qui n'est pas défendu par la loi ne peut être empêché, et nul ne peut être contraint à faire ce qu'elle n'ordonne pas* ».

256. La place du contribuable face à l'administration fiscale est donc singulière et la portée du principe d'intelligibilité de la loi sonnerait juste comme une ligne de conduite pour l'autorité normative.

Elle n'aurait pas vocation à sanctionner toutes les imprécisions de la loi en admettant l'imprévisibilité des faits que l'administration fiscale doit gérer.

Si une marge d'appréciation est accordée à l'autorité normative en raison de l'imprécision des données sur lesquelles elle se fonde, il faut alors reconnaître que personne ne peut préjuger du montant exacte de la fraude ni de toutes ses différentes formes.

C'est alors en tenant compte « *de la variété infinie des circonstances, du fait qu'il n'est pas capable de tout prévoir et de tout régler avec précision, admettant que des règles rigides s'appliquent malaisément à des situations changeantes, (que) le législateur peut délibérément introduire dans le texte de la loi des notions à contenu variable, flou, indéterminé telles que l'équité, le raisonnable, l'ordre public, la faute grave, en laissant au juge le soin de les préciser dans chaque cas d'espèce*²⁵³ ».

Il est accordé une part d'indétermination dans l'exercice des missions de l'administration fiscale, afin de permettre un contrôle juridictionnel large de l'appréciation des faits mais également de constituer un gage d'efficacité supplémentaire pour la répression de la fraude.

²⁵³ C. PERELMAN, Les notions a contenu variable de droit, in *Ethique et droit*, éd. de l'université de Bruxelles, 1990 cité par A. JENNEQUIN, l'intelligibilité de la norme dans les jurisprudences du Conseil constitutionnel et du Conseil d'Etat, art. préc. cit.

B. Le nouveau pilotage de la gestion de la fraude fiscale

257. Le coût difficilement maîtrisable de la fraude fiscale pousse en une réorganisation des services fiscaux dont le fer de lance est plus que jamais l'efficacité du recouvrement de l'impôt.

La mise en œuvre d'une véritable stratégie de gestion de la fraude fiscale fait l'objet d'évaluations et de contrôles réguliers.

Ce pilotage confère à l'administration fiscale des objectifs à laquelle il appartient de mettre en œuvre les moyens pour les réaliser.

Il convient de souligner l'effort de transparence mené quant à la gestion de la fraude fiscale qui apparaît dans les différents rapports diffusés par les pouvoirs publics.

258. Nous sommes en mesure de relever principalement deux outils de pilotage de la gestion de la fraude fiscale qui sont le recours à une planification stratégique pluriannuelle correspondant à l'analyse de l'environnement et la description des principaux programmes d'action, et également, l'utilisation d'indicateurs permettant d'ajuster le tir des moyens mis en œuvre.

Cette prise en compte matérielle est assortie de moyens humains touchant à la refonte même de l'organisation des services.

Il est fait une place de choix à l'organisation du travail et à la formation professionnelle des agents tout en cherchant une diminution du coût de gestion de l'administration fiscale.

Cette réforme tend vers une rupture symbolique avec l'organisation précédente pour pallier ses lacunes.

259. Le nouveau pilotage de la gestion de la fraude fiscale fait référence à un renforcement des objectifs **(1)** et à la réforme d'une structure administrative vouée à l'efficacité **(2)**.

1. Des objectifs renforcés

260. L'appréhension de la fraude fiscale s'analyse sous un nouvel axe de lutte contre la fraude globale²⁵⁴.

Cette démarche issue de la concertation a pour but de prendre en compte toutes les formes de fraude fiscale en facilitant l'échange de renseignements.

La lutte contre celle-ci est dorénavant coordonnée par la Délégation nationale de lutte contre la fraude fiscale²⁵⁵, la DNLF, rattachée au Ministre du budget.

Sans empiéter sur les missions de contrôle fiscal qui relèvent de la DGFIP, elle veille à l'efficacité et à la coordination des actions menées en matière de lutte contre ces infractions. Cette institution réaffirme de manière expresse « *la nécessité de couvrir l'ensemble des pratiques frauduleuses* »²⁵⁶.

261. Le renforcement de l'arsenal juridique se comprend alors par la mise en place de nouvelles procédures telle la flagrance fiscale et un meilleur échange de renseignements tout en respectant les droits du contribuable en faisant allusion à « *la sécurisation de la procédure de visite et de saisie* ».

Ce dernier point méritera que l'on y porte une attention particulière notamment en raison du fait qu'il se voit contesté par une grande partie de la doctrine malgré l'attitude *in fine* du juge constitutionnel.

262. Afin de mener à bien sa mission, la DNLF procède notamment à un croisement des fichiers informatiques avec les différents organismes rentrant dans son champ d'action.

2. Une organisation réformée

263. La direction générale des Finances publiques (DGFIP) qui fut créée le 4 avril 2008²⁵⁷ est issue de la fusion entre la Direction Générale des Impôts (DGI) et de la Direction Générale de la Comptabilité Publique (DGCP).

²⁵⁴ Cf. communiqué Cons. min., 9 janvier 2008, Lutte contre la fraude fiscale : ça ne fait que commencer !, *Les Nouvelles Fiscales*, 2008, n°996.

²⁵⁵ La DNLF a été instituée par un décret du 18 avril 2008, n°2008-371.

²⁵⁶ Rapport DNLF, *Bilan d'un an de lutte contre la fraude*, avril 2009, p. 32.

²⁵⁷ La DGFIP a été créée lors du deuxième Conseil de modernisation des politiques publiques.

Cette réforme qui se veut emblématique doit bénéficier tant aux contribuables qu'à l'administration fiscale elle-même²⁵⁸.

Le traitement de l'usager se voit modifié par la mise en place du guichet fiscal unifié qui a pour vocation de prendre en charge l'intégralité de ces démarches.

Compétent à la fois en matière d'assiette et de recouvrement, il offre « *un accueil fiscal de proximité* ».

264. En parallèle, une plus grande souplesse de fonctionnement est mise en avant par les programmes « *Qualifinances* » et « *Pour vous faciliter l'impôt* »²⁵⁹.

Dans le même sens, le programme « *COPERNIC* » permet à la plupart des foyers fiscaux d'accéder à leur déclaration en ligne.

265. Les objectifs de la fusion tendent vers la mise en place effective d'une administration centrale unique guidée par un pilotage politique qui la soutient dans ses missions notamment de lutte contre la fraude fiscale.

Nous pouvons résumer cette réforme en quatre points essentiels que sont :

- La documentation ;
- La transparence ;
- L'information ;
- Le dialogue et l'équilibre.

266. Cependant et pour l'heure actuelle, la mise en place de la DGFIP n'affecte pas les règles de compétence des agents rattachés anciennement à la DGI en matière de contrôle fiscal.

Les services restent organisés en fonction « *de l'emplacement géographique, du montant du chiffre d'affaires réalisé ou du revenu imposable, de l'appartenance à un groupe de société ou de la relation d'intérêts avec l'étranger et du secteur d'activité ou de la catégorie socioprofessionnelle* »²⁶⁰.

Cette réforme ne révolutionne pas non plus les modalités d'exercice du contrôle.

²⁵⁸ P. PARINI, La Direction générale des finances publiques : une réforme emblématique, *RFFP*, 2010, n°110, p. 153 et s.

²⁵⁹ Cf. J. ARTHUIS, La création de la DGFIP : une réforme attendue, *RFFP*, 2010, n°110, p. 161 et s.

²⁶⁰ G. NOËL, Garanties préalables à la vérification de comptabilité, *JurisClasseur Procédures fiscales*, 2010, fasc. 337.

§2. L'appréciation juridique de la fraude par l'administration fiscale

267. L'appréciation juridique de la fraude fiscale par l'administration laisse transparaître un large pouvoir discrétionnaire dans l'accaparement des manquements fiscaux **(A)**.

Il témoigne de toute sa force lors de la mise en œuvre des poursuites pénales pour fraude fiscale **(B)**.

A. Les éléments constitutifs de la fraude fiscale

268. La bonne foi du contribuable dans l'accomplissement de ses devoirs fiscaux est toujours présumée et emporte avec elle comme conséquence première qu'il appartient à l'administration de démontrer que le contribuable n'en a pas fait usage lors de la souscription de sa déclaration **(1)**.

Or, c'est ce même défaut de bonne foi qui doit être érigé comme l'élément essentiel de caractérisation de la fraude fiscale.

Il s'assimile au manquement délibéré et aux manœuvres frauduleuses **(2)**.

1. La présomption de la bonne foi du contribuable

269. La présomption de la bonne foi du contribuable se caractérise comme un attribut essentiel de ses relations avec l'administration fiscale **(a)**.

Son appréciation va permettre à cette dernière de lier l'imposition à la situation apparente que se donne le contribuable **(b)**.

a. Un caractère essentiel des relations entre le contribuable et l'administration fiscale

270. Le contribuable de bonne foi va désigner le comportement fiscal conforme à la volonté du législateur et de référence pour l'administration.

En effet, l'attribution de la bonne foi à un redevable va asseoir la loyauté de sa relation avec elle.

La prise en compte de ce trait de caractère subjectif fait également référence à sa connaissance supposée des normes fiscales et à la correcte application qui devrait en être faite.

271. A ce titre, la reconnaissance de la bonne foi du contribuable va constituer un gage de garantie supplémentaire dans la procédure d'imposition et va lui permettre de faire prévaloir des droits auxquels il peut prétendre.

Par exemple, en matière de TVA, le Conseil d'Etat a formulé une protection supplémentaire pour les assujettis de bonne foi en leur permettant de déduire la taxe payée même dans les cas de fausses factures du fournisseur partie à la transaction et de fraude carrousel²⁶¹, alors même que les textes fiscaux prévoyaient cette interdiction de remboursement.

Cette solution fût d'ailleurs reprise par la CJCE dans un arrêt du 12 janvier 2006²⁶².

272. Nous pouvons constater toute l'importance qui est donné à cet attribut dans le processus d'imposition mais nous pouvons regretter son absence de définition et de reconnaissance expresse au sein du CGI.

Elle ne sert que de notion pivot pour caractériser les pénalités touchant aux manquements délibérés et aux manœuvres frauduleuses.

Le regard porté par les juges et l'administration sur ce caractère subjectif n'altère pas la portée des obligations fiscales mais confère une dimension morale au débat.

La problématique réside à ce stade, non pas au niveau des difficultés probatoires, mais concerne l'appréciation que l'administration fiscale en fait.

Les juges lui offrent la possibilité de lier la bonne foi à la situation apparente du contribuable.

b. La prise en compte de la situation fiscale que se donne le contribuable

273. L'administration fiscale fait usage de la théorie de l'apparence afin de déterminer la situation imposable du contribuable et ainsi, d'en tirer les conséquences juridiques directes²⁶³.

²⁶¹ CE, 8^e et 9^e sous-sect., 29 décembre 1978, req. n° 9405, *RJF* 2/79, n°70.

²⁶² CJCE, 3^e ch., 12 janvier 2006, aff. C-354/03.

²⁶³ Il en va parfois ainsi quant à la détermination du domicile fiscal contribuable, CE, 7^e et 9^e sous-sect., 11 mars 1992, req. n° 82581, *RJF* 5/92, n° 602.

L'apparence constitue une illusion juridique qui n'a pas d'autre objectif que de fausser la réalité d'une situation de droit mais son assimilation ne relève pas encore de la fraude stricto sensu.

274. Les juges font usage principalement de la théorie de l'apparence en y associant le critère de l'erreur. C'est ainsi que qu'un sujet abusé par les apparences se voit conférer les mêmes droits que ceux de la situation à laquelle il prétendait de bonne foi pour le juge judiciaire²⁶⁴.

Le conseil d'Etat, quant à lui, a reconnu le maintien de l'apparence dans une décision de principe du 20 février 1974, *Lemarchand*²⁶⁵.

Il offrit à l'administration fiscale, sous certaines conditions, la possibilité de pérenniser l'apparence que le contribuable s'est donné et de fonder sur elle l'imposition.

En l'espèce, « *considérant qu'il n'est pas contesté que la convention de prête-nom dont se prévaut le requérant a été effectivement conclue antérieurement à la période d'imposition litigieuse ; que le sieur Lemarchand, n'en n'ayant pas fait état dans les déclarations qu'il a souscrites et adressées aux services fiscaux, a ainsi entendu conserver à cette convention, même à l'égard de ces services, le caractère occulte (...) qu'en raison de la position prise ainsi par le contribuable, la convention dont il s'agit n'est pas opposable à l'administration qui était, dès lors, en droit d'établir l'impôt comme elle l'a fait en l'espèce, en faisant abstraction de ladite convention, sans préjudice du droit qui lui appartenait, lorsqu'elle en a eu connaissance, d'en tirer, le cas échéant, les conséquences fiscales* ».

275. L'administration se voit alors conférer le pouvoir de se limiter au contenu de l'apparence lorsque le contribuable s'est abstenu de l'informer de l'existence d'une convention.

Ainsi, elle est en mesure de choisir la portée qu'elle souhaite donner à la décision de gestion en décidant de retenir la situation apparente dans laquelle le contribuable s'est conforté, ou bien de tenir compte de la réalité fiscale de ce dernier et de l'imposer selon la situation de droit qu'il connaît réellement.

Ce droit d'option connaît une limite imposée par le Conseil d'Etat qui est la connaissance pour l'administration de l'existence de cette convention. En effet, si elle a pour

²⁶⁴ Ass.plén., 13 décembre 1962 : RTD civ., 63 572 obs. G. cornu.

²⁶⁵ CE, plén., 20 février 1974, *Lemarchand*, req. n° 83270, *Dr. fisc.*, 1974, n°30, comm. 958, concl. D. Mandelkern.

effet de tromper les tiers mais que dans le même temps, le contribuable lui fait connaître sa véritable situation fiscale, il ne saurait y avoir à nouveau cette alternative.

276. Plusieurs effets sont remarquables au niveau de cette théorie prétorienne.

La première concerne la reconnaissance de droits, issue d'une situation juridique inexistante au détriment d'une application effective de la légalité fiscale.

La seconde concerne l'opposabilité des conventions unissant les contribuables aux tiers de droit privé à l'administration fiscale.

Au demeurant, si celle-ci condamne exclusivement le montage fictif à but fiscal de l'opération par le mécanisme de l'abus de droit, il convient de remarquer que ce n'est pas le cas ici, et qu'il s'agit d'une véritable situation d'opportunité pour l'administration.

2. La consistance du manquement délibéré et des manœuvres frauduleuses

277. La consistance du manquement délibéré ressort d'une appréciation de l'administration fiscale **(a)** qui met en exergue l'étendue de son pouvoir discrétionnaire en la matière **(b)**.

a. L'appréciation traditionnelle du manquement délibéré et des manœuvres frauduleuses

278. On ne saurait assez insister sur la fonction de la bonne foi au sein des relations entretenues entre le contribuable et l'administration fiscale.

La détermination exacte de la créance fiscale ne voit le jour qu'à la suite d'un processus plus ou moins long de dialogue et de partenariat.

Pour que cette collaboration voulue produise des effets pleins et entiers, les informations que le contribuable verse au débat se doivent de refléter une réalité juridique et non des faits viciés propres à la fraude fiscale.

En cas de la formalisation d'une mauvaise foi latente, la riposte de l'administration fiscale n'a de teneur que celle relative à l'imagination des fraudeurs.

Il est alors normal et légitime de voir apparaître une multiplicité des fondements de lutte contre la fraude fiscale pour l'administration fiscale.

279. La distinction entre le manquement délibéré et les manœuvres frauduleuses repose sur une gradation des infractions.

Le manquement délibéré relève d'agissements accomplis volontairement par le contribuable et qui présentent comme aspect l'intention du contribuable d'éluider l'impôt.

Il s'apparente ainsi à la mauvaise foi du contribuable tout en restant assimilé dans une certaine mesure aux erreurs.

Son appréciation varie selon les cas d'espèce mais démontre que le contribuable avait forcément connaissance des faits ou des situations qui justifient la correction.

Nous pouvons citer comme exemple de manquement délibéré les omissions de sommes à déclarer²⁶⁶ ou bien encore des agissements tenant à rendre difficile les missions de vérification de l'administration²⁶⁷.

280. Les manœuvres frauduleuses quant à elle, correspondent à la mise en œuvre volontaire de procédés frauduleux spécifiques au degré délictuel supérieur.

Bien que non définie par la loi, la jurisprudence les distingue par la mise en œuvre de manœuvres visant à égarer ou à restreindre le pouvoir de vérification de l'administration.

Cette dernière, à la lumière de la position des juges, les perçoit comme des procédés ayant soit pour effet de dissimuler la matière imposable, soit pour conséquence de créer des remboursements indus de la part de l'Etat²⁶⁸.

Cette appréciation s'inscrit dans la lutte contre l'évasion fiscale et l'abus de droit sous toutes ses formes tout en rappelant le caractère conscient et volontaire de ces actes qui *in fine*, concourent à un évitement de l'impôt.

281. Nous voyons ici la manière dont la fraude s'appréhende : elle peut revêtir une forme traditionnelle qui s'accommode des infractions prévues par le CGI et pour lesquelles elle est susceptible d'être traitée pénalement, mais elle peut également prendre la forme d'une opération parfaitement régulière créant une situation qui va restreindre le pouvoir de vérification de l'administration fiscale.

Il lui appartient alors, selon l'appréciation qu'elle va porter sur les manquements, de rectifier l'imposition en usant de son pouvoir de requalification.

²⁶⁶ CE, 29 juillet 2002, req. n° 220728, *RJF* 11/02, n°1303.

²⁶⁷ CE, 25 avril 2003, req. n° 234812.

²⁶⁸ Inst. 19 février 2007, 13 N-1-07, n°87.

Cette prérogative exorbitante du droit commun constitue une source d'insécurité juridique pour le contribuable, d'autant plus que rien ne l'oblige à y recourir.

b. Une manifestation du pouvoir discrétionnaire de l'administration

282. L'appréhension du fait générateur de la fraude fiscale par l'administration fait ressortir le rapport déséquilibré à ce stade qu'elle entretient avec le contribuable.

En effet, s'il est admis qu'elle soit en position de choisir le terrain sur lequel elle va l'imposer notamment avec l'outil de l'abus de droit, il n'est pas reconnu la possibilité pour ce dernier de lui opposer sa véritable situation fiscale au regard de la théorie de l'apparence.

Le fait pour le contribuable d'avoir sciemment modifié sa situation fiscale va avoir une conséquence directe sur le montant de sa créance fiscale.

L'administration va alors pouvoir choisir le montant de la dette de ce dernier en basant son appréciation soit sur sa situation réelle soit sur la situation apparente qu'il s'est donné.

283. Pour le contribuable de bonne foi, la créance fiscale est établie en la présence d'un fait générateur qui permet à l'administration fiscale d'appréhender le bien fondé de l'imposition. Il ne pourra pas être sanctionné par la suite au titre d'un détournement des dispositifs voulus par le législateur.

La présence d'une la fraude fiscale vient bouleverser l'ordre des choses.

En effet, elle vient influencer sur sa présence en le modifiant ou le faisant disparaître, ce qui va avoir pour conséquence première d'établir l'imposition du redevable sur une situation de droit erronée.

La créance fiscale n'aura ainsi de réalité que celle que le contribuable a bien voulu lui donner.

La prise en considération du fait générateur de la fraude par le juge ouvre de nouvelles perspectives notamment quand celui-ci diffère du fait générateur réel de l'imposition.

284. Comme le remarque F. Durand, « *Le Conseil d'Etat a en effet eu l'occasion de juger que l'administration fiscale est en droit de reprendre acte de la situation apparente que le contribuable a crée pour apprécier le moment où les conditions de mise en œuvre de l'imposition sont remplies. Celle-ci est censée intervenir au jour où ces exigences sont apparue remplies et non à l'instant où elles l'on été réellement. C'est à ce moment qu'il convient de se placer pour déterminer les caractères de la créance fiscale qui est établie au regard des règles fiscales de fond alors applicables, sans que le contribuable ne puisse*

*valablement invoquer le fait que l'impôt est prescrit depuis de nombreuses années*²⁶⁹ ». L'analyse des décisions de justice fait ressortir que les modalités de détermination de l'assiette de l'impôt se base sur des situations qui ne correspondent pas à la réalité et ce, sans que le contribuable puisse soulever que la réalité ne correspond pas à cet état de fait.

Le principe de légalité ne se voit pas véritablement porter d'atteinte dans la mesure où l'administration fiscale le fait prévaloir en agissant de la sorte et en se fondant sur la situation juridique du contribuable qu'il fait naître.

285. La seule originalité ressort de l'option qu'il est ainsi permis de faire pour l'administration et de la manifestation éclatante de son pouvoir discrétionnaire.

Si elle ne souhaite pas imposer le contribuable sur la situation de droit qu'il a créée, elle peut parfaitement rétablir la véracité de la situation fiscale grâce à la procédure des abus de droit.

Il faut pour cela considérer l'avantage fiscal qu'elle peut être amenée à percevoir.

La matérialisation de cette option par l'administration est retrouvée sur un plan contentieux avec le mécanisme de la substitution des motifs.

B. L'enclenchement des poursuites pour le délit de fraude fiscale

286. L'enclenchement des poursuites du délit de fraude fiscale traduit la délicate conciliation de la mise en œuvre de la procédure pénale et fiscale.

Indépendante par nature l'une de l'autre, elles se rencontrent lors de l'enclenchement de ces poursuites par la plainte déposée pour fraude fiscale.

Dans ce cas, force est de constater que certains droits et les garanties du contribuable sont mis à mal **(1)**.

L'intervention de la Commission des infractions fiscales se révèle être une simple modalité de procédure et ne saurait entraver la faculté de l'administration de poursuivre un fraudeur.

Dans le même temps, l'administration fiscale se livre à une appréciation extensive des faits susceptibles d'être poursuivis et ce, en dehors de toute contrainte d'ordre procédural **(2)**.

²⁶⁹ F. DURAND, *L'apparence en droit fiscal*, LGDJ, Bibliothèque de droit privé t. 57, 2009, p.17 sur 200.

1. La portée limitée des droits du contribuable au sein de l'engagement des poursuites pour plainte pour fraude fiscale

287. Le dépôt de plainte pour fraude fiscale est une procédure exorbitante du droit commun dans la mesure où seule celle-ci peut mettre en œuvre ces poursuites pénales **(a)**. L'intervention de la CIF ne permet pas, en amont, d'influer sur le pouvoir d'appréciation de l'administration fiscale des faits constitutifs du délit, ni sur le principe d'opportunité des poursuites ainsi consacré par la pratique **(b)**.

a. Une procédure exorbitante du droit commun

288. Les prérogatives de l'administration fiscale concernant l'engagement de poursuite pénale pour fraude fiscale dérogent au droit commun.

En effet, seule cette dernière peut décider la mise en œuvre de cette procédure.

Ainsi, malgré la qualification de délit pénal, le procureur de la République ne peut agir seul et mettre en mouvement de sa propre initiative l'action publique²⁷⁰.

289. L'administration fiscale doit avoir au préalable déposé plainte contre le contribuable en cause, sous peine de la nullité des poursuites, qui doit être soulevée avant toute défense au fond devant les juges²⁷¹, *in limine litis* selon l'article 385 du Code de procédure pénale.

Elle peut se constituer partie civile dans certains cas sur le fondement de l'article L. 232 du LPF mais elle ne saurait demander une réparation distincte de celle prévue par les majorations et amendes fiscales²⁷².

290. Le particularisme du délit de fraude fiscale permet à l'administration d'être juge de l'opportunité des poursuites.

Une seule limite est posée, celle de la nécessité d'obtenir un avis conforme de la CIF. Cette condition, dont l'institution postule pour le respect des droits du contribuable, connaît une réalité qui dénote de cette ambition et qui la relaie au simple rang des exigences procédurales.

²⁷⁰ Cf. I. REZKI, La mise en mouvement de l'action publique en matière fiscale, *Petites affiches*, 1995, n° 153, p. 20.

²⁷¹ Cass. crim., 10 janvier 1994, *Jammet et SARL « Le Memphis »*, n° M 93-80353 D, *RJF* 7/95, n°912.

²⁷² Cass. crim., 17 avril 1989, *Azria*, n° 88-81189, *RFJ* 12/89, n° 1458.

En effet, le dépôt de plainte est conditionné à l'avis conforme de la CIF selon l'article L. 228 du LPF d'où ne ressort pas le délit de blanchiment d'argent prévu par l'article 324-1 du Code pénal car il est considéré comme un délit autonome²⁷³.

En cas d'avis défavorable, l'administration peut toujours se constituer partie civile si le contribuable est régulièrement poursuivi à l'initiative du ministère public²⁷⁴.

En effet, si cette prise de position fait obstacle au dépôt de plainte de l'administration, l'effet combiné des articles L. 232 du LPF et 438 du Code de procédure pénale lui offre malgré tout la possibilité de se constituer partie civile.

291. La mise en œuvre des poursuites pénales pour fraude fiscale met en avant toute la force du pouvoir discrétionnaire de l'administration dans le choix de poursuivre ou non le contribuable.

Aucune disposition législative ne vient la contraindre à agir, et à ce titre, les juges lui reconnaissent une liberté totale d'appréciation sur le fait de donner une éventuelle suite aux infractions portées à la connaissance de ses agents²⁷⁵.

b. Les garanties limitées de l'intervention de la Commission des infractions fiscales

292. Cet organe consultatif est destiné à donner un avis sur l'opportunité des poursuites en vue de limiter le pouvoir discrétionnaire du Ministre chargé des finances d'engager des poursuites pénales pour fraude fiscale.

A priori protectrice des droits du contribuable, sa nature même en exclut par définition leur contrôle.

En effet, selon la Cour de cassation²⁷⁶, la CIF constitue un organe consultatif et non juridictionnel dont l'objectif premier est de limiter le pouvoir discrétionnaire de l'administration fiscale.

Consécutivement à cette reconnaissance, les juges considèrent que seuls les griefs tirés des articles du LPF concernant les modalités d'intervention de cette commission peuvent être soulevés devant le juge pénal.

²⁷³ Cass. crim., 20 février 2008, n° 07-82977, *RJF* 6/08, n°745.

²⁷⁴ Cass. crim., 5 mai 2004, *Legras*, n° 2777 F-PF, *RJF* 8-9/2005, n° 957.

²⁷⁵ CE, 5 novembre 1980, *Gaillard*, req. n° 16212, *Dr. fic.*, 1981, n°8, comm. 365.

²⁷⁶ Cass. crim., 28 janvier 1991, n° 90-81526, *Gazette du Palais*, 1991, n°1, p. 291 ; *RJF*, 4/1991, n° 528.

Ils excluent donc de leur contrôle l'application des droits de la défense garantis par l'article 6 de la CESDH dont l'application effective est réservée aux organismes juridictionnels.

Les plaignants ne peuvent donc se voir reconnaître l'application du principe du contradictoire que même la Cour européenne leur refuse²⁷⁷.

Par ce raisonnement, cette dernière considère que l'absence de débats devant la CIF ne joue pas sur une procédure de condamnation pour fraude fiscale qui, dans son ensemble revêt un caractère équitable, le requérant pouvant contester la réalité de l'infraction par la suite devant le juge judiciaire sous le contrôle ultime de la Cour de cassation²⁷⁸.

293. De surcroît, la décision rendue par la CIF n'a pas à être motivée en raison du fait qu'elle n'entre pas dans les prévisions de la loi du 11 juillet 1979 relative à la motivation des actes administratifs²⁷⁹.

La justification de ce fonctionnement est trouvée dans l'objet premier de cette procédure « *qui n'est destinée qu'à tempérer le principe de libre opportunité des poursuites et à organiser la prise de la décision au sein même de l'administration fiscale*²⁸⁰ ».

Si l'on admet cet intérêt, des interrogations sont soulevées quant à l'allongement du délai de prescription qu'entraîne la saisine de cet organe qui ne peut dépasser les six mois.

294. En effet, si l'on considère que la saisine de la CIF correspond à une organisation interne du traitement du dossier, la prescription n'a pas à être modifiée surtout en raison du fait que l'administration fiscale n'apparaît que comme partie civile au litige.

A l'inverse, si on lui reconnaît le caractère d'un organe juridictionnel qui serait à lui seul en mesure de toucher à la prescription par l'effet de sa saisine comme c'est le cas pour les autres juridictions d'instruction, l'application des droits de la défense serait conforme aux dispositions supérieures et reviendrait à mettre en cause la jurisprudence.

On s'aperçoit que le débat relatif à la prescription n'est pas sans failles et pourrait être relancé par la doctrine au motif qu'elle concerne tous les délits au pénal et peut être normalement interrompu par la saisine d'une juridiction d'instruction ou de jugement.

²⁷⁷ CEDH, 26 septembre 1996, *Miahle c/ France*, n° 47. 1995.553.639, *RJF* 11/1996, n° 1375.

²⁷⁸ CEDH, 11 janvier 2000, *Le Meignan c/ France*, n° 41544/98, *RJF* 03/2001, n° 426.

²⁷⁹ Cass. crim., 21 octobre 1991, *Georgeault et Marche*, n° 90-85314 P, *RJF* 4/1992.

²⁸⁰ G. LEGRAND, *Fraude fiscale : une controverse sans fin ?*, *Les Nouvelles Fiscales*, 2003, n° 897.

295. Il convient de remarquer que l'exclusion du débat oral et contradictoire se poursuit jusque dans le fait que le contribuable ne peut obtenir communication du dossier que la CIF détient.

En effet, il se voit informé de sa saisine par l'administration et seule cette dernière peut lui demander de communiquer tous les documents qu'elle juge nécessaire.

Il ne peut prétendre à avoir accès au dossier fiscal que l'administration a transmis. Ces documents ne sont pas séparables de la procédure suivie devant le juge judiciaire et donc ne revêtent pas un caractère administratif, en conséquence de quoi la loi du 17 juillet 1978 relative à l'accès des documents administratifs ne s'applique pas²⁸¹.

2. L'appréciation extensive des faits de nature à engager une procédure de plainte pour fraude fiscale

296. La mise en œuvre de la procédure de sanction de la fraude fiscale se réalise, tant sur le plan administratif que pénal, par la seule volonté de l'administration **(a)**.

La caractérisation de l'élément intentionnel se déduit, dans certains cas, de la simple constatation des faits **(b)**.

a. L'absence de contraintes procédurales

297. L'intervention de la CIF dans la procédure de plainte pour fraude fiscale ne saurait être de nature à restreindre les pouvoirs de l'administration d'engager des poursuites. D'un point de vue procédural, la fraude fiscale est constatée par l'agent du service des impôts soit au sein d'un acte contentieux soit dans le rapport de vérification.

Or même si la complexité de l'infraction nécessite la mise en œuvre d'une enquête longue, un simple rapport du service de contrôle permet d'apprécier l'opportunité de la saisir immédiatement sans attendre la fin des procédures engagées.

298. La mise en œuvre de la procédure de redressement contradictoire n'a pas non plus à attendre l'avis rendu par la CIF, le juge judiciaire n'étant pas compétent pour statuer sur l'assiette de l'impôt²⁸².

²⁸¹ CE, 10^e et 9^e sous-sect., 26 mai 2010, *Mme Faria et Sté Faria*, req. n°304621, *RJF* 8-9/10, n°806.

²⁸² Inst. 8 juin 1982, n°81.

L'administration se voit reconnaître un pouvoir total d'appréciation de la nécessité d'engager les poursuites pour fraude fiscale, et le travail du juge administratif en la matière se cantonne à un contrôle restreint limité à l'erreur de fait, à l'erreur manifeste d'appréciation et au détournement de pouvoir²⁸³.

299. Si l'intervention de cette organisme²⁸⁴ est perçue comme une formalité substantielle préalable à tout dépôt de plainte²⁸⁵ ayant pour objet l'omission d'écritures ou la passation d'écritures inexactes ou fictives²⁸⁶ ou bien encore, l'organisation de fausses comptabilités²⁸⁷, les juges n'ont pas encore trouvé le moyen de justifier une telle qualité.

b. La caractérisation de l'élément intentionnel

300. Selon les dispositions de l'article 1741 du CGI, l'élément intentionnel est nécessaire pour établir le délit de fraude fiscale et il appartient au Ministère public et à l'administration fiscale d'en apporter la preuve.

Par cette caractéristique, on appuie le fait que le contribuable avait forcément conscience de la gravité des actes qu'il a commis en excluant par delà même, les infractions à la législation fiscale relevant de la simple négligence²⁸⁸.

Le problème qui se pose relève de l'appréciation de l'élément intentionnel au regard de la diversité des fraudes fiscales.

Les conséquences qui y sont attachées sont importantes en terme de procédure et de responsabilité.

301. Or, dans certaines casuistiques, cette exigence est réduite à sa plus simple expression.

Par exemple, tel est le cas du dirigeant qui est nécessairement responsable du respect des obligations fiscales de l'entreprise. Il est donc présumé coupable des fraudes fiscales

²⁸³ CE, 7° et 8° sous-sect., 5 novembre 1980, req. n° 16212, *RJF* 01/1980, n°84.

²⁸⁴ Instituée par l'article 1^{er} de la loi 77-1453 du 29 décembre 1977 et précisée dans ses modalités de fonctionnement par le décret 78-636 du 12 juin 1978.

²⁸⁵ A contrario, elle n'est pas compétente pour les autres litiges concernant la fraude fiscale devant les tribunaux et ne nécessitant pas le dépôt de plainte tel la répression de l'abus de droit.

²⁸⁶ Cass. crim., 15 décembre 1987, n° 87-83475, *Bull. cass.*, 1987, n° 465, p. 1227.

²⁸⁷ Cass. crim., 10 novembre 1987, n° 86-91750, *Bull. cass.*, 1987, n° 397, p. 1045.

²⁸⁸ Cass. crim., 18 avril 1988, n° 87-80061 D, *Dr. fisc.*, 1988, comm. n° 1480.

commises par la société sans qu'il soit nécessaire d'établir sa participation personnelle et intentionnelle à l'infraction²⁸⁹.

La jurisprudence fait également prévaloir que le placement d'une société sous un régime fiscal qui ne lui est pas destiné est constitutif d'une fraude comme avec l'exonération de l'impôt sur les sociétés pour les entreprises nouvelles²⁹⁰.

Les juges n'opèrent pas de différence entre la soustraction à l'impôt par un procédé matériel et la soustraction par un procédé juridique qui a pour conséquence le bénéfice d'un régime fiscal indu.

302. La caractérisation du délit par l'élément intentionnel, sans qu'il y ait besoin de constater des manœuvres frauduleuses²⁹¹ peut alors laisser perplexe.

L'instabilité des règles fiscales et certaines situations entretiennent une ambiguïté quant à la légitimité de cette incrimination.

Ces différents arrêts témoignent de la force du pouvoir d'appréciation de l'administration fiscale de l'élément intentionnel, les enquêtes préliminaires se bornant à constater la matérialité des faits.

Le juge pénal n'étant pas le juge de l'impôt, il laisse le plus grand soin à l'administration de caractériser en amont le délit.

Section 2. Les moyens de l'action administrative fiscale étendus aux objectifs de lutte contre la fraude

303. L'administration fiscale va jouer le rôle d'une police du comportement des contribuables en « *prédéterminant une partie de leur décision privée individuelle*²⁹² ».

En dehors du délit traditionnel de fraude fiscale, elle se voit en mesure de réprimer les manquements fiscaux au sein d'un arsenal répressif administratif de plus en plus important.

Celui-ci est légitimé par le développement de théories prétoriennes (§1) et par la manifestation d'une volonté commune, au niveau international, de sanctionner les différentes formes d'évasion fiscale (§2).

²⁸⁹ Cass. crim., 14 novembre 1994, n° J 93-81294 D, *RJF* 3/1995, n° 412.

²⁹⁰ Cass. crim., 28 octobre 1991, *Baudrillart*, n° 90-84643, *RJF* 2/1992, n° 262.

²⁹¹ Cf. Cass. crim., 3 juillet 1974, *Bull. crim.* N° 245.

²⁹² J.J BIENVENU et T. LAMBERT, *Droit fiscal*, PUF, coll. Droit fondamental, 3° éd., 2003, p.22.

Il appartient alors au contribuable de procéder plus minutieusement à une analyse des possibilités qui lui sont offertes par la loi sans en abuser sous peine d'être confronté à toute l'ampleur de la répression administrative.

§1. Le développement de mécanismes régulateurs en droit national

304. La fraude fiscale, qui ne cesse de changer de consistance, a nécessité le développement jurisprudentiel d'une forme de répression administrative particulière.

Cette pratique est justifiée par le fait qu'il est reconnu au juge le pouvoir de se substituer au législateur pour venir préciser une notion présente dans la loi mais au contenu indéterminé.

Le plus remarquable en matière de répression de la fraude fiscale est induit par les mécanismes de définition des comportements standards par le législateur.

Il laisse ainsi une liberté au juge pour apprécier au cas par cas, ce qui va être considéré comme une normalité fiscale, ou bien les agissements tombant sous le coup de la fraude.

305. L'analyse des mécanismes régulateurs nous conduit à l'étude de l'appréciation de la normalité fiscale par l'administration (**A**) et au rôle de la jurisprudence dans le développement des théories prétoriennes de lutte contre la fraude fiscale reprises par le législateur (**B**).

A. La considération de la normalité fiscale par l'administration et les risques d'arbitraire

306. L'appréciation de la normalité fiscale par l'administration permet de remettre en cause des situations juridiques au demeurant régulières et légales.

Pour y parvenir, elle bénéficie de la théorie de l'acte anormal de gestion (**1**) mais également d'un pouvoir général de requalification qu'elle tire de l'abus de droit (**2**).

1. La mise en cause de la gestion de l'entreprise par l'acte anormal de gestion

307. La standardisation des comportements des contribuables par les juges et l'administration fiscale permet de porter atteinte à des libertés reconnues et en l'espèce, conduit à la remise en cause du principe de non immixtion de l'administration dans la gestion de l'entreprise.

L'absence de fondement légal explicite à cette démarche conduit naturellement à une appropriation de la normalité fiscale par l'administration, qui par la suite, peut être soutenue ou désavouée par les juges **(a)**.

Cette approximation dans la définition des critères de l'acte anormal de gestion place le contribuable dans une situation d'insécurité juridique **(b)**.

a. La recherche d'une définition cohérente

308. La liberté de gestion de l'entreprise selon laquelle « *le contribuable n'est jamais tenu de tirer des affaires qu'il traite le maximum de profits que les circonstances lui aurait permis de réaliser*²⁹³ » trouve une sérieuse limite avec ce procédé susceptible d'attirer la crainte de l'entité économique.

En effet, s'il est reconnu que ni l'administration ni les juridictions ne sont juges de l'opportunité de gestion de l'entreprise²⁹⁴, ces acteurs de la régulation fiscale restent cependant les maîtres de la détection des irrégularités et de la fraude fiscale.

A ce titre, le Conseil d'Etat a développé de manière prétorienne cette théorie en qualifiant d'anormal l'acte qui a pour conséquence de provoquer une perte ou une recette à la charge de l'entreprise sans qu'elle soit justifiée par les intérêts de l'exploitation commerciale.

309. L'esprit de ce procédé est souligné dans les conclusions de P. F Racine au sujet de la décision *SA Renfort Service*²⁹⁵ : « *une entreprise (...) a pour objet la recherche et le partage de bénéfices. Tout acte qu'elle accomplit pour réaliser cet objet est présumé effectué dans son intérêt propre. Toutefois à cet intérêt social, l'une des notions fondamentales du droit des sociétés, certains actes ou opérations peuvent apparaître contraires (...) Le concept d'acte anormal de gestion est le fruit de l'acclimatation ou de la transplantation en droit fiscal du concept commercial d'acte non conforme à l'intérêt social, mais avec deux différences de taille : seule l'administration peut l'invoquer et elle peut agir d'office* ».

Cette possibilité qui lui est offerte permet de corriger l'imposition de la société conforme à la réalité du bénéfice imposable afin d'éviter toutes formes « *d'évaporation* » fiscale.

Les difficultés rencontrées relèvent alors de l'approche de l'acte anormal de gestion par l'administration et par les juges.

²⁹³ CE, 7 juillet 1958, req. n° 35977.

²⁹⁴ En ce sens, CE, 20 décembre 1963, req. n° 52308.

²⁹⁵ CE, 27 juillet 1984, *SA Renfort Service*, req. n° 34588, *RJF* 10/84, n° 1233, concl. p. 562.

En effet, sur quelle base légale repose cette infraction et comment s'apprécie l'anormalité ?

Cette construction jurisprudentielle a donné, au fil des décisions, une consistance telle qu'elle imprègne au quotidien les choix de gestion des entreprises.

310. L'acte anormal de gestion est, dans un premier temps, à distinguer d'autres notions voisines.

Ainsi, cette théorie diffère de la simple erreur de gestion par la mise en avant de la volonté délibérée d'avantager un tiers²⁹⁶.

Ensuite, l'acte illicite n'est pas forcément anormal en raison du fait qu'il peut servir les intérêts de l'entreprise²⁹⁷.

Enfin, l'acte anormal de gestion ne s'entend pas de la même manière que l'abus de droit dans la mesure où il ne s'assimile pas à un acte fictif accompli pour dissimuler la finalité fiscale de la véritable opération²⁹⁸.

En ce sens, la portée de cette théorie tend plus à rejoindre l'évasion financière que fiscale²⁹⁹ car la diminution du montant de l'impôt est la conséquence de l'acte et non la cause.

311. Si l'on se penche sur la définition donnée par la jurisprudence, nous nous apercevons que cette appréciation est largement régie par des éléments subjectifs.

Découlant des articles 38 et 39 du CGI tendant à la détermination du bénéfice imposable et à l'interdiction par principe de certaines dépenses, l'application de cette théorie se révèle être la contrepartie de la faculté qui est donnée à l'entreprise de déterminer, sous certaines conditions, elle-même, l'assiette de l'impôt.

Le Commissaire du Gouvernement P. Rivière met en avant toute la problématique de cette notion en remarquant qu'elle « *est difficile à utiliser : elle implique, de la part de l'Administration et du juge de l'impôt, qu'ils apprécient en quelque sorte une appréciation, qu'ils substituent leur jugement à celui du responsable*³⁰⁰ ».

Il remarque par la suite que son usage est cependant justifié par le fait que cette théorie « *est un instrument indispensable d'équité fiscale* » et qu'il est « *légitime de sauvegarder l'intérêt*

²⁹⁶ Concl. O. FOUQUET sur CE, 7^o et 9^o sous-sect., 27 janvier 1989, req. n°61422, *Dr. fisc.*, 1989, n°25, comm. 1229.

²⁹⁷ CE, 1^{er} juillet 1983, req. n°28315, *RJF* 10/83, n°1108.

²⁹⁸ M. COZIAN, La théorie de l'acte anormal de gestion, in *Les grands principes de la fiscalité des entreprises*, Litec, 4^e éd., 1999, p. 98.

²⁹⁹ M. COZIAN, La théorie de l'acte anormal de gestion, *Répertoire du Notariat Deffrénois*, 1994, n°10, p. 673.

³⁰⁰ CE, sect., 1^{er} juillet 1983, req. n° 28315, *Dr. fisc.*, 1984, n°5, comm. 149.

de la collectivité en refusant de faire supporter à celle-ci, par un allègement d'impôt, une fraction des dépenses que l'entreprise est toujours libre d'exposer mais qui n'auraient pas dû l'être au regard d'une gestion normale ».

312. L'appréciation de l'intérêt de l'entreprise laisse une marge d'interrogation sur son contenu exact.

Le domaine des actes anormaux est vaste et l'appréciation de l'anormalité de la gestion s'apprécie en fonction des circonstances, autrement dit, laisse planer une grande marge d'incertitude sur les choix de gestion que le contribuable sera à même de faire.

b. L'appréciation de l'anormalité

313. L'analyse de la jurisprudence sur l'appréciation de l'acte anormal de gestion laisse apparaître des subtilités qu'il convient de préciser.

Il ressort d'un fait établi que la commission de ce type d'acte lèse deux parties, l'entreprise qui subit une perte financière et l'administration qui perd une partie du bénéfice de l'impôt dû.

La répression de l'entreprise coupable d'acte anormal de gestion s'opère donc à raison du rejet de la déduction des charges anormales et par la réintégration du manque à gagner.

Le critère d'appréciation va se baser sur l'intérêt social de l'entreprise et la normalité fiscale va être comprise au regard de ses intérêts financiers et économiques.

La sanction va porter sur les charges qui ne conduisent donc pas à la réalisation de ces objectifs.

C'est ainsi qu'est jugée une dépense en raison de son montant important exagérée, qui trouve une traduction dans les rémunérations des dirigeants³⁰¹.

314. L'approche de l'acte anormal de gestion ne se limite pas aux charges et se réfère également aux avantages indus accordés à des tiers.

Le problème qui se pose alors relève des aides accordées à des sociétés appartenant au même groupe.

³⁰¹ Voir CE, 11 novembre 1991, req. n°54616 et n°54617.

Dans ce cas, il reviendra à l'entreprise de démontrer que les actes réalisés ont été conditionnés par un intérêt propre à agir de la sorte, l'intérêt général du groupe ne suffisant pas à les justifier³⁰².

Le Conseil d'Etat reste ferme sur cette position comme il le rappelle dans une décision en date du 22 janvier 2010³⁰³.

En l'espèce, l'intérêt du groupe ne peut légitimer l'aide financière apportée par une sous-filiale à une société mère sans relations commerciales et pour un montant qui ne correspond pas avec la solvabilité de cette dernière.

315. L'énumération de la jurisprudence reconnaissant l'anormalité des actes de gestion serait fastidieuse mais contraint le contribuable à prendre en considération cette possibilité qui est offerte à l'administration.

La casuistique n'est pas évidente comme le démontre le contentieux en la matière et ses apports constants.

2. La condamnation de principe des opérations réalisées dans un but exclusivement fiscal par l'abus de droit

316. Le mécanisme de l'abus de droit est le parfait exemple de la confrontation juridique des modalités de la répression fiscale et du respect des droits fondamentaux du contribuable.

En effet, il rencontre des points de heurts tant dans les fondements qui légitiment sa mise en œuvre que dans les garanties procédurales accordées au contribuable.

Si le problème de l'abus de droit rampant a été appréhendé par les juges et a donné lieu à une nouvelle codification, il ne reste pas moins que les divergences tenant à sa constitutionnalité ne sont toujours pas résolues.

317. La procédure de la répression des abus de droit est issue d'une construction jurisprudentielle menée de front par le Conseil d'Etat et la Cour de cassation en vue de sanctionner les montages fiscaux fictifs ou bien encore, toutes les opérations du contribuable dont le but ne serait que fiscal.

³⁰² CE, 19 décembre 1988, req. n° 55655, *RJF* 2/89, n°158.

³⁰³ CE, 22 janvier 2010, *Sté d'acquisitions immobilières*, req. n° 313868.

Ce principe, à présent codifié dans la nouvelle rédaction de l'article L. 64 du LPF, n'a connu aucune discussion quant à sa compatibilité avec les autres droits supérieurs mais ce n'était pas sans compter sur l'apparition de la nouvelle procédure de question prioritaire de constitutionnalité.

Des auteurs s'accordent pour considérer que cette voie de recours relance le débat de sa conciliation avec les droits fondamentaux du contribuable, et que « *l'enjeu de la constitutionnalité de l'article L.64 du LPF devient donc concret et non plus abstrait*³⁰⁴ ».

Les difficultés rencontrées proviennent de sa confrontation avec le principe de légalité de l'impôt (a) et celui tenant à la légalité des délits et des peines (b).

a. La répression de l'abus de droit confrontée au principe de légalité de l'impôt

318. Il est légitime de s'interroger sur l'appréciation qui est faite des éléments constitutifs de l'abus de droit au regard de la légalité de l'impôt reconnue par le Conseil constitutionnel.

En effet, il revient au législateur le soin de préciser avec clarté le contenu de la loi afin de la rendre accessible et intelligible pour le contribuable.

Or l'appréciation des éléments constitutifs de l'abus de droit laisse encore une marge d'aléas critiquée par la doctrine³⁰⁵.

Si la Cour de cassation retenait « *une conception libérale de l'optimisation fiscale qu'elle tenait en elle-même pour licite sauf abus* », plusieurs arrêts viennent jeter un trouble quant à la caractérisation de l'opération fictive en cause.

Les critères se mêlent et perdent de leur pertinence en laissant place à des discussions avec lesquelles des justifications interviennent au coup par coup.

De surcroît, la nouvelle codification faisant référence aux objectifs poursuivis par le législateur, elle comporte certains points obscurs pouvant laisser place à une interprétation arbitraire.

³⁰⁴ D. GUTMANN, Réflexions comparatistes sur la constitutionnalité de la répression de l'abus de droit, *FR* 56/08, p. 23

³⁰⁵ P. HATOUX, L'insécurité juridique érigée en principe ? Ou l'abus d'abus est dangereux, *RJF* 8-9/07, p. 710.

319. En vertu de l'article 14 de la DDHC, le Conseil a déjà censuré des dispositions floues dont « *les incertitudes qui en résulteraient seraient source d'insécurité juridique, notamment de malentendus, de réclamations et de contentieux*³⁰⁶ ».

Cependant, l'inconstitutionnalité du mécanisme des abus de droit ne s'avère pas fondée si l'on s'en réfère à la sauvegarde de l'égalité entre contribuables qu'il protège.

La procédure de répression des abus de droit n'est donc pas contraire à l'Etat de droit si l'on considère qu'elle fait prévaloir le principe d'égalité devant l'impôt sur la légalité fiscale.

En effet, ses atteintes caractérisées par la fraude fiscale viennent légitimer l'apparition de mécanismes exorbitant du droit commun dont la finalité n'est que de sanctionner l'utilisation de montages abusifs car détournés de la volonté du législateur.

320. Le Conseil opère alors une conciliation nécessaire entre les droits fondamentaux reconnus par la Constitution et l'objectif général de lutte contre la fraude fiscale.

Comme le soulevait M. J.-Y Chérot, « *Le fait que les libertés soient protégées par la Constitution ne signifie pas nécessairement qu'elles soient toutes également protégées (...) Nous ne sommes pas en présence d'une hiérarchie (matérielle) entre normes de même niveau dans la hiérarchie formelle, mais d'une différence de niveau, dans la hiérarchie formelle, des normes de protection*³⁰⁷ ».

321. Les critères de cette conciliation et la raison d'être de cette procédure répressive peuvent être recherchés dans une optique réaliste et pragmatique mais également dans le courant se développant au niveau international de lutte contre les pratiques abusives.

Ainsi, l'article 54 de la Charte des Droits fondamentaux de l'Union européenne, l'article 30 de la Déclaration universelle des Droits de l'Homme, l'article 5 du Pacte international relatif aux droits civils et politiques, ou bien encore, l'article 17 de la Convention européenne de sauvegarde des Droits de l'Homme et des Libertés fondamentales condamnent unanimement l'utilisation abusive des droits et libertés.

La transposition de la procédure des abus de droit devient, sur le fond, logique, même si la forme reste encore à améliorer.

³⁰⁶ Cons. const., 29 décembre 2005, n° 2005-530 DC.

³⁰⁷ M. J.-Y CHEROT cité par G. DRAGO, La conciliation entre principe constitutionnels, *AJDA*, 1991, p. 265.

322. Reconnaître la légitimité de l'abus de droit dans son principe ne fait pas disparaître toutes les difficultés inhérentes à sa mise en œuvre.

Le problème des sanctions qu'il comporte se heurte une nouvelle fois au principe de légalité mais cette fois-ci touchant une autre composante que l'impôt, celle relative aux peines et aux délits.

b. La compatibilité des pénalités fiscales avec la répression des abus de droit

323. Si pour le Conseil constitutionnel, le principe de légalité des délits et des peines « *concerne non seulement les peines prononcées par les juridictions répressives mais aussi toute sanction ayant le caractère d'une punition même si le législateur a laissé le soin de la prononcer à une autorité de nature non judiciaire*³⁰⁸ », nous pouvons donc valablement y inclure les pénalités de l'article 1729 du CGI en raison de leur caractère punitif.

A la lumière de cette analyse, des interrogations se posent quant à leur compatibilité avec les grands principes pénaux.

324. En effet, le principe de légalité des délits et des peines oblige le législateur « *à fixer lui-même le champ d'application de la loi pénale et de définir les crimes et les délits en termes suffisamment clairs et précis ; que cette exigence s'impose non seulement pour exclure l'arbitraire dans le prononcé des peines, mais encore pour éviter une rigueur non nécessaire lors de la recherche des auteurs d'infractions*³⁰⁹ ».

Il en résulte une nouvelle exigence de clarté qui fait à nouveau défaut à la répression des abus de droit.

325. L'incertitude qui entoure la notion d'abus de droit fait courir implicitement des doutes sur la survenance de cette infraction.

Sa part d'appréciation subjective rend son interprétation changeante et aléatoire.

L'on peut donc se demander si cette absence de prévisibilité pour le contribuable ne peut pas être mise en cause et entacher d'inconstitutionnalité la répression des abus de droit et ce, notamment en raison de l'assimilation de ces pénalités aux sanctions pénales.

³⁰⁸ A titre d'exemple, Cons. const., 17 janvier 1989, n° 88-248 DC.

³⁰⁹ Cons. const., 2 mars 2004, n° 2004-492 DC.

326. La comparaison avec des pays européens dont l'Allemagne, avec laquelle les principes constitutionnels en cause sont identiques à ceux français, accrédite cette considération³¹⁰.

Son législateur n'entend pas assimiler ses pénalités à des dispositions répressives sauf si elle s'accompagne d'une fraude fiscale stricto sensu, c'est à dire, si le contribuable manifeste la volonté de ne pas coopérer avec l'administration fiscale.

L'exclusion de la matière fiscale est justifiée par l'absence de définition précise de la fraude fiscale qui, même si elle tient tête au principe de légalité de l'impôt, succombe devant la légalité pénale.

327. Nous sommes à même à présent de prendre toute la mesure des griefs qui seraient tirés de l'inconstitutionnalité de la procédure des abus de droit.

Ses éléments constitutifs perçus par le juge de manière extensive sont au centre des réflexions³¹¹ mais laissent cependant penser que seule une détermination exacte et précise de ses limites pourra consolider l'assise de ses bases constitutionnelles.

B. L'assise juridique de la fraude à la loi

328. L'essor de la fraude à la loi s'inspire du mécanisme de l'abus de droit pour condamner, *in fine*, toutes les opérations fiscales contraires à la volonté du législateur **(1)**.

La consécration de cette pratique par les juges a conduit à la nouvelle codification de l'abus de droit au sein de l'article L. 64 du LPF mais surtout, a mis en exergue la manière dont devaient être appréhendés les mécanismes qui, ne répondant pas de manière parfaite à la définition de l'abus de droit, relevaient cependant d'une volonté d'éluder l'impôt **(2)**.

1. L'appréciation de la répression de l'abus de droit

329. Afin de mettre en exergue toute la portée juridique de la fraude à la loi, il convient de se pencher sur la légitimation de cette répression des situations de fait par l'administration fiscale **(a)** et sur son appréciation découlant d'une catégorie de l'abus de droit **(b)**.

³¹⁰ F. ANGOT, *La distinction de l'habileté et de l'abus de droit en droit fiscal comparé (France - Allemagne)*, th. Paris II, 2003, p. 311.

³¹¹ L. CADIET et E. NEVEU, Remarques sur la notion de fraude fiscales d'abus de droit, in *Regard sur la fraude fiscale*, Economica, 1986, p. 33 et s.

a. La légitimation des opportunités offertes à l'administration pour la répression des situations de fait

330. Le réalisme du droit fiscal permet à l'administration fiscale d'appréhender la matière imposable telle qu'elle se présente en fait et non en droit³¹².

Ce principe ne va pas de soi mais ressort de la constatation par les juges de la nécessité de sanctionner des situations de droit au regard de leurs conséquences fiscales et de leurs portées juridiques.

331. C'est ainsi que la Cour de cassation, malgré la reconnaissance du droit à choisir le montage fiscal le moins onéreux pour le contribuable, a rapidement autorisé l'administration fiscale à requalifier les actes « *lorsque la substance d'un acte aussi bien que ses conséquences nécessaires et immédiates protestent contre la qualification que les cocontractants lui ont donné, et, qu'il ressort de l'économie de ces dispositions qu'elles ont été combinées en vue de dissimuler une autre nature de contrat qu'on voulait soustraire au droit déterminé par la loi fiscale* »³¹³.

Ce n'est que plus tard que le Conseil d'Etat a rejoint sa position en sanctionnant, sans texte, les décisions de certains contribuables malintentionnés³¹⁴.

332. Devant cette accapitation des faits fiscaux au demeurant légaux par l'administration fiscale et les juges, le législateur a été contraint de se manifester dans la tourmente comme en témoignent ses nombreuses interventions en la matière jusqu'à la plus récente prenant effet à compter du 1^{er} janvier 2009 dans le LPF.

333. En effet, la première tentative d'approche législative en matière d'abus de droit date de la loi du 13 janvier 1941 « *portant simplification, coordination et renforcement du Code général des impôts directs* »³¹⁵ et autorise expressément l'administration à « *écarter un acte juridique quelconque* » tout en l'obligeant à suivre l'avis conforme du Comité consultatif créé à cette occasion qui avait pour conséquence de faire peser la charge de la preuve sur la personne du contribuable.

³¹² O. FOUQUET, Fraude à la loi et abus de droit, *Dr. fisc.*, 2006, n° 47, p. 1999.

³¹³ Cass. civ., 20 août 1867, *DP* 1867, 1, p. 337.

³¹⁴ Ce fût le cas quand le Conseil écarta la forme apparente des sociétés, CE, 23 décembre 1935, *Rec. Lebon* 1935, p. 1220., et lorsqu'il requalifiât certains dépôts d'associés, CE, 12 décembre 1930, *Rec. Lebon* 1930, p. 1063.

³¹⁵ Publiée au JO 3 février 1941, p. 537 avec son rectificatif au sein du JO 15 février 1941, p. 746.

334. Par la suite, la loi n°63-1316 du 27 décembre 1963 créa une pénalité passant de 100% à 200% des droits, limitant ces procédures aux conventions mais insérant les droits d'enregistrements et les taxes sur le chiffre d'affaires.

Le point le plus remarquable touchait le fait que l'administration n'avait plus à saisir le Comité consultatif pour que l'acte ne lui soit plus opposable mais uniquement pour attribuer au contribuable la charge de la preuve³¹⁶.

Les conséquences de cette procédure de la répression des abus de droit a connu un terme grâce à la loi n° 87-502 du 8 juillet 1987, la « loi Aicardi », qui a permis de rendre la procédure d'imposition irrégulière si l'administration ne suivait pas la procédure de l'article L. 64 du LPF en permettant la saisine du Comité consultatif par le contribuable.

335. A présent et consécutivement à l'arrêt *Janfin*³¹⁷, l'actuelle codification permet à tous les contribuables de bénéficier de cette garantie tant sur le fondement de l'abus de droit que sur celui de fraude à la loi.

La nouvelle définition légale de l'abus de droit telle que définie par la loi de finances rectificative pour 2008 intéresse toutes les impositions et n'est plus limitée aux questions d'assiette.

Par principe, cette procédure doit rester exceptionnelle au regard des conséquences contentieuses qu'elle engendre comme en témoigne l'administration³¹⁸.

b. La reconnaissance de la fraude à la loi comme une catégorie de l'abus de droit

336. Originellement créé pour sanctionner la dissimulation juridique de la véritable portée de certains actes, le principe de l'abus de droit connaît une application extensive permettant à l'administration d'appréhender des situations de plus en plus diverses.

Il est perçu par J.P Fradin comme « *le châtement des surdoués de la fiscalité visant à réprimer une habileté excessive, une sorte de péché contre l'esprit, celui que la théologie considère comme irrémédiable, car il suppose que, grâce à sa connaissance du droit, le contribuable en a corrompu l'usage soit par la simulation d'une situation juridique destinée à en cacher une* »

³¹⁶ CE, 21 juillet 1989, *Bendjador*, n° 59970, *Dr. fisc.*, 1990, n°1, comm. 28, concl. M. Lienbert-Champagne.

³¹⁷ CE, sect., 27 septembre 2006, *Sté Janfin*, req. n°260050, *RJF* 12/06, n°1583.

³¹⁸ D. Adm. DGI, 13 L-1532, n° 1 à 4, 1^{er} juillet 2002.

autre fiscalement moins favorisée, soit par l'utilisation frauduleuse de la règle de droit qui en pervertit le sens »³¹⁹.

Il se décompose en deux notions distinctes que sont la simulation et la fraude à la loi.

En effet, la lecture de l'ancien article L. 64 du LPF avant l'entrée en vigueur de la loi de finances pour 2009 prévoyait déjà la simulation par le mensonge juridique mais également les opérations non fictives propices à la diminution de l'impôt supporté³²⁰.

337. L'effort de codification de cet article tel qu'il ressortait jusqu'à récemment, procède d'une évolution jurisprudentielle que nous devons retranscrire pour comprendre toute l'ampleur de ce mécanisme régulateur des comportements fiscaux.

En effet, l'apparition de la fraude à la loi en dehors de la réalisation d'actes simulés s'est réalisée grâce à la jurisprudence du Conseil d'Etat de 1981³²¹.

Pour ce faire, la haute juridiction s'est fondée sur la théorie civiliste de la fraude à la loi en reconnaissant la possibilité d'assimiler à l'abus de droit entendu au sens strict initial les opérations considérées en dehors de toute simulation mais qui bénéficient d'un but exclusivement fiscal.

Dans la continuité, la Cour de cassation a très vite reconnu que l'administration, afin d'écarter comme ne lui étant pas opposables certains actes passés par le contribuable, devait « *établir que ces actes ont un caractère fictif ou, à défaut, qu'ils n'ont pu être inspirés par aucun motif autre que celui d'éluider ou d'atténuer les charges fiscales que l'intéressé, s'il n'avait pas passé ces actes, aurait normalement supportées au regard à sa situation et à ses activités réelles* »³²².

338. En l'absence des critères traditionnels, les juges se prononcent sur des actes qui n'ont « *aucun autre motif que celui d'éluider ou atténuer les charges fiscales que l'intéressé, s'il n'avait pas passé ces actes, aurait normalement supportées, eu égard à sa situation et à des activités réelles* ».

³¹⁹ J.P FRADIN, *Traité de droit fiscal de l'entreprise*, PUF, 2003, p. 834.

³²⁰ L'article L.64 du LPF disposait que « ne peuvent être opposés à l'administration des impôts les actes qui dissimulent la portée véritable d'un contrat ou d'une convention à l'aide des clauses : a) qui donnent ouverture à des droits d'enregistrement ou à une taxe de publicité foncière moins élevés ; b) ou qui déguisent soit une réalisation soit un transfert de bénéfice ou de revenus ; c) ou qui permettent d'éviter, en totalité ou en partie, le paiement des taxes sur le chiffre d'affaires correspondant aux opérations effectuées en exécution d'un contrat ou d'une convention ».

³²¹ CE, 10 juin 1981, req. n°19079, JurisData n°1981-606784, *Dr. fisc.*, 1981, n°48-49, comm. 2187, concl. P.

Lobry.

³²² Cass. com., 16 octobre 1984, *Sté SEDIF*, n° 734, *Dr. fisc.*, 1985, n°9, comm. 476.

Nous sommes en mesure alors de prendre acte de toute la force de ces considérants de principe de par les conséquences pratiques qu'ils emportent.

339. Les juges se sont employés à renforcer l'impératif de sécurité juridique en permettant une meilleure accessibilité et lisibilité des éléments constitutifs de la fraude pour notre matière.

La notion de substance juridique a ainsi été introduite pour prédéterminer les opérations fictives relevant de l'abus de droit.

L'œuvre la plus retentissante du Conseil d'Etat en la matière est prise avec l'exemple des décisions *Sté Pleiade*³²³ et *Sté Sagal*³²⁴,

Ainsi, la doctrine relève que «*si la situation de l'auteur de montage est substantiellement changée, que ce soit au plan juridique, économiques et/ou financier, les actes juridiques et le montage ne sont pas dépourvus de substance. Ils ne présentent pas un caractère artificiel. L'abus doit être écarté*»³²⁵.

340. La notion de substance va donc être déterminante dans l'approche de l'abus de droit et de fraude à la loi.

Elle va assurer une sécurité juridique au contribuable et conforter la différence entre ces mécanismes et ceux tenant à l'optimisation fiscale.

2. La portée de la reconnaissance d'un principe général de fraude à la loi

341. La reconnaissance d'une principe général de fraude à la loi par le législateur permet d'asseoir ses critères d'identification **(a)** et d'analyser la portée que la jurisprudence tend à lui donner **(b)**.

a. La délimitation de la notion fraude à la loi

342. L'analyse de la fraude à la loi en droit fiscal est l'un des domaines de prédilection de l'évitement de l'impôt par le contribuable qui se situe entre l'abus de droit et l'optimisation

³²³ CE, 18 février 2004, *SA Pléiade*, req. n° 247729, JurisData n°2004-080518, *BDCF*, 5/2004, n°65, concl. P. Collin.

³²⁴ CE, 8^e et 3^e ss-sect., 18 mai 2005, *Ministère de l'Economie c/ Sté Sagal*, req. n° 267087, JurisData n°2005-080715, *Dr. fisc.*, 2005, n°44-45, comm. 726, concl. P. Collin.

³²⁵ P. FERNOUX, Substance, effets multiples et montage purement artificiel : une approche commune de la fraude à la loi ?, *Dr. fisc.*, 2008, n°23, p 12.

fiscale définie par l'ancien Conseil des prélèvements obligatoires dans son rapport de 2007³²⁶ comme « *les cas où le contribuable parvient volontairement à minorer le montant d'impôt ou de cotisation qu'il aurait dû payer s'il n'avait pas eu recours à l'optimisation, sans pour autant violer la loi ou se soustraire à ses obligations en matière de prélèvements obligatoires. L'optimisation consiste donc à tirer parti des possibilités offertes par la législation, en utilisant éventuellement ses failles ou ses imprécisions et y compris en l'interprétant dans un sens que le législateur n'avait pas expressément prévu, pour réduire les prélèvements dus, tout en restant dans la légalité* ».

343. Si l'évasion fiscale entre donc dans la catégorie de l'optimisation fiscale, elle s'en différencie par le fait qu'elle s'appuie sur des techniques illégales en dissimulant la portée véritable des opérations fiscales et en s'apparentant ainsi à la fraude à la loi.

L'analyse des éléments qui la composent suscite un intérêt particulier notamment au regard des pénalités qu'elle fait encourir.

Le problème qui se pose ici relève de la détermination de l'élément intentionnel.

En effet, c'est au regard de ce dernier que la réalité de la fraude à la loi se dessine car il conduit « *par le jeu de la règle de conflit de lois, à l'application d'une loi autre que celle qui aurait du, à défaut de manœuvre, s'appliquer normalement* »³²⁷.

La fraude à la loi se démarque alors de l'abus de droit dans la manière de connaître la situation qu'elle sanctionne.

344. L'arrêt *Sté Janfin*³²⁸ représente une avancée significative dans le droit à la sécurité juridique du contribuable dans la mesure où les juges viennent préciser le cheminement intellectuel de l'application de la théorie de la fraude à la loi en lui consentant de surcroît, les mêmes garanties que celles attachées à l'abus de droit.

En reconnaissant le principe général du droit à la répression de la fraude à la loi à présent codifié avec l'article L. 64 du LPF, le Conseil d'Etat vient compléter le critère de la poursuite d'un but exclusivement fiscal en y accolant la mise en exergue d'un élément subjectif entendu comme l'application littérale de la règle et contraire aux objectifs poursuivis par le législateur.

³²⁶ Rapport du Conseil des prélèvements obligatoires sur la fraude aux prélèvements obligatoires de mars 2007.

³²⁷ M. DUBUY, La fraude à la loi, *RFDA*, 2009, mars-avril, p. 245.

³²⁸ CE, sect., 27 septembre 2006, *Sté Janfin*, req. n°260050, *JurisData* n°2008-081020, *Dr. fisc.*, 2006, n°47, comm. 744, concl. L. Olléon.

345. L'objectif du renforcement de la définition de la fraude à la loi est de repousser l'appréciation arbitraire que l'administration fiscale pourrait faire de cette théorie.

Si une partie de la doctrine s'est montrée sceptique quant à la combinaison de ces critères en reprochant au juge de complexifier cette qualification afin d'en faciliter l'utilisation par l'administration, un argument vient contrecarrer ce reproche.

En effet, selon O. Fouquet la présence de l'élément subjectif était déjà implicitement contenu dans la jurisprudence du Conseil d'Etat et notamment dans l'arrêt *Sté Sagal*³²⁹ et sa réaffirmation ne correspond qu'à l'assise d'une jurisprudence bien établie.

b. L'appréciation du critère subjectif par la jurisprudence

346. La présence du critère subjectif dans la définition de la fraude à la loi peut conduire à une interprétation fluctuante de la part des juges.

En effet, sur quel critère se baser en vue de conforter la sécurité juridique du contribuable et de la distinguer de l'optimisation fiscale licite ?

Du respect de l'objectif poursuivi par le législateur vont dépendre de lourdes conséquences répressives au regard d'une procédure qui doit rester exceptionnelle dans sa mise en œuvre.

Il convient alors de préciser quels vont être les méthodes employées par les juges.

347. Une première analyse tend à constater que les juges, en vue d'appréhender l'objectif du législateur, se penchent entre autres, sur les travaux préparatoires³³⁰ et l'exposé des motifs du texte³³¹.

Nous pouvons relever que le principe de l'interprétation stricte prévaut comme le montre l'attitude du Conseil d'Etat par deux décisions en date du 7 septembre 2009.

En effet, l'affaire *SA Axa*³³² inaugure une jurisprudence nouvelle en écartant la fraude à la loi par le refus de tirer des travaux préparatoire plus qu'ils ne disaient.

Pour renforcer cette décision, le Conseil reprit, le même jour, l'écriture semblable pour un cas similaire³³³.

³²⁹ O. FOUQUET, Fraude à la loi : l'explication du critère « subjectif », *Dr. fisc.*, 2009, n°39, art. préc., p.1.

³³⁰ CAA Paris, 15 mars 2007, *SA Axa*, n°04PA03397, JurisData n°2007-347105.

³³¹ CAA Douai, 13 mars 2007, *SA Henri Goldfarb*, n°04DA00980, Juris Data n°2007-345387.

³³² CE, 7 septembre 2009, req. n° 305586.

³³³ CE, 8^e et 3^e sous-sect., 7 septembre 2009, *Sté Henri Goldfarb*, n° 305596.

Par ce procédé, la jurisprudence semble aller dans une perspective de complexification de l'invocation de la fraude à la loi pour l'administration renforçant par delà même, les garanties du contribuable et la sécurité juridique à laquelle il peut prétendre.

348. Dans un second temps et à la lumière de récentes décisions, il semblerait que la position des juges tende à se raffermir avec notamment l'appréciation de la notion de substance des opérations en cause.

Une décision du Conseil d'Etat³³⁴ vient préciser ce mouvement d'interprétation de la fraude à la loi.

Si l'objectif poursuivi par le législateur n'est pas expressément mentionné, les juges se réfèrent à la rationalité économique de l'opération et à l'appréciation des risques par les détenteurs de manière différente que dans les arrêts précédemment cités.

Ce raisonnement rapproche l'opération fiscale en cause, en l'espèce l'acquisition ou la souscription de titres en vue de bénéficier d'un crédit d'impôt, à la logique économique.

Or dépourvue de toute substance, « *l'opération est pour cette raison contraire à l'intention du législateur fiscal* »³³⁵ et constitutive de fraude à la loi.

349. Si par cette jurisprudence les juges s'éloignent de la logique instaurée avec les décisions rendues le 7 septembre 2009 dans leur appréciation du risque encouru, ils entérinent des solutions antérieures et notamment celle véhiculée par l'arrêt *Bank of Scotland*³³⁶ où l'administration s'est vu accorder le droit de requalifier un contrat de cession d'usufruit d'actions « *comme dissimulant la réalité d'un contrat de prêt conclu dans l'unique but d'obtenir abusivement le bénéfice (...) du remboursement de l'avoir fiscal* ».

§2. Une nouvelle impulsion des moyens de lutte contre la fraude et l'évasion fiscale internationale

350. Les mécanismes attachés à la fraude fiscale internationale constituent matériellement des atteintes au bon fonctionnement du marché.

³³⁴ CE, 3^e et 8^e sous-sect., 12 mars 2010, n° 306368, *Sté Charcuterie du Pacifique*, Concl. E. Geffray, note F. Deboissy, JurisData n°2010-001688.

³³⁵ F. DEBOISSY, Appréciation de la fraude à la loi : rupture ou continuité ?, *Dr. fisc.*, 2010, n° 19, p. 40.

³³⁶ CE, 3^e et 8^e sous-sect., 29 décembre 2006, *min. c/ Sté Bank of Scotland*, *Dr. fisc.*, 2007, n°4, comm. 87, concl. F. Séners, note O. Fouquet.

Si l'on dépasse cette approche économique pour se référer aux grands principes qui guident notre étude, ils sont une source « *d'injustice fiscale et d'illégitimité du système d'imposition car le poids de l'impôt finit par reposer sur ceux qui n'ont pas les moyens de développer une stratégie d'évitement*³³⁷ ».

A ce stade, la fraude fiscale soulève deux principales problématiques. Elle crée une illégalité entre les contribuables à raison des moyens de ceux « *qui ont accès à l'espace international* » mais également, elle témoigne de la difficulté de l'administration fiscale et des pouvoirs publics, encerclée dans les limites nationales, de faire l'usage de leurs prérogatives.

351. La répression de la fraude fiscale internationale favorise alors une approche préventive de ces manquements afin de dépasser ces contraintes **(A)** et voit ses fondements juridiques renforcés pour lutter contre ce phénomène en pleine expansion **(B)**.

A. L'assise d'une conception préventive de la répression de la fraude fiscale internationale

352. La nouvelle gestion de la fraude fiscale internationale au sein de laquelle s'insère cette approche préventive, résulte du constat d'une absence de moyens pertinents pour la correction et la sanction de ces manquements fiscaux **(1)**.

Les pouvoirs publics ont ainsi pris conscience de la nécessité de mettre en place des nouveaux outils visant à relancer l'efficacité des mécanismes répressifs **(2)**.

1. Le constat d'une absence de moyens pertinents de lutte contre la fraude fiscale internationale

353. Si les moyens du contrôle fiscal sont mis en œuvre afin d'éviter l'éparpillement de la matière imposable en droit interne, ils sont d'une utilité limitée lorsqu'ils dépassent les frontières, soit en raison de leur interprétation jurisprudentielle ou bien encore du fait de leur incompatibilité avec des normes supérieures.

Ces barrières concernent tant l'évasion fiscale internationale **(a)** que la fraude à la TVA **(b)**.

³³⁷ M. BOUVIER, La lutte contre l'évasion fiscale internationale : répression ou prévention ?, *RFFP*, 2010, n°110, p VI.

a. Concernant l'évasion fiscale internationale

354. Les principaux mécanismes d'évasion fiscale internationale touchent les transferts indirects de bénéfices prévus par l'article 57 du CGI et les paiements réalisés en direction des paradis fiscaux appréhendés par l'article 238 du CGI.

355. Dans un premier temps, l'article 57 du CGI vise à dissuader un groupe d'effectuer ce genre de pratiques en permettant à l'administration de réintégrer les bénéfices imposables dans l'entreprise située en France qui ont fait l'objet de transactions avec les entreprises situées à l'étranger.

Pour ce faire, elle s'assure par exemple, que les achats intragroupes ne se sont pas réalisés à des prix majorés ou que les ventes n'ont pas été effectuées à des prix minorés³³⁸. L'efficacité de l'action administrative est conditionnée ici à sa connaissance du fonctionnement des groupes et des politiques de prix pratiqués entre eux.

Or, l'article L. 13.B du LPF prévoyant la constitution d'une documentation en prix de transfert de nature à satisfaire aux besoins de contrôle de l'administration n'est apparue qu'en 1996 et son caractère obligatoire n'a été institué qu'avec la loi de finances rectificative du 30 décembre 2009.

Son entrée en vigueur concerne les transactions effectuées à compter du 1^{er} janvier 2010 et cette documentation³³⁹ ne pourra être valablement requise que pour les vérifications débutant à la suite du dépôt des déclarations de résultat en 2011.

356. Au total, il aura fallu près de 15 ans pour que cette prérogative produise des effets et permette l'utilisation d'un outil efficace aux missions de contrôle de l'administration.

La répression des transferts indirects de bénéfices sous-tend d'autres difficultés au niveau contentieux.

L'administration est tenue d'apporter une double preuve³⁴⁰ : celle tenant au lien de dépendance entre les deux entreprises excepté si d'entre elles est située dans un paradis fiscal et celle tenant à l'avantage anormal ainsi consenti.

Nous retrouvons ici la même utilisation du mécanisme de l'acte anormal de gestion qu'en droit français³⁴¹ et toutes ses difficultés d'approche par le juge.

³³⁸ CE, 8^o sous-sect., 29 janvier 1964, req. n^o 47515.

³³⁹ Elle comprend des informations générales concernant l'environnement économique, juridique, financier et fiscal du groupe ainsi qu'un contenu plus spécifique tenant l'entreprise même qui fait l'objet d'une vérification.

³⁴⁰ CE, plén., 27 juillet 1988, req. n^o 50020, *Dr. fisc.*, 1998, n^o49, comm. 2202.

357. Dans un second temps, l'autre mécanisme d'évasion fiscale internationale tend aux paiements vers les paradis fiscaux et à leur admission en charge, appréhendée par l'article 238 A du CGI.

Avant la clarification apportée par la pénalisation du recours aux Etats et territoires non coopératifs, la notion de paradis fiscal souffrait d'une absence de définition juridique absolue et l'on devait se référer au rapport de 1998 de l'OCDE³⁴² pour en tirer un ensemble de caractéristiques.

L'administration est donc tenue d'amener la preuve, on ne peut plus difficile en raison des règles d'assiette différente, que l'entreprise est établie dans un Etat à « *fiscalité privilégiée* » et que cette opération n'a que comme objectif d'éluder l'impôt.

Le paradis fiscal ne se présument pas, il lui appartient de démontrer que l'Etat dans lequel se situe le prestataire n'a pas d'impôt sur les bénéfices ou bien encore qu'il connaît une imposition inférieure de plus de la moitié de l'impôt français³⁴³.

Au début, l'utilisation de l'article 238 du CGI par l'administration constituait « *une présomption presque irréfragable*³⁴⁴ » mais l'office des juges a contribué à une interprétation plus favorable au contribuable.

358. L'administration a alors tenté de trouver une solution avec l'institution d'un régime dérogatoire au droit commun prévu par l'article 209 B du CGI³⁴⁵ concernant l'imposition des produits des entités situées dans un pays à fiscalité privilégiée dépendantes d'entreprises nationales.

Dans son ancienne rédaction, cet article relevait d'une confrontation contraire au droit communautaire.

De manière traditionnelle, la Cour fait valoir que l'exercice d'une liberté communautaire, en l'espèce, la liberté d'établissement ne peut fonder une présomption

³⁴¹ M. COZIAN, *Précis de fiscalité des entreprises*, Litec, 32 éd., 2008, coll. Litec fiscal, n°698.

³⁴² Rapport de l'OCDE, « *concurrence fiscale dommageable : un problème mondial* », 1998. Plusieurs facteurs sont pris en considération pour caractériser un paradis fiscal à savoir l'absence d'imposition ou une imposition insignifiante, les obstacles à l'échange de renseignements, l'absence de transparence dans le fonctionnement des dispositions législatives et l'absence d'exercer une activité substantielle assortie d'une présence locale.

³⁴³ CE, 2 avril 2003, *Sté d'édition des artistes peignant de la bouche et du pied*, req. n°237751, *RJF* 6/2003, n° 693.

³⁴⁴ C. de la MARDIERE, *La preuve en droit fiscal*, Litec, 2009, p. 62.

³⁴⁵ L'article 209 B du CGI définit le régime des SEC, sociétés étrangères contrôlées.

générale d'évasion³⁴⁶. Elle sanctionna de ce fait le régime britannique comparable à l'article 209 B du CGI avec la décision *Cadbury Schweppes*³⁴⁷.

Elle reconnut que les articles 43 et 48 T.CE s'opposaient à cette forme d'incorporation des bénéficiaires excepté si le montage est purement artificiel et n'a pas d'autre but que d'éluder l'impôt national.

359. L'analyse de la jurisprudence et de la doctrine conduit à établir l'absence de moyens communs dans la lutte contre la fraude fiscale internationale.

La construction européenne ne fait pas prévaloir, à ce titre, ni le respect de l'égalité entre contribuables de nationalités différentes, ni la nécessité de sauvegarder un niveau raisonnable du montant de l'impôt au sein des finances publiques.

L'importance de la fraude à la TVA dans les échanges intracommunautaires va mettre en évidence la nécessité d'une réforme visant à une meilleure coopération internationale.

b. Concernant la fraude à la TVA

360. La fraude carrousel est une fraude récente trouvant ses origines dans la mise en place du régime transitoire en 1993 de livraison-acquisition au niveau communautaire qui a perduré dans le temps.

Compte tenu des pertes financières qu'elle engendre, La Commission européenne met en œuvre des mesures concrètes pour essayer de l'appréhender³⁴⁸ en la définissant de la manière suivante : « *une fraude de type carrousel se produit lorsqu'un assujetti, qui a réalisé une acquisition intracommunautaire de biens sur laquelle la TVA n'a pas été prélevée, effectue ultérieurement une livraison intérieure de ces biens sur laquelle il perçoit la TVA avant de disparaître sans avoir reversé la taxe au Trésor* », alors que le client déduira la taxe en amont³⁴⁹.

361. L'importance de ce type de fraude a conduit à la multiplication de mesures ponctuelles et à leur remaniement qui a témoigné de leur caractère peu fructueux³⁵⁰.

³⁴⁶ CJCE, 16 juillet 1998, *ICI*, aff. 294/96, *RJF* 11/98, n°1382.

³⁴⁷ CJCE, 12 septembre 2006, *Cadbury Schweppes*, aff. 196/04.

³⁴⁸ Cf. R. WALTER, Fraude « carrousel » : une nécessaire adaptation du régime de la TVA ?, *Les Nouvelles Fiscales*, 2006, n°968, p. 22.

³⁴⁹ R. WALTER, Fraude carrousel : la TVA et le mythe de Sisyphe, *Les Nouvelles Fiscales*, 2009, n°1031.

³⁵⁰ B. CASTAGNEDE, Lutte contre la fraude ou l'évasion fiscale internationale : la nouvelle donne, *RFFP*, 2010, n°110, p. 9 et s.

La mise en place d'une coopération multilatérale³⁵¹ en vue de lutter contre la fraude à la TVA a été mise en évidence³⁵² mais a été longue à produire des effets.

Le rôle de l'OLAF en la matière, office européen de lutte antifraude, donne des pistes de réflexion pour les avancées d'une politique commune et le développement d'une démarche institutionnelle de coopération et de coordination pour lutter contre la fraude³⁵³.

La Commission a mis l'accent sur les modalités d'exercice de la coopération administrative concernant les demandes d'informations, les modalités de délai et de réponse ainsi que sur la gestion des échanges d'information dans un premier règlement du 7 octobre 2003³⁵⁴.

Les différentes collaborations administratives en la matière sont retranscrites au sein du programme « *Fiscalis* ».

362. De manière générale, l'échange de renseignement nécessaire à la bonne administration de la répression de la fraude fiscale a rencontré de nombreuses limites.

Elles tiennent à la difficulté d'obtenir des renseignements de certains Etats à défaut d'accord conventionnel ou, au fait que les clauses d'assistance administratives des conventions fiscales en vigueur laissent une marge trop importante de négociation pour opposer l'effectivité des échanges.

2. L'utilisation de nouveaux instruments juridiques visant à relancer l'efficacité de la lutte contre la fraude internationale

363. La nécessité de lutter de manière effective contre la fraude fiscale internationale s'est fait ressentir de manière éclatante suite à la crise financière de 2008.

Cette prise de conscience s'est accompagnée d'un regain d'intérêt pour la fraude identifiée par le blanchiment de capitaux.

En France, la coopération administrative a été renforcée dans le cadre de la loi de finances rectificatives pour 2009 et des nouvelles mesures envers les Etats non coopératifs accentuent le cheminement de lutte contre l'évasion fiscale.

Cette démarche commune conduit à repenser les moyens juridiques de lutte contre la fraude.

³⁵¹ F. FALLETTI, La coopération internationale dans la lutte contre la fraude fiscale, *Dr. fisc.*, 2007, n°3, étude n° 54.

³⁵² Rapport de la Commission sur l'application du règlement 218/92, COM (2000) 28 final.

³⁵³ B. SARROT REYNAUD de CRESSENEUIL, le rôle de l'OLAF dans la lutte contre la fraude à la TVA intracommunautaire, *Dr. fisc.*, 2007, n°3, étude n°55.

³⁵⁴ Regl. CE n° 1798/2003 du 7 octobre 2003.

Les avancées de la coopération administrative pour la France

364. Suite à l'obtention par l'administration fiscale française en 2008, sous l'impulsion de l'Allemagne, de renseignements sur des détenteurs français de compte au Liechtenstein³⁵⁵, la France fût l'instigatrice de « *la généralisation et l'effectivité de l'échange de renseignements à des fins fiscales menée (...) conjointement avec l'OCDE* ».

La volonté de lutter contre la fraude fiscale s'est assortie de nouveaux moyens juridiques visant les paradis fiscaux.

365. Fidèles aux standards posés par le modèle de l'article 26 de convention fiscale de l'OCDE qui ont pour objectif d'éviter « *que les contribuables abusent de la mondialisation en ne déclarant pas à leur Etat de résidence des actifs ou revenus, dissimulés dans des juridictions qui ne sauraient pas en mesure de coopérer*³⁵⁶ », les nouveaux « *accords spécifiques d'échanges de renseignements* », les AER, prennent le pas des conventions fiscales classiques envers les paradis fiscaux avec lesquels aucune autre convention destinée à éviter les doubles impositions n'était nécessaire.

En raison de cette lacune, ces nouvelles conventions signées avec les Etats en cause consacrent le modèle de l'échange de renseignement visé par l'OCDE *ratione materiae* concernant tous les impôts présents et futurs des Etats contractant mais également *ratione personae* afin de ne comporter aucune restriction en fonction du lieu de résidence des contribuables concernés.

366. A titre d'exemple, la France et la Suisse ont signé, le 27 août 2009 un avenant à la convention fiscale franco-suisse du 9 septembre 1966.

La clause d'échanges de renseignements ainsi insérée permet à l'administration française depuis le 1^{er} janvier 2010 d'obtenir des autorités, des éléments sans limitation quant à la nature des impôts, des personnes et des informations visées par la demande.

La Suisse ne pourra plus opposer de ce fait le secret bancaire.

Cet avenant, prévoyant également des facilités en vue du recouvrement de l'impôt, organise comme contrepartie, une période de transition au sein de laquelle les contribuables

³⁵⁵ Cf. G. GEST, 2009, année charnière pour l'échange de renseignements à des fins fiscales : le cas de la France, *RFFP*, 2010, n° 110, p. 23 et s.

³⁵⁶ P. SAINT-AMANS, Le standard de l'OCDE : origine, mise en œuvre et signification pour la Suisse, *Revue de politique économique*, 6/09, p. 20.

français sont invités à régulariser leur situation pour éviter la mise en œuvre de poursuites pénales en acquittant immédiatement le restant de l'impôt dû comptabilisé avec les pénalités et les intérêts de retard.

La mise en place de ces conventions remet en cause, tout du moins immédiatement, l'attractivité fiscale de ces territoires pour les résidents français.

367. Ces accords se distinguent des conventions fiscales classiques par leur contenu mais pourrait produire des effets sur leur qualité rédactionnelle future.

A ce titre, M. Gest souligne « *qu'un processus de rapprochement progressif, sinon de fusion, entre le texte des accords spécifiques et celui des clauses d'échanges de renseignements des conventions fiscales apparaît ainsi vraisemblable*³⁵⁷ ».

368. Consécutivement à cette « *dénonciation unanime*³⁵⁸ » des paradis fiscaux, la France a manifesté la volonté de sanctionner les pays refusant les standards internationaux d'échanges de renseignements par le recours aux « *Etats ou territoires non coopératifs* », les ETNC inséré à l'article 238-0 A du CGI.

L'absence de transparence fiscale est appréhendée par ce procédé essentiellement dissuasif.

En effet, l'administration fiscale prévoit des cas de retenues à la source, une limitation des déductibilités, l'attraction dans le champ d'imposition en France de revenus qui en étaient par principe exclus, et des exigences en matière de documentation relative aux prix de transferts intra-groupe.

C'est ainsi que toutes les sources de profits provenant d'un ETNC seront pénalisées.

369. Nous ne pouvons préjuger à l'avance de l'efficacité de tels procédés dont la réussite reste conditionnée à l'efficacité de l'échange de renseignements.

Les mauvaises habitudes des contribuables touchent-elles à leur fin ?

Une chose est sûre, la France a réussi à imposer sa « *culture d'inspection fiscale*³⁵⁹ » envers les paradis fiscaux.

³⁵⁷ G. GEST, art. préc. cit.

³⁵⁸ F. LUGAND, Paradis fiscaux : la messe est dite ?, *Revue Droit et Patrimoine*, 2010, n°189.

³⁵⁹ P.A ANJUERE, Loi de finances 2010 : Times are (really) changing ?, *Revue Lamy Droit des Affaires*, 2010, n°46.

B. Le renforcement des fondements juridiques de la lutte contre la fraude fiscale internationale

370. Le dernier rapport d'information sur les paradis fiscaux³⁶⁰ met en avant toute l'ampleur de l'évasion fiscale et de la fraude au niveau européen en l'évaluant entre 350 et 500 milliards de dollars alors que la Commission européenne, elle, l'estime à 2, 5 % du PIB européen.

Contraints par cette réalité, les juges développent la théorie de l'abus de droit au niveau européen (1) tandis que le législateur s'efforce de renforcer le cadre normatif de la TVA intracommunautaire (2).

1. L'appréhension de l'abus de droit au niveau communautaire

371. L'Union européenne constitue un ordre juridique qui peut être amené à connaître l'usage abusif, par des contribuables, des dispositions issues des traités.

Si certaines dispositions législatives européennes prennent en compte la lutte contre la fraude fiscale³⁶¹, cette tendance correspond au fait, comme le relevait l'avocat général Tesauero, que *« tout ordre qui aspire à un minimum d'achèvement doit contenir des mesures (...) d'autoprotection, afin d'éviter que les droits qu'il confère soient exercés de manière abusive excessive ou déformée. Une telle exigence n'est aucunement contraire au droit communautaire³⁶² »*.

372. Ainsi, la répression de l'abus de droit au niveau européen a été admise et a amené les juges à se prononcer sur ces éléments constitutifs.

La CJUE se livre à un examen des faits requérant la réunion de trois conditions pour reconnaître une pratique abusive.

Dans un premier temps la Cour prête une attention particulière à *« l'ensemble de circonstances objectives d'où il résulte, que malgré un respect formel des conditions prévues*

³⁶⁰ Rapport d'information n°1902 concernant les paradis fiscaux, 10 septembre 2009, Commission des finances, Assemblée nationale.

³⁶¹ L'article 13, B-6 de la 6^e directive TVA prévoit expressément l'objectif *« de prévenir toute fraude, évasion ou abus »*.

³⁶² Concl. sur CJCE, Kefalas, aff. C-367/96, Rec. 1998, p. I-2843 §24.

*par la réglementation communautaire, l'objectif poursuivi par cette réglementation n'est pas atteint*³⁶³ ».

Cette considération a trait à l'objet de la législation et non aux actes du contribuable.

Dans un second temps, la Cour reconnaît le caractère intentionnel des pratiques abusives en mettant en avant « *la volonté d'obtenir un avantage (...) en créant artificiellement les conditions requises pour son obtention*³⁶⁴ ».

Cet élément correspond au critère subjectif en reflétant la volonté du contribuable de déjouer les mécanismes fiscaux.

Enfin, les juges européens ne font pas de généralisation et apprécient les preuves de l'administration en fonction de l'espèce.

Cet aspect procédural fait découler la reconnaissance des pratiques abusives à la suite d'un contentieux et non a priori.

373. La légitimation de la répression de l'abus de droit au niveau européen résulte donc, encore une fois, de l'office des juges.

Le Traité ne pouvant appréhender ces pratiques abusives au préalable, il appartient à la Cour de développer une jurisprudence qui va sanctionner ces manquements au droit de l'Union de manière effective et ce, pour le bon fonctionnement de cet ordre juridique.

L'apport de ces décisions est d'autant plus fondamental qu'il va orienter les solutions juridictionnelles au niveau national.

2. Fraude à la TVA intracommunautaire

374. Sans faire une énumération de la totalité des mesures prises en vue de lutter contre la fraude à la TVA intracommunautaire, nous pouvons remarquer une relance de l'activité législative en la matière.

La réforme entreprise de ce système a pour vocation d'améliorer l'efficacité des mesures prises en considération de la gravité de cette fraude.

375. Les autorités européennes ont réaffirmé leur volonté de lutter contre la fraude à la TVA en adoptant un Règlement européen³⁶⁵ assorti d'une Directive³⁶⁶ en date du 16 décembre 2008, tenant au renforcement de la coopération administrative en la matière.

³⁶³ CJCE, 14 décembre 2000, aff. C-110/99, *Rec.* 2000, p. I-11569.

³⁶⁴ Arrêt préc. cit.

L'accent est mis sur l'échange d'informations qui a vocation à détecter efficacement les fraudes en réduisant le délai de connaissance de l'opération intracommunautaire par l'Etat dans lequel la taxe est due.

Une collecte d'information mensuelle est également préconisée afin de faciliter la vérification des données émises par le fournisseur.

La prise en considération des opérateurs de bonne foi est également de mise dans la mesure où ceux-ci pourront accéder à des données prévues sur le site *Europa*.

L'ignorance de ces informations emporte de lourdes conséquences lorsque l'on se réfère au pouvoir de l'administration fiscale en la matière.

376. Cette fraude est également appréhendée au niveau national par une série de mesures.

La Direction Nationale d'Enquêtes fiscales basée au sein de la DGFIP « *occupe une position centrale*³⁶⁷ » au regard de son infrastructure et de ses outils dédiés à la lutte contre la fraude carrousel.

De plus, l'administration fiscale se voit offrir la possibilité depuis le 1^{er} janvier 2007³⁶⁸ de remettre en cause l'exonération des livraisons intracommunautaires, le droit à déduction du client et de procéder à l'institution d'une procédure de solidarité de paiement.

Nos interrogations se tournent alors sur le pouvoir d'appréciation de l'administration fiscale sur l'assujetti de bonne foi.

377. Sur ce point, la CJUE subordonne l'exonération d'une livraison impliquée dans une fraude de type carrousel à plusieurs conditions : le fournisseur doit être de bonne foi et doit pouvoir présenter des preuves justifiant son droit à exonération tout en ayant pris, en amont, des mesures raisonnables tenant à l'attitude d'un commerçant avisé³⁶⁹, caractère issu de l'article 15§2 de la 6^e Directive du Conseil du 17 mai 1977³⁷⁰.

³⁶⁵ Régl. Cons., n°37/2008/CE, 16 décembre 2008 modifiant Règl. Cons. n°1798/2003.

³⁶⁶ Dir. Cons., n°2008/117/CE en date du 16 décembre 2008.

³⁶⁷ B. SALVAT, La recherche du renseignement dans la lutte contre la fraude fiscale internationale, *RFFP*, 2010, n° 10, p. 117.

³⁶⁸ L'article 93 de la loi de finances rectificative pour 2006, n°2006-1771 du 30 décembre 2006 prévoit un dispositif de lutte contre la fraude « *carrousel* » par la nouvel rédaction entre autre de l'article 262 ter I, 1° du CGI et l'ajout d'un second alinéa qui dispose que « *l'exonération ne s'applique pas lorsqu'il est démontré que le fournisseur savait ou ne pouvait ignorer que le destinataire présumé de l'expédition ou du transport n'avait pas d'activité réelle* ».

³⁶⁹ CJCE, 27 septembre 2001, *Téléos*, aff. C-409/04, *RJF* 12/07, n°1511.

³⁷⁰ Dir. Cons. CEE, n°77/388, 17 mai 1977.

La Cour cherche le point d'équilibre entre la nécessité de lutter contre la fraude fiscale et le fait de ne pas pénaliser l'opérateur de bonne foi.

Dès lors qu'il a opéré les diligences raisonnables pour écarter l'existence d'une fraude sur l'opération, il ne peut être sanctionné en raison du principe de sécurité juridique, de proportionnalité et de neutralité fiscale.

378. Il appartient donc à présent à l'opérateur économique de justifier de son ignorance légitime de l'existence de la fraude³⁷¹.

A ce titre, il n'existe pas de présomption légale et il appartient à l'administration de démontrer que l'opérateur a participé à la fraude³⁷².

Il est employé la méthode du faisceau d'indices qui s'inspire de la jurisprudence du Conseil d'Etat³⁷³.

379. En raison de la présomption simple qui pèse sur l'assujetti, l'administration peut se reposer sur des indices tenant aux « *livraisons répétées et portant sur des montants important* » à des « *personnes dépourvues d'activité réelle* ».

Les juges s'emploient à concilier leur jurisprudence avec celle de la Cour en se référant à l'arrêt *Téléos*³⁷⁴.

En l'espèce, le contribuable détenait la majorité du capital de sa cliente et ne pouvait donc ignorer ni l'absence de déclaration de la société au registre du commerce et aux autorités publiques, ni l'absence de qualité d'assujetti à la TVA de cette société.

Le Conseil applique la combinaison du « *caractère objectif des conditions auxquelles est subordonné le droit à exonération et le respect du droit subjectif à cette même exonération dont disposent les assujettis de bonne foi*³⁷⁵ ».

Il détermine ainsi les limites « *des mesures raisonnables* » qui peuvent amener un assujetti à se prévaloir de son absence de participation à une fraude à la TVA.

³⁷¹ Cf. J. C BOUCHARD et O. COURJON, Comment la fraude à la TVA nous oblige à passer du savoir certain à l'ignorance légitime... ?, *Petites affiches*, 28 décembre 2007, n°252, p. 3.

³⁷² Inst. 30 novembre 2007, 3 A-7-07 n°7.

³⁷³ CE, 8^e et 3^e sous-sect., 27 juillet 2005, *Sté Fauba France*, req. n°273619 et 273620, *RJF* 11/05.

³⁷⁴ CE, 9^e et 10^e sous-sect., 1^{er} juillet 2009, *SARL Alain Palanchon*, req. n°295689, *RJF* 10/09, n°822.

³⁷⁵ P. COLLIN, concl. sur CE, 1er juillet 2009 préc. cit., *BDCF* 10/09, n°112.

Conclusion Titre 1

380. La lutte contre la fraude fiscale demeure une fin légitime en soit qui nécessite que l'administration soit dotée de prérogatives exorbitantes afin de s'accaparer de la totalité des manquements fiscaux.

L'appréciation de cette infraction plonge cependant le contribuable dans une situation d'insécurité juridique au sein de laquelle ces droits doivent être conciliés à cette exigence.

381. Le choix des mesures préventives dans la répression de la fraude fiscale s'avère alors être la solution la plus pertinente dans la mesure où elles optimisent le paiement de l'impôt en limitant la survenance de conflits, tout en offrant de meilleures garanties au contribuable.

382. Le développement du civisme fiscal apparaît comme le fil conducteur de cette nouvelle perspective qui a pour objectif de favoriser l'accomplissement des devoirs fiscaux tout en permettant une meilleure détection des véhicules de la fraude.

Il trouve ainsi une légitimité qui semble faire défaut dans la mise en œuvre des contrôles fiscaux.

Titre 2. La légitimité discutable des procédures de contrôle fiscal

383. Les modalités de recherche de la fraude fiscale et le procédé de qualification juridique de celle-ci entendu comme l'exécution des procédures de contrôle fiscal, ne s'exercent pas sans restrictions.

Les limites retrouvées dans l'exercice des prérogatives de l'administration fiscale sont de deux ordres, temporelles car rattachées au jeu de la prescription mais surtout matérielles en raison des droits et des garanties du contribuable.

384. De par leur nature, elles peuvent remettre en cause la procédure d'imposition en l'entachant d'irrégularités susceptibles de la conduire à l'annulation.

Cependant, la réalité des pouvoirs de l'administration fiscale pousse, dans certains cas, ces garanties fondamentales dans leurs retranchements ne laissant derrière elle qu'une émanation de leur force pratique.

Ce « *choc des Titans* » trouve un point d'équilibre difficile à atteindre et justifie le travail des juges qui appréhende et recadre les droits du contribuable au fil des contentieux qu'ils rencontrent.

Et c'est bien en ce point que la particularité de la matière fiscale s'impose une nouvelle fois.

Le développement des droits et garanties du contribuable en proie à l'administration fiscale ne se réalise pas d'office par le législateur mais grâce l'œuvre régulatrice des juges.

385. Cette conciliation procède donc de la casuistique et ne cesse de mettre en balance l'intérêt de l'administration fiscale et de l'Etat, la lutte contre la fraude fiscale, et les droits du contribuable.

Nous serons amenés à préciser la manière dont s'opère cette confrontation dans les moyens du contrôle fiscal (**chap. 1**) avant de nous pencher sur l'examen critique fait par l'administration de ces renseignements (**chap. 2**)

Chapitre 1. Une recherche de renseignements accentuée et placée sous le signe de la détection des supports de la fraude fiscale

386. L'administration fiscale, afin de la sanctionner, doit avoir connaissance de la fraude et c'est bien en cela que s'inscrivent ses plus grandes difficultés.

En effet, le détournement de la législation fiscale par le contribuable n'apparaît pas comme une évidence à la lecture de sa déclaration et elle doit mettre en œuvre une procédure de contrôle fiscal afin de réunir les différentes preuves de cette infraction.

Cette opération fiscale, dévouée à la détection des supports de la fraude fiscale, nécessite la mise en œuvre de moyens d'information étendus (**section 1**) mais également l'utilisation de procédures exorbitantes du droit commun des contrôles en raison de la nature et de la gravité du manquement fiscal (**section 2**).

Cette intrusion particulièrement virulente dans la vie privée du contribuable s'accommode difficilement du respect de ses droits fondamentaux.

Section 1. Des moyens d'information étendus

387. La collecte de renseignements par l'administration fiscale bénéficie d'une assise constitutionnelle par le caractère nécessaire de l'impôt et s'inscrit comme le versant du système déclaratif.

Les demandes d'informations constituent la première matérialisation des pouvoirs inquisitoriaux du fisc.

388. Par principe, le droit de communication prévu par l'article L.81 et s. du LPF permet à l'administration fiscale de prendre connaissance des documents touchant à la situation fiscale du contribuable et utiles pour la détermination de l'assiette de son imposition³⁷⁶.

Le particularisme de ce pouvoir d'investigation est qu'il s'exerce non seulement auprès du contribuable (§1) mais également auprès des tiers (§2).

³⁷⁶ CE, 1^{er} juillet 1987, *Marcantetti*, req. n° 54222, *RJF*, 1987, n°10, p. 505 à 507.

§1. Les demandes d'informations ciblées en la personne du contribuable

389. L'administration fiscale dispose d'un pouvoir général de renseignements, de justifications ou d'éclaircissements au regard des déclarations souscrites, prévu par l'article L. 10 du LPF³⁷⁷.

A sa lecture, nous pouvons distinguer deux formes particulières de demandes³⁷⁸ qui, malgré une terminologie substantiellement proche, recouvrent une réalité juridique différente.

Nous serons amenés à préciser la portée des demandes de renseignements découlant de l'article L. 10 du LPF (A) et celle relative aux justifications ou aux éclaircissements prévues par l'article L. 16 du LPF (B).

390. A titre liminaire, il est utile de rappeler que l'administration fiscale fait une utilisation parcimonieuse de ce mécanisme et ce, même si le caractère non contraignant de certaines de ces demandes est reconnu.

En effet, cette procédure a été reçue par les juges de manière prudente et ils n'hésitent pas à la considérer comme un début de vérification en raison de leur ampleur³⁷⁹.

Ces considérations nous conduisent à l'analyse du respect des droits de la défense du contribuable lorsque l'administration fiscale s'en sert pour établir la véracité des déclarations souscrites.

A. Les demandes de renseignements de l'article L. 10 du LPF

391. Les demandes de renseignements issues de l'article L. 10 du LPF permettent à l'administration de bénéficier d'une information supplémentaire sur des points précis de la déclaration.

³⁷⁷ Cet article dispose que « l'administration des impôts contrôle les déclarations ainsi que les actes utilisés pour l'établissement des impôts, droits, taxes et redevances. Elle contrôle également les documents déposés en vue d'obtenir des déductions, restitutions ou remboursement, ou d'acquitter tout ou partie d'une imposition au moyen d'une créance sur l'Etat. A cette fin, elle peut demander aux contribuables tous renseignements, justifications ou éclaircissements relatifs aux déclarations souscrites ou aux actes déposés ».

³⁷⁸ Cette distinction est également opérée par la doctrine sur un plan théorique. Elle tendrait à ne viser que certains impôts ; Cf. I. VESTRIS, Le droit à l'information de l'administration, *Dr. fisc.*, 2007, n° 3, étude n°51, p. 20.

³⁷⁹ CE, sect., 11 juillet 1988, *Léonard*, req. n° 73302. Le Conseil d'Etat la rapproche ici d'un examen contradictoire de l'ensemble de la situation fiscale personnelle, celui-ci incluant toutes les démarches visant à recueillir des informations ou des documents soit auprès des contribuables ou bien encore vis à vis des tiers.

Par nature, elles ne se rattachent pas à une démarche répressive de la part de celle-ci même si leur caractère non contraignant doit être relativisé (1).

Cependant, leur utilisation concomitante à une procédure de vérification vient modifier leur caractère et semble les détacher de leur vocation première (2).

1. Une absence de contrainte relative pour le contribuable

Le cadre déterminé des demandes de renseignements

392. Les demandes de renseignements que l'administration peut adresser au contribuable, matérialisées par un imprimé³⁸⁰ ou verbalement, peuvent intervenir dans l'optique d'asseoir et de contrôler l'impôt dû.

Leur champ d'application ne relève pas de la loi mais d'une documentation administrative³⁸¹. Considérées comme le préalable aux demandes plus incisives d'éclaircissements et de justifications, elles s'étendent par delà même à leur domaine.

393. Leur indépendance est totale dans les procédures de recueil d'informations par l'administration fiscale et elles ne s'apparentent pas forcément à une procédure de contrôle particulière.

Le juge a eu l'occasion de rappeler à cet effet qu'une simple demande d'information sur les conditions d'exercice de l'activité professionnelle ne caractérise pas l'engagement d'une vérification de comptabilité³⁸².

A cet égard, le contribuable ne peut donc pas soutenir qu'il n'a pas bénéficié de garanties suffisantes qui pourraient entacher de nullité la procédure³⁸³.

394. Les demandes de renseignements font suite à la déclaration mais ne sont pas retrouvées comme le corollaire obligatoire de l'engagement d'une procédure de contrôle³⁸⁴.

Elles présentent comme intérêt pour le contribuable ne pas être contraignantes, aucune sanction n'étant prévue en cas d'abstention de ce dernier.

³⁸⁰ Imprimé n°754.

³⁸¹ D. adm. 5 B-8112 n°3, 1^{er} août 2001

³⁸² CAA Bordeaux, 13 juin 2000, *Renard*, n°97BX02235.

³⁸³ A titre d'exemple, CE, 18 mars 1981, req. n°17336.

³⁸⁴ CE, 10^e et 9^e sous-sect., 18 janvier 2006, *Serfaty*, req. n° 265790 et n°265791, *RJF* 4/06, n°378.

Ce trait de caractère a été appréhendé par la jurisprudence. Si pour le Conseil d'Etat, l'administration n'est pas tenue d'informer le contribuable de la force non contraignante de cette procédure³⁸⁵, il en va autrement pour la Cour de cassation qui estime qu'il doit être « *dûment avisé* » que la réponse attendue est facultative³⁸⁶.

En effet, le contribuable dispose d'un délai de 30 jours « *à compter de la réception de la notification* »³⁸⁷ et s'il ne répond pas, l'administration a le choix entre « *classer* » le dossier, envoyer une demande d'éclaircissements ou de justifications ou bien engager une procédure de redressement contradictoire.

Il est donc établi que l'administration ne peut en aucun cas mettre en œuvre une procédure de sanction comme la taxation d'office par exemple.

Cette solution a d'ailleurs été confortée par la jurisprudence qui reconnaît l'irrégularité de la procédure si la demande comporte une telle menace³⁸⁸.

395. Sur la base de ce modèle, des interrogations concernant la teneur du devoir de loyauté de l'administration peuvent cependant être soulevées à la lumière d'une décision récente du Conseil d'Etat³⁸⁹.

A cette occasion, les juges ont statué sur le non respect du délai de réponse accordé au contribuable et, pour la première fois, sur le fait de savoir s'il était de nature à entacher la procédure d'une irrégularité substantielle pouvant entraîner la décharge des impositions.

En l'espèce, après avoir rappelé le caractère non obligatoire et non contraignant de cette demande d'information, le Conseil d'Etat a fait prévaloir que les requérants ne sont pas fondés à soutenir qu'ils auraient été privés d'une garantie attachée aux droits de la défense.

Cette solution met en avant deux apports qu'il convient de souligner.

396. Dans un premier temps, elle persiste à asseoir les prérogatives de l'administration fiscale dans ses missions de lutte contre la fraude fiscale en tentant de ne pas priver cette demande de ces effets.

De prime abord, il peut paraître surprenant de ne pas prévenir les contribuables des suites de cette requête, mais l'inverse pourrait tendre à l'inefficacité d'une telle procédure et même pourrait jouer un rôle « *d'avertisseur* » sur les points posant problèmes, amenant le

³⁸⁵ CE, 8^e et 9^e sous-sect., 5 octobre 1998, *d'Estainville, Ducrey Giordano*, req. n° 145608 : JurisData n° 1998-049060.

³⁸⁶ Cass. com., 23 février 1999, *Mme Schebat*, n° 96-16212 ; JurisData n° 1999-003301.

³⁸⁷ Article 11 du LPF.

³⁸⁸ CE, 1^{er} juillet 1987, *Mercantetti*, req. n° 54222, *Dr. fisc.*, 1987, n° 10, comm. 1020, concl. O. Fouquet.

³⁸⁹ CE, 8^e et 3^e sous-sect., 22 janvier 2010, *Quéro*, req. n° 314010 : JurisData n° 2010-081607.

contribuable à mettre en place des « *subterfuges* » afin de perdre l'administration fiscale dans ses missions de contrôle.

397. Dans un second temps, cette solution présente un intérêt significatif, comme le soulignent les commentateurs³⁹⁰, « *dans la mesure où elle permet de mieux définir et de préciser les contours des obligations et des droits des contribuables et de l'administration* ». En effet, si certaines juridictions ont déjà reconnu que le respect du délai de trente jours était nécessaire avant de mettre en œuvre la procédure de rectification contradictoire³⁹¹, la légitimité de ce délai se reporte à présent sur la notion d'irrégularité substantielle de nature à vicier la procédure d'imposition.

L'absence d'incidence sur les droits du contribuable est ici attestée par les juges qui reconnaissent que la proposition de rectification intervient à la suite de l'exercice de son droit de communication auprès de la société et qu'ainsi, le non respect du délai de trente jours n'a pas d'influence sur la procédure.

Les contribuables sont donc toujours en mesure de faire prévaloir leurs droits auprès de l'administration fiscale et ce, même si certaines modalités ne sont pas respectées.

Selon M. Guichard et R. Grau, le Conseil d'Etat « *s'attache à conserver ou à atteindre un certain équilibre entre la préservation de l'intérêt général et la protection des intérêts particuliers* »³⁹², traduit ici par la nécessaire conciliation entre les prérogatives de l'administration fiscale et l'exercice des droits et garanties du contribuable.

398. Un récent arrêt rendu par la CAA de Nancy en date du 4 février 2010³⁹³ semble être l'une des premières application positives de la jurisprudence *Quero* en admettant que le non respect du délai de 30 jours prévu par l'article L. 11 du LPF suppose une irrégularité substantielle de nature à entraîner la nullité de la procédure d'imposition.

En l'espèce, la Cour sanctionne un redressement fondé sur une absence de justifications apportées quant au bien-fondé d'une pension alimentaire. Il est rappelé à l'administration qu'elle ne peut procéder à la réintégration des versements litigieux avant l'expiration du délai et ce, même si une réponse est apportée à l'intérieur de celui-ci.

³⁹⁰ M. GUICHARD et R. GRAU, Demande de renseignements (LPF, art. L. 10) : caractère non contraignant – incidence du non respect du délai de réponse prévu à l'article L. 11 du LPF, *Dr. fisc.*, 2010, n° 15, comm. 274.

³⁹¹ CAA Bordeaux, 3^e ch., 18 octobre 2005, *Escartin*, n° 02BX00139, RJF 2/06, n° 120.

³⁹² Art. préc. cit.

³⁹³ CAA Nancy, 4 février 2010, *Roussel*, n° 09-504, RJF 08-09/2010, n° 768.

2. Une extension du champ d'application des demandes de renseignements en raison des missions de contrôle de l'administration.

L'exemple d'une construction prétorienne contra legem : les demandes de renseignements adressés lors d'une vérification de comptabilité

399. Par une décision en date du 31 juillet 2009³⁹⁴, le Conseil d'Etat a pris une position pouvant laisser perplexe quant à ses fondements.

En l'espèce et à l'occasion d'une vérification de comptabilité, le vérificateur a adressé une demande de renseignements au contribuable portant sur des éléments comptables au sein de l'imprimé n° 754³⁹⁵ sur lequel il avait rayé la mention relative au caractère non contraignant de cette demande.

Le problème qui se posait concernait encore une fois le non respect du délai de trente jours pour laisser le contribuable y répondre et l'intervention du vérificateur rendant cette demande contraignante.

Nous avons déjà eu l'occasion de remarquer que le non respect de ce délai n'entraînait pas une irrégularité substantielle dans la mesure où le contribuable avait été capable de se défendre.

Les fondements de cette décision sont différents et laissent paraître une interprétation qui peut laisser dubitatif quant au respect des droits et garanties du contribuable.

400. S'il a déjà été reconnu que le vérificateur puisse adresser une demande écrite de renseignements pendant une vérification de comptabilité et ce, malgré le caractère oral de cette procédure³⁹⁶, l'intérêt de cette décision est qu'elle dégage une nouvelle catégorie de demandes de renseignements qui ne relève pas du régime prévu par les articles L 10 et L 11 du LPF.

Présentant les caractéristiques d'être nécessaire au bon déroulement de la vérification de comptabilité, leur délai de réponse assorti de leur force contraignante est laissé à la discrétion du vérificateur.

³⁹⁴ CE, 10^e et 9^e sous-sect., 31 juillet 2009, min. c/ M. et Mme Arnal : JurisData n° 2009-081530.

³⁹⁵ Prévu pour toutes les demandes de renseignements.

³⁹⁶ CE, 9^e et 8^e sous-sect., 20 mars 1985, SA Librairie Sainte-Beuve, req. n° 52477 et n° 52478.

Il est donc justement relevé dans le commentaire de cette solution que le Conseil d'Etat « reconnaît la régularité de pratiques jusqu'alors considérées comme illégales. La Haute juridiction identifie sans texte une nouvelle catégorie de demandes d'informations qu'elle affranchit de l'unique condition de délai imposé par l'article L. 11 du LPF, sans l'entourer d'autres conditions ³⁹⁷ ».

Ces nouvelles demandes se voient légitimer par les juges dans la volonté de renforcer la substance de la vérification de comptabilité.

Cependant, les méthodes d'interprétation traditionnelles fondées sur l'application littérale des textes sont écartées au profit d'une interprétation *contra legem* dépourvue « de fondement textuel, exclusive de garantie et que l'on tenait auparavant pour irrégulière ³⁹⁸ ».

B. L'encadrement jurisprudentiel de la demande d'éclaircissements et de justifications

401. L'utilisation des demandes d'éclaircissements et de justifications par l'administration fiscale mérite un intérêt particulier en raison de leur portée pour le contribuable.

Formulées en vue d'asseoir la véracité de l'imposition, elles se doivent d'être encadrées strictement dans leur champ d'application afin de ne pas priver ce dernier de garanties procédurales **(1)**.

Les juges vérifient strictement leurs conditions de mise en œuvre **(2)**.

1. Un champ d'application ambivalent

402. L'article L. 16 du LPF prévoit la mise en œuvre de demandes d'éclaircissements et de justifications en vue de l'établissement de l'impôt sur le revenu.

De par sa lecture, nous pouvons distinguer deux sortes de dispositions à la portée juridique très différente.

La première concerne les demandes d'éclaircissement au regard des modalités d'établissement de l'imposition.

³⁹⁷ J.P MAUBLANC, Demande de renseignements ne relevant pas des articles L. 10 et L. 11 du LPF valablement adressée au contribuable pendant la vérification de comptabilité, *Dr. fisc.*, 2009, n° 47, comm. 556.

³⁹⁸ Art. préc. cit.

Selon la jurisprudence, seuls les éléments présents dans la déclarations concernent ce type de demande et elle n'oblige pas l'administration à la démonstration d'un préalable obligatoire pour la mise en œuvre de cette procédure³⁹⁹.

La seconde a trait à la demande de justifications.

403. Les demandes de justifications ressortent de deux procédés distincts : le premier concerne les justifications demandées au contribuable « *au sujet de sa situation et de ses charges de famille, des charges retranchées du revenu net global ou ouvrant à une réduction d'impôt sur le revenu (...) ainsi que des avoirs ou revenus d'avoirs à l'étranger*⁴⁰⁰ » tandis que le deuxième renvoie explicitement à l'évitement de l'impôt et à la faculté de l'administration fiscale de « *demander des justifications lorsqu'elle a réuni des éléments permettant d'établir que le contribuable peut avoir des revenus plus important que ceux qu'il a déclarés*⁴⁰¹ ».

404. Ainsi si les demandes d'éclaircissements n'amènent guère de remarques en raison de leur nature⁴⁰² qui n'implique pas que l'administration établisse que le contribuable ait disposé de revenus plus importants que ceux déclarés, les secondes seront au cœur de notre préoccupation, suscitant par définition une démarche active du contribuable, la mise en œuvre d'une démonstration, d'un argumentaire tendant à persuader l'administration de la sincérité des déclarations.

De plus, si par principe la demande de justifications est strictement encadrée en ne pouvant concerner que les revenus déclarés⁴⁰³ et les cas spécialement visés par cet article, rien n'empêche à l'administration fiscale de faire valoir ces demandes auprès du contribuable en vertu de l'article L. 10 du LPF et d'occulter ainsi les frontières de l'article L. 16 du LPF.

La seule différence concerne le défaut de réponse du contribuable qui ne peut se voir sanctionner par le mécanisme de la taxation d'office.

³⁹⁹ CE, 8° et 9° sous-sect., 16 mai 1997, *Niollon*, req. n°145097 et 145121, *RJF* 7/1997, n°647.

⁴⁰⁰ Article L. 16 alinéa 1 du LPF.

⁴⁰¹ Article L. 16 alinéa 3 du LPF.

⁴⁰² Cf. J. LAMARQUE, L. AYRAULT et O. NEGRIN, *Droit fiscal général*, Litec, 2009, p. 930. Les auteurs font référence à une clarification concernant les demandes d'éclaircissements et à une argumentation pour les demandes de justifications.

⁴⁰³ CE, 9° et 8° sous-sect., 26 janvier 2000, *Perlstein*, req. n° 184529, *RJF* 3/00, n°382.

405. Les demandes de justifications posées par l'article L 16 du LPF sont encadrées par des conditions très strictes qui prévoient que le délai de réponse du contribuable ne peut être inférieur à deux mois et peut être prorogé de trente jours en cas d'insuffisances.

Notre attention doit se porter sur son troisième alinéa perçu par certains auteurs comme « *la procédure la plus contraignante et la plus attentatoire au droit au respect de la vie privée*⁴⁰⁴ ».

En effet, « *l'exigence de conditions préalables à l'envoi de telles demandes démontre que cette procédure sert à vérifier des soupçons et non à les faire naître* », et témoigne, en raison du caractère inquisitorial de cette procédure, du fait que l'utilisation abusive de ces dispositions est proscrite par le législateur.

Les juges s'attellent à vérifier que les conditions de l'engagement de cette procédure sont réunies pour engager une réhabilitation de la protection de la vie privée du contribuable. Ils tentent de délimiter tous les actes de l'administration également pour le préserver des éventuels détournements de procédures.

406. En effet, la demande de justifications connaît une frontière très mince avec l'examen contradictoire de la situation fiscale personnelle.

Par ce procédé, l'administration fiscale usant de la combinaison de procédures régulières peut arriver à aboutir à une vérification tout en privant le contribuable de ses garanties fondamentales car sa détention d'informations suppose des démarches antérieures.

Il revient alors au juge d'analyser précisément l'ensemble des démarches entreprises en vue d'opérer la qualification adéquate et de l'assortir des garanties nécessaires.

407. La demande de justifications ne doit pas conduire également à la mise en œuvre d'une vérification de comptabilité irrégulière.

L'administration fiscale commet un détournement de procédure lorsqu'elle utilise la procédure de demande de justification de l'article L. 16 du LPF qui fait encourir la taxation d'office pour le contribuable lorsqu'elle ignore, à la date de sa demande, ni la nature ni le classement catégoriel des revenus qu'elle entend redresser⁴⁰⁵.

⁴⁰⁴ L. AYRAULT, *Le contrôle juridictionnel de la régularité de la procédure d'imposition*, L'Harmattan, coll. *Finances publiques*, 2004, p. 148.

⁴⁰⁵ CE, 3^o et 8^o sous-sect., 7 janvier 2004, *Steinhauer*, req. n^o249713, *RJF* 4/04, n^o 343.

2. Le contrôle des conditions préalables à la demande de justifications

408. L'article 16 al. 3 du LPF permet d'exiger de la part de l'administration des justifications concernant les revenus du contribuable quand ceux-ci paraissent plus importants que ceux déclarés⁴⁰⁶.

Pour ce faire, les juges lui ont reconnu la faculté d'utiliser certains procédés comme la balance de trésorerie, la balance des espèces ou bien encore, celui fondé sur les crédits bancaires.

409. Selon P. Philip, « ces techniques ne sont pas dotées d'une précision identique et *« plus la méthode est sommaire, plus l'écart constaté doit être important pour que l'administration soit réputée avoir établi que le contribuable a pu disposer de revenus non déclarés⁴⁰⁷ »*.

C'est ainsi que la demande de justification peut être subordonnée à la condition que le montant des sommes portées au crédit des comptes bancaires du contribuable soit au moins égale au double des revenus déclarés⁴⁰⁸.

Cette condition est remarquable car elle est issue d'une jurisprudence rigide des juges en vue de le protéger contre toute mise en œuvre aléatoire de cette procédure.

La portée des indices de l'administration doit être précisée au regard notamment de la sanction encourue par le contribuable.

En effet, la demande de justification mais également la demande d'éclaircissement constitue *« une même menace pour le contribuable : celle de la taxation d'office, au titre de revenus d'origine injustifiés⁴⁰⁹ »*.

La règle de l'écart du double résulte d'une construction jurisprudentielle

410. Le Conseil d'Etat fait une application stricte de la règle de l'écart du double en opérant un contrôle de droit en la matière⁴¹⁰.

Comme le soulignait le Commissaire du gouvernement Loloum dans ses conclusions sur cette décision, *« le seuil de déclenchement de cette procédure ne doit être ni équivoque ni*

⁴⁰⁶ CE, 8° et 9° sous-sect., 16 mai 1997, *Niollon*, req. n° 145097 et n° 145121, *Dr. fisc.*, 1997, n° 30, comm. 882.

⁴⁰⁷ P. PHILIP, *Les droits de la défense face au contrôle fiscal*, Economica, 2° éd., 2005, p. 184.

⁴⁰⁸ CE, 16 mai 1990, *M. Bricogne*, req. n° 97684, *Dr. fisc.*, 1990, n° 51, comm. 2416.

⁴⁰⁹ E. MIGNON, *Demandes de justifications : une chasse de plus en plus encadrée*, *RJF* 4/99, p. 243.

⁴¹⁰ CE, 9° et 8° sous-sect., 5 mars 1999, *Bancarel*, req. n° 164412.

variable » et permet ainsi au contribuable d'avoir connaissance de la portée de l'article L. 16 alinéa 3 du LPF.

Ainsi, si ses crédits inscrits au compte bancaire sont inférieurs au double des revenus bruts déclarés, l'administration n'est pas autorisée à mettre en œuvre la demande de justification issue de l'article L. 16 du LPF⁴¹¹.

411. Les juges sont venus parfaire leur raisonnement en précisant le caractère d'indices pertinents d'une dissimulation de revenus par une solution rendue le 19 mai 1999⁴¹². Avec cette jurisprudence, ils reconnaissent que l'administration est tenue de respecter la règle du double pour l'engagement de cette procédure mais ils lui confèrent la faculté de fonder sa conviction sur l'existence de plusieurs indices qui ne doivent cependant pas être insuffisants par eux-mêmes.

412. Les juges se montrent ici protecteurs des droits du contribuable en limitant les pouvoirs de l'administration fiscale.

Les atteintes à la vie privée du contribuable ne doivent pas aller au delà de celles légitimement reconnues pour les besoins de la lutte contre la fraude fiscale d'autant plus que les dispositions des articles 6, 8 et 10 de la CESDH relatives respectivement au droits de la défense, au respect de la vie privée et à la liberté d'expression et d'opinion ne font pas obstacle à l'utilisation des demandes prévues à l'article L. 16 du LPF par l'administration⁴¹³.

§2. L'assise d'un droit général à l'information de l'administration fiscale

413. Le droit de communication permet à l'administration d'accéder à des informations détenues par des personnes morales et physiques susceptibles d'asseoir l'imposition du contribuable.

Si son étendue ne laisse que peu de place à l'opposabilité du secret professionnel (**B**), ses modalités d'exercice fragilisent les garanties du contribuable (**A**).

⁴¹¹ CE, 8° et 9° sous-sect., 19 janvier 1998, *Bassaille*, req. n° 168129.

⁴¹² CE, 19 mai 1999, *min. bud. c/ Bourg*, req. n° 171295.

⁴¹³ CE, 8° sous-sect., 15 décembre 1993, *Miquel*, req. n°84181,143226 et 143228, *RJF* 02/94, n°167.

A. La conciliation entre l'exercice du droit de communication et les garanties du contribuable

414. L'absence de contraintes dans l'exercice du droit de communication par l'administration fiscale place le contribuable dans une situation où il ne peut bénéficier de garanties procédurales solides **(1)**.

Sa mise en œuvre doit se distinguer des procédures de vérification afin d'éviter un détournement irrégulier de son exercice **(2)**.

1. L'exercice du droit de communication est peu propice à la protection des garanties procédurales du contribuable

415. Le droit de communication de l'administration fiscale n'est pas assorti de conditions de formes spécifiques dans son exercice.

La justification de ce particularisme tient à la nature de cette prérogative de l'administration fiscale qui constitue une des composantes essentielles des pouvoirs de contrôle fiscal.

Elle doit pouvoir bénéficier d'un « *effet de surprise* » capable de permettre la saisie des documents qui vont attester de la fraude fiscale, sans qu'ils aient eu le temps d'être altéré par le contribuable.

L'analyse des modalités de l'exercice du droit de communication met en exergue que celui-ci se révèle être un outil pertinent de la recherche de l'infraction fiscale et qu'il ne saurait, à ce titre, connaître des entraves juridiques qui pourraient nuire à son efficacité.

416. Le paradoxe du droit de communication s'inscrit dans la logique suivante : il s'avère fortement réglementé mais peu encadré⁴¹⁴.

En effet, si nous ne pouvons lui reprocher le foisonnement d'articles présent au sein du LPF prévoyant essentiellement son l'objet et les personnes concernées, qu'en est-il vraiment de ses modalités de mise en œuvre ?

Afin de trouver une solution acceptable, nous devons nous tourner vers la jurisprudence.

⁴¹⁴ P. DURAND, Le droit de communication : portée et limite du droit de recours, *Droit et Patrimoine*, 2006, dossier n° 154.

417. S'exerçant principalement à l'initiative du service des impôts, le droit de communication a une place particulière dans les procédures de contrôle à raison de son autonomie et de sa dissociation avec ces dernières.

La preuve en est avec l'attitude du Conseil d'Etat en la matière qui reconnaît qu'aucune règle de procédure ne fait obstacle à ce que les informations recueillies au cours d'une visite irrégulière, lors d'une procédure contentieuse, soient invoquées par l'administration, devant le juge de l'impôt, pour justifier le bien-fondé des suppléments d'impôt⁴¹⁵.

La reconnaissance d'un cadre minimal pour la réglementation de son exercice s'impose.

418. A cet effet, la doctrine administrative s'emploie à protéger les contribuables en prévoyant la remise d'un avis de passage⁴¹⁶ bien qu'aucune disposition législative ne l'impose.

Il s'agit ici, de manière plus pragmatique, de borner l'activité des agents de l'administration afin qu'il n'y ait pas de confusion sur la nature de leurs intentions.

Cette position vient être tempérée par le Conseil d'Etat qui reconnaît que sa mise en œuvre n'a pas à être précédée de l'envoi d'un avis au contribuable⁴¹⁷.

Nous pouvons y reconnaître la volonté de ne pas être liée par les prétentions de l'administration et de conserver la possibilité de condamner les redressements fondés sur des documents auxquels elle n'avait pas légalement accès.

Dans ce cas, les conséquences sont lourdes car elle fait encourir jusqu'à l'annulation de toutes les impositions découlant de cette procédure si le juge ne peut pas dissocier les éléments issus du droit de communication irrégulier des autres rectifications⁴¹⁸.

419. Si cette perspective a vocation à conforter les garanties procédurales du contribuable, il convient de remarquer que paradoxalement, la jurisprudence n'est pas constante en ce sens, en allant jusqu'à reconnaître que l'assistance d'un conseil n'est pas garantie⁴¹⁹.

Cela trouve une raison pratique et vient du fait qu'aucun texte ne fixe l'obligation pour l'administration de préciser la date et l'heure de son intervention.

⁴¹⁵ CE, 9^o et 10^o sous-sect., 5 avril 2006, *Sté de secours minière du Pas-de-Calais*, req. n°256507 et 256508, *RJF* 7/06, n°832.

⁴¹⁶ Doc. adm. , 13 K-114 , 1er juin 2001.

⁴¹⁷ CE, 27 avril 1987, *Menella*, req. n°63634, *RJF* 06/87, n°660.

⁴¹⁸ CE, 1^{er} juillet 1987, *Marcantetti*, req. n°542222, *RJF* 10/87, n°1020.

⁴¹⁹ CE, 24 juillet 1981, *Buhrer*, req. n°16733, *Dr. fisc.*, 1982, n°6, concl. 239.

Encore une fois, le juge tente de concilier ces exigences procédurales tout en ne privant pas d'effet utile ce mécanisme.

420. La preuve que le contribuable a fait l'objet du droit de communication par l'administration est cependant facilitée lorsqu'il s'exerce par correspondance, c'est à dire lorsque l'agent des impôts lui adresse une demande d'information écrite.

La légitimité de cette faculté offerte à l'administration a été reconnue par la décision *Sté Trace*⁴²⁰.

L'intérêt de cette solution ne se limite pas à la reconnaissance de l'exercice du droit de communication par écrit.

Il nous permet de préciser son domaine en l'opposant à certaines procédures de vérification, en l'espèce, à la vérification de comptabilité.

421. L'exercice du droit de communication par l'administration rend compte d'une protection insuffisante des droits du contribuable mais elle retrouve de son effectivité par ricochet lorsque cette prérogative est attachée à l'exercice d'autres procédures de contrôle avec lesquelles, il ne saurait pourtant se confondre.

L'absence de règles de procédure pose des difficultés probatoires au contribuable qui souhaiterait soulever son irrégularité devant les juridictions.

A cet égard, les recours contre l'exercice du droit de communication sont à lier avec les procédures de vérification sur lesquelles il peut déboucher, notamment quand les renseignements recueillis servent au redressement qui procède d'un débat oral et contradictoire.

2. La distinction entre le droit de communication et les procédures de vérification

422. La jurisprudence est venue préciser la définition du droit de communication afin de prévenir les détournements de procédures par l'administration fiscale.

Il se différencie de la vérification de comptabilité **(a)** mais également de l'ESFP **(b)**.

⁴²⁰ CE, sect., 6 octobre 2000, *Sté Trace*, req. n°208765.

a. La distinction entre le droit de communication et la vérification de comptabilité

423. Cette distinction a été opérée par la jurisprudence et codifiée par la suite, en partie, à l'article R. 13-1 du LPF.

Dans un premier temps, l'objet du droit de communication et de la vérification de comptabilité a été précisé par une décision de Conseil d'Etat du 13 mars 1967⁴²¹.

De manière classique, le droit de communication est perçu comme la possibilité « *d'obtenir de façon unilatérale des renseignements utiles en vue de l'établissement de l'impôt* » et diffère ainsi de la vérification de comptabilité qui, quant à elle, permet de « *contrôler, après examen de la comptabilité, l'exactitude et la sincérité des déclarations souscrites par un contribuable et d'assurer éventuellement à l'issue de ce contrôle l'établissement de l'impôt ou de taxes indument éludés* ».

La vérification permet donc un examen critique de la comptabilité qui n'est pas permis avec le simple exercice du droit de communication.

424. Ensuite, plus que l'objet, le but de ces procédures s'éloigne sensiblement.

C'est ainsi que le Conseil d'Etat a précisé la finalité du droit de communication qui a « *seulement pour objet de permettre au service, pour l'établissement et le contrôle de l'assiette du contribuable, de demander à un tiers, ou, éventuellement au contribuable lui même, sur place ou par correspondance, de manière ponctuelle, des renseignements sans que cela nécessite d'investigations particulières* »⁴²².

425. A la lecture de ces définitions, on s'aperçoit cependant de la proximité de ces procédures.

Le risque ici est de retrouver l'utilisation du droit de communication pour procéder à une vérification de comptabilité et ainsi, de se soustraire des garanties prévues pour le contribuable par le LPF.

Le principe du contradictoire connaîtrait de la sorte une entorse dans la mesure où le contribuable ne saurait être en mesure de répondre aux observations faites par l'administration fiscale.

⁴²¹ CE , plén., 13 mars 1967, *Association Football Club de Strasbourg*, req. n° 62338, *Rec. Lebon* p. 119.

⁴²² CE, sect., 6 octobre 2000, *SARL Trace*, préc. cit.

426. Un dernier critère a alors été dégagé par la jurisprudence et interprété par la doctrine afin de mieux circonscrire ces procédures, celui du faisceaux d'indices.

En effet, mis en place pour la première fois dans une décision en date du 9 juillet 1982⁴²³, les juges retiennent la qualification d'une vérification de comptabilité en l'espèce en « *retenant comme éléments d'appréciation, la durée, l'étendue, les modalités et surtout l'examen critique, contrairement avec le contribuable, de la comptabilité* »⁴²⁴.

L'apport de cette décision a trait au fait que « *si des procédures de contrôles sont régulières lorsqu'elles sont appréciées séparément, elles deviennent irrégulières une fois combinées* »⁴²⁵.

b. Le droit de communication et l'ESFP

427. Même si la définition d'un ESFP peut se confondre de prime abord avec celle du droit de communication dans la mesure où ils consistent tous deux dans le recueil de renseignements auprès des tiers et du contribuable, elle se distingue cependant par la portée qui leur est attribuée.

428. Le Conseil d'Etat est venu rappeler l'indépendance de l'exercice du droit de communication par rapport à l'ESFP dans sa décision *Weber*⁴²⁶ en venant restreindre la portée de la jurisprudence antérieure⁴²⁷ qui laissait paraître qu'il constituait à part entière avec les demandes d'éclaircissements et de justifications, les modalités d'exercice de cette procédure de vérification.

L'indépendance de cette procédure légitime alors sa mise en œuvre auprès des tiers indépendamment des procédures de vérification et ce, avant, pendant ou après sa réalisation⁴²⁸.

Dans cette mesure, l'exercice du droit de communication qui ne constitue pas la première démarche d'un ESFP n'a pas à être précédé de l'envoi d'un avis de vérification⁴²⁹.

Des conséquences contentieuses sont aussi à tirer de cette distinction.

⁴²³ CE, 7° et 8° ss-sect., 9 juillet 1982, req. n° 26309, *Rec. Lebon* p. 275.

⁴²⁴ J. GROSCLAUDE et P. MARCHESSOU, *Procédures fiscales*, 5° éd., Dalloz, 2009, p. 127.

⁴²⁵ L. AYRAULT, *Le contrôle juridictionnel de la régularité de la procédure d'imposition*, L'Harmattan, coll. *Finances publiques*, 2004, p. 53.

⁴²⁶ CE, 8° et 9° sous-sect., 23 mars 1992, *Weber*, *RJF* 5/92, n°593.

⁴²⁷ CE, sect., 11 juillet 1988, req. n°73302.

⁴²⁸ CE, 8° et 3° sous-sect. 1^{er} décembre 2004, *min. c/ Jallet*, req. n°258774, *RJF* 2/05, n°108.

⁴²⁹ CAA Nantes, 24 mars 1994, n°92-269, *RJF* 6/94, n°703.

Les juges ont reconnu que l'irrégularité d'un ESFP, s'il affecte les redressements ressortant de cette procédure, n'aurait cependant aucune incidence sur les rectifications issues de l'exercice du droit de communication⁴³⁰.

B. L'étendue du droit de communication

429. L'étendue du droit de communication de l'administration fiscale fait référence au devoir d'information des irrégularités fiscales qui incombe aux différents acteurs susceptibles de les rencontrer.

Pour M. Gouyet, il existe une illustration topique du devoir de dénonciation qui pèse auprès des tiers⁴³¹.

Il reconnaît que la révélation des irrégularités fiscales peut s'apparenter « *insidieusement* » à l'exercice du droit de communication, qui même en l'absence d'un formalisme, contraint à la divulgation des fraudes fiscales.

430. En raison de l'interprétation extensive qui est faite de cette obligation de soumettre ces faits à la connaissance de l'administration fiscale, nous pouvons nous demander quelles barrières juridiques peuvent encore s'opposer au droit de communication ?

La doctrine s'entend sur le déclin du secret professionnel qui pourrait être opposé à l'administration fiscale et sur son caractère relatif⁴³², jusqu'au point de se demander si dans certains domaines et notamment le secteur bancaire il perdure encore.

De surcroît cet échange de renseignements nécessaire au contrôle et à l'établissement de l'impôt est complété, sur un plan procédural, par la divulgation des illicéités fiscales par l'autorité judiciaire **(B)**.

L'étendue du devoir de communication place le contribuable dans une situation où ses droits sont fragilisés en raison de l'impératif de lutte contre la fraude fiscale **(A)**.

1. La portée du devoir de communication

431. L'étendue du droit de communication doit s'analyser au regard de la force du devoir de communication lorsque l'administration fiscale sollicite des renseignements.

⁴³⁰ CE, 3^e et 8^e sous-sect., 10 janvier 2001, req. n°211967 et 212114, *Loubet, Murgis et autres*, RJF 4/01, n°436.

⁴³¹ R. GOUYET, Du devoir de dénonciation des irrégularités fiscales, *Les Nouvelles Fiscales*, 2002, n°866.

⁴³² Cf. C. de la MARDIERE, *La preuve en droit fiscal*, Litec, 2009, p. 66.

Ses modalités d'exercice s'assouplissent pour faciliter cet échange **(a)** et ne laisse qu'une place résiduelle au secret bancaire **(b)**.

a. L'assouplissement des modalités d'exercice du droit de communication

432. L'administration fiscale tient de l'article L.81 du LPF un droit de communication propice à la dénonciation de toutes les irrégularités fiscales.

En disposant que « *le droit de communication permet aux agents de l'administration, pour l'établissement et le contrôle de l'impôt, d'avoir connaissance des documents et des renseignements (...) quel que soit le support utilisé* », il témoigne de son caractère vivace et non attaché à des contraintes particulières dans le but de vérifier la sincérité des obligations déclaratives du contribuable.

Il trouve à s'exercer devant de nombreux tiers malgré leur soumission au secret professionnel et l'application de leur règle déontologique.

A titre d'exemple, la profession d'avocat ne fait pas obstacle à l'exercice du droit de communication selon l'article L. 86 du LPF⁴³³.

433. Son absence de formalisme fait de lui une arme efficace de divulgation des infractions fiscales.

L'exercice du droit de communication et l'absence de garanties qu'il fait courir pour le contribuable n'entre pas dans le champ d'application de l'article 6 de la CESDH concernant le droit à un procès équitable et la présomption d'innocence dans la mesure où celle-ci n'a vocation qu'à s'appliquer qu'aux procédures contentieuses juridictionnelles⁴³⁴.

434. L'assouplissement des modalités de l'exercice du droit de communication est intervenu avec la loi de finances rectificative pour 2009⁴³⁵ qui vient porter un nouveau coup au secret professionnel en harmonisant les modalités de transmission d'informations entre l'administration fiscale et les officiers et agents de police judiciaire en raison de la lutte contre les activités lucratives non déclarées.

⁴³³ CE, 10 juillet 2009, req. n°311161 et 311162, *RJF* 2/10, n° 147.

⁴³⁴ CE, 3^e et 8^e sous-sect., 10 janvier 2001, *min. c/Loubet, Murgis et autres*, req. n° 211967 et 212114, *RJF* 4/01, n°436.

⁴³⁵ Loi de finances rectificative pour 2009, n°2009-1674, 30 décembre 2009, art. 16, 17, 112 et 113, *JO* 31 décembre.

Ces nouvelles dispositions législatives trouvent leur source, par l'application à la matière fiscale des articles 226-13 et 226-14 du Code pénal, selon lesquels toute personne détentrice d'une information protégée par le secret professionnel se doit de la communiquer lorsque la loi l'impose.

Des dérogations voient ainsi le jour afin de faciliter la connaissance de la vérité fiscale.

Elles concernent tant les autorités administratives que judiciaires et bien encore d'autres administrations.

435. La nouvelle coopération instaurée est pleine et entière mais également tournée vers la réciprocité.

Ainsi si les agents de la DGIFP sont tenus de répondre aux demandes de l'autorité judiciaire, il en est de même lorsque ces derniers sont en possession d'éléments à teneur fiscale.

Une nouvelle caractéristique est reconnue à cette procédure, celle relative à la spontanéité que peut revêtir l'échange d'information.

436. L'échange d'information peut également se réaliser entre administrations.

A cet égard les organismes de protection sociale doivent communiquer les faits susceptibles de relever d'une infraction sans demande préalable de la part de l'administration.

La contrepartie est trouvée dans le fait que les agents de l'administration sont également tenus de connaître les informations relatives au contribuable qui influeraient sur ces droits.

b. La valeur résiduelle du secret bancaire

437. La protection du secret bancaire, loin d'être absolue, se heurte à la présence de tous les intérêts en cause, du créancier à l'administration fiscale.

Cependant dans la lutte contre la fraude fiscale, il ne s'entend qu'au regard de la mission dévolue à l'administration fiscale.

Autant dire qu'il fléchit largement devant la protection de l'intérêt général et le respect de l'égalité des contribuables devant l'impôt légitimés par le combat mené contre l'évasion fiscale.

La loi a ainsi doté l'administration fiscale d'un pouvoir étendu qui vient justifier ses nombreuses dérogations.

438. L'opposabilité du secret bancaire cède notamment devant l'article 1649 A du CGI prévoyant que « *les administrations publiques, les établissements ou organismes soumis au contrôle de l'autorité administrative et toutes personnes qui perçoivent habituellement en dépôt des valeurs mobilières, titres ou espèces doivent déclarer à l'administration des impôts l'ouverture et la clôture des comptes de toute nature* ».

A raison de son opposabilité théorique de plein droit, il est cependant rare que ces déclarations soient faites à l'initiative des banques.

Le plus souvent, elles découlent de l'exercice du droit de communication de l'administration.

439. Les fondements juridiques du droit de communication trouvent une consistance tant dans l'article L. 85 du LPF qui régit son exercice auprès des commerçant que par rapport à l'article L. 83 du LPF qui prévoit que les entreprises soumises au contrôle de l'autorité administrative ne peuvent opposer le secret professionnel à l'administration fiscale.

Le Conseil d'Etat assied cette prérogative étendue en reconnaissant que la combinaison de ces articles constitue une dérogation colossale au secret bancaire qui ne saurait être restreinte ni par l'application de l'article 9 du Code civil ni par l'article 8 de la CEDH⁴³⁶.

440. L'absence quasi totale de contraintes a conduit cependant l'administration, soucieuse du respect des droits du contribuable, à venir préciser ses modalités d'exercice auprès des organismes bancaires.

Elle en a délimité le champ d'application en conduisant ses agents à respecter un certain nombre de prescriptions⁴³⁷.

Le problème qu'a soulevé cette intervention administrative relève de l'opposabilité de ces mesures et de leur incidence sur la régularité de la procédure de communication.

La Cour de cassation a été la seule à se prononcer sur cette difficulté et a écarté, en l'espèce, l'application des dispositions du paragraphe 5 de la documentation administrative relatif à la demande des relevés de compte comme un préalable obligatoire de l'exercice du droit de communication⁴³⁸.

Sur le fond, elle refuse de reconnaître à l'instruction du 18 mars 1988 une condition de son exercice en rappelant qu'elle n'a que la valeur d'une simple recommandation.

⁴³⁶ CE, 7^o et 8^o sous-sect., 22 décembre 1982, req. n°21475, *RJF* 2/83, n°163.

⁴³⁷ D. adm. 13 K-1232, 1^{er} juin 2001.

⁴³⁸ Cass. com., 26 mars 2008, n°07-12470, *RJF* 07/08, n°903.

441. L'étendue du droit de communication auprès des banques vise en premier chef les fraudes relevant de l'évasion fiscale.

Assorti à l'article L. 96 A du LPF, l'administration fiscale a accès aux informations relatives à certains transferts de fonds vers l'étranger.

Cependant, cette prérogative se révèle-t-elle être un instrument efficace et suffisant de lutte contre la fraude ?

Le recours à la divulgation d'illicéités fiscales par l'autorité judiciaire constitue une seconde source d'information pour l'administration qui témoigne de toute sa grandeur.

2. La divulgation d'illicéités fiscales par l'autorité judiciaire facilitée par le travail des juges

La reconnaissance d'une pluralité de fondements juridiques

442. La coopération des autorités judiciaires avec l'administration revêt en principe principalement deux formes, une impérative et l'autre conditionnelle.

En pratique, les juges et l'administration ont su contourner cette difficulté intrinsèque d'échanges de renseignements.

443. En effet, l'autorité judiciaire est astreinte à un devoir de communication par l'article L. 101 du LPF qui prévoit qu'elle « *doit communiquer à l'administration des finances toute indication qu'elle peut recueillir, de nature à faire présumer une fraude commise en matière fiscale ou une manœuvre quelconque ayant eu pour objet ou ayant eu pour résultat de frauder ou de compromettre l'impôt* ».

Cette forme de communication qui s'exerce spontanément trouve son corolaire au sein de l'article 40 du Code de procédure pénale qui exige des fonctionnaires qu'ils informent le procureur de l'existence des faits délictueux qu'ils ont à leur connaissance.

Le devoir de communication de l'autorité judiciaire ne concerne que les documents en excluant les simples renseignements⁴³⁹.

⁴³⁹ CE, 22 novembre 1978, req. n°6557, *RJF* 1/79, n°35.

444. Parallèlement, l'article L. 82 C du LPF instaure un droit de communication des dossiers traités devant les instances civiles ou criminelles tributaires de la volonté du ministère public.

Dans ce cas, la référence au verbe « *pouvoir* » vient nous éclairer sur la portée de l'échange de renseignements dénuée ainsi de caractère impératif.

Le problème qui se soulève ici relève les limites de la cohérence de la répression pénale et fiscale.

Le ministère public peut-il faire échec au droit de communication de l'administration ?

La solution dépend avant tout de l'entente entre les services fiscaux et les autorités judiciaires car elle ne saurait dépendre des contraintes juridiques posées par le juge tant cette faculté est facilitée par la jurisprudence.

445. La volonté de sanctionner les irrégularités fiscales décelées au cours des investigations diligentées *ab initio* par le procureur de la République est telle que la Cour de cassation a jugé que le secret de l'instruction ne saurait être opposé par le Ministère public à l'administration fiscale du fait que « *l'article L. 82 C du LPF instaure un droit de communication de l'administration fiscale auprès des autorités judiciaires auquel ne fait pas obstacle l'article 11 du Code de procédure pénale qui concerne le secret de l'instruction*⁴⁴⁰ ».

L'interprétation la plus éloquente de l'échange de renseignements avec ce dernier revient au juge de l'impôt qui substitue comme fondement juridique l'article L. 83 du LPF à l'article L. 82 C en vue de renforcer les prérogatives de l'administration fiscale.

En « *considérant qu'aux termes de l'article L. 83 F du LPF, les administration de l'Etat (...) doivent communiquer à l'administration, sur sa demande, les documents de service qu'ils détiennent sans pouvoir opposer le secret professionnel ; qu'il résulte de cette disposition que l'administration fiscale est en droit d'obtenir de l'autorité judiciaire, et notamment du Parquet, les pièces qu'elle a recueillies dans le cadre de ses attributions non juridictionnelles*⁴⁴¹ », le droit de communication se voit incontestablement étendu.

Le fait que le parquet ait obtenu des éléments d'information, non pas dans sa fonction de Ministère public mais lors de ses attributions non juridictionnelles, permet au juge d'opérer ce glissement vers l'article L. 83 du LPF et d'attribuer pour l'administration fiscale un devoir de communication quasi absolu.

⁴⁴⁰ Cass. com., 29 novembre 1994, n°93-9567.

⁴⁴¹ TA Rouen, 13 avril 1993, req. n°891342, *RJF* 05/94, n°587.

446. Le Conseil d'Etat a poursuivi ce cheminement en reconnaissant indifféremment la validité tant de l'article L. 82 C que de l'article L. 101 du LPF comme fondement à l'exercice du droit de communication.

Par une décision en date du 10 décembre 1999⁴⁴², les juges furent amenés à préciser la position statutaire du Ministère public comme faisant partie de l'autorité judiciaire.

Par ce moyen, ils refusent de voir une erreur de droit dans la communication d'éléments utiles à l'administration fiscale basée sur le fondement de l'article L. 101 du LPF.

Cette flexibilité des fondements est également reconnue à l'administration dans ces demandes de renseignements.

Ainsi, le fait que l'administration fiscale fonde une demande de communication au juge d'instruction sur les articles L. 82 C et L. 101 du LPF n'est pas de nature à vicier la procédure d'imposition dès lors que l'article L. 101 du LPF est à lui seul opérant⁴⁴³.

Section 2. L'usage de procédures exorbitantes du droit commun des contrôles

447. L'administration fiscale bénéficie d'un arsenal répressif de plus en plus complet afin de faire face à tous les nouveaux types de fraude fiscale.

Les moyens mis en œuvre sont dépendants tant de la nature de la fraude (§1) que de sa gravité (§2).

§1. Des procédures relatives au particularisme de la fraude

448. L'émergence de fraudes difficilement décelables avec les procédures classiques de contrôle fiscal a donné lieu à l'apparition de la procédure de flagrance fiscale (**A**) et au développement de la procédure d'enquête judiciaire (**B**).

A. La procédure de flagrance fiscale

449. La procédure de flagrance fiscale correspond au nouveau délit « *de flagrance fiscale* » tel que codifié à l'article L. 16- O BA du LPF.

Elle va permettre à l'administration de lutter contre les entreprises éphémères en dérogeant aux règles guidant le droit commun des contrôles fiscaux (**1**).

⁴⁴² CE, 8° et 9° sous-sect., 10 décembre 1999, *Lescot*, req. n°181977, *RJF* 2/00, n°237.

⁴⁴³ CE, 8° et 3° sous-sect., 27 avril 2009, *Imbert*, req. n°308444 et 308445, *RJF* 7/09, n°614.

Le déclenchement d'une procédure de flagrance fiscale va influencer sur le délai de reprise des impositions en cause mais également sur les droits du contribuable (2).

1. Le renforcement des pouvoirs de l'administration fiscale dans le champ d'application de la procédure de flagrance fiscale

450. La procédure de flagrance fiscale est une procédure de contrôle particulière visant à appréhender un type de fraude spécifique.

Si par principe, cette dernière ne peut porter que sur les périodes pour lesquelles le délai de déclaration a expiré⁴⁴⁴, la portée de la « *déclaration contrôlée* » par laquelle « *l'administration des impôts contrôle les déclarations ainsi que les actes utilisés pour l'établissement des impôts, droits, taxes et redevances*⁴⁴⁵ » et l'obligation de l'administration qui ne peut déclencher un contrôle fiscal que lorsqu'elle « *constate une insuffisance, une inexactitude, une omission, une dissimulation, dans les éléments servant de base de calcul des impôts (...) ou sommes dues*⁴⁴⁶ » souffrent avec ce mécanisme.

451. La procédure de flagrance fiscale⁴⁴⁷ contrevient à ces dispositifs légaux dans la mesure où elle a lieu avant que le contribuable n'ait déposé sa déclaration fiscale à l'administration.

Nous pouvons nous surprendre du fait que dans ce cas, la matérialité de la fraude n'est pas encore constituée, les bases d'imposition n'étant pas encore révélées.

La raison de cette procédure est pourtant pertinente et est retrouvée dans les moyens de lutte contre la fraude fiscale des structures éphémères susceptibles de disparaître juridiquement avant d'avoir souscrit leur déclaration et ainsi, empêchant le recouvrement des impôts dus.

452. Ce renforcement des prérogatives de l'administration fiscale s'inscrit dans la mutation parallèle des formes de la fraude fiscale et notamment dans l'appréhension de la fraude à la TVA de type carrousel.

Initialement réservée aux seuls contribuables relevant du régime simplifié à la TVA, la loi de finances rectificative pour 2007 l'a étendue à d'autres régimes d'imposition particuliers.

⁴⁴⁴ CE, 8 avril 1998, M. Renucci, req. n° 157508, JurisData n° 1998-047468.

⁴⁴⁵ Article L.10 du LPF.

⁴⁴⁶ Article L. 55 du LPF.

⁴⁴⁷ Article L. 16-0 BA du LPF.

Elle se voit donc généralisée à plusieurs catégories de contribuables alors même que l'administration ne peut en principe ni contrôler ni corriger les bases d'imposition avant la fin des échéances déclaratives, ni les insuffisances et les irrégularités qui ont été détectées lors d'un contrôle inopiné ou de l'exercice d'un droit de visite et de saisie.

Cette faculté ouverte à l'administration connaît toutefois une limite tenant au délai accordé aux entreprises pour déposer leur déclaration. Dans ce laps de temps, elle ne peut « établir un constat de flagrance dès lors que la période d'imposition est clôturée ni d'engager une procédure de contrôle classique puisqu'aucune déclaration n'a encore été déposée⁴⁴⁸ ».

453. Cette procédure trouve ses prémices au sein de l'article L. 16 D du LPF⁴⁴⁹ permettant à l'administration de contrôler à compter du début du deuxième mois suivant leur réalisation ou leur facturation les opérations des redevables de la TVA imposés selon le régime simplifié en vue de lutter et de faire barrage à la fraude carrousel. Il nous faut noter dans ce cas que cette procédure est restreinte ne concernant qu'un type particulier de contribuable.

454. Le champ d'application de la procédure de flagrance paraît plus large même si l'objet premier de cette procédure reste le même, le recouvrement de la TVA. Il concerne tous les contribuables soumis à une activité professionnelle et donc imposables au titre de l'IR, IS ou de la TVA et dont la période déclarative en cours n'est pas échue. Il n'englobe que certains faits précisés expressément que sont la délivrance de fausses factures, l'absence de facture influant sur la véracité de la comptabilité et se distingue de l'exercice du droit de visite et de saisie en visant le travail dissimulé⁴⁵⁰ et l'absence des formalités requises au greffe du tribunal de commerce.

455. Nous pouvons constater toute l'ampleur des pouvoirs exorbitants de l'administration mettant à mal certaines garanties du contribuable.

⁴⁴⁸ Note sur l'article 15 de la Loi de finances rectificative pour 2007, 35 décembre 2007, n° 2007-1824, JO 28 décembre, Institution d'une procédure de flagrance fiscale, *Dr. fisc.*, 2008, n° 6, comm. 159.

⁴⁴⁹ L'article L. 16 D du LPF a vu le jour par la loi de finances rectificative pour 2005, n° 2005-1720, 30 décembre 2005, JO 31 décembre, art. 90, p. 20705.

⁴⁵⁰ Article L 8221-1 du Code du travail.

En effet, le déclenchement de la procédure de flagrance fiscale peut être lourd de conséquences pour ce dernier même si à priori, il bénéficie par ricochet des garanties des autres procédures de contrôle à l'occasion desquelles elle est mise en œuvre.

2. La mise à mal de certaines garanties du contribuable

456. L'étude du champ d'application de la procédure de flagrance met en exergue une première anomalie concernant l'absorption de certains impôts par cette dernière.

Bien que la taxe professionnelle ne soit pas visée par cette procédure en raison de sa survenance exclusive dans le cas du travail dissimulé et non dans les autres faits constitutifs de la flagrance⁴⁵¹, la notification de ce procès verbal au contribuable comportera comme effet l'allongement du délai de reprise de cette imposition.

Fixé initialement au 31 décembre de la troisième année qui suit celle à laquelle est due l'imposition, le délai court jusqu'à la fin de la sixième année si une anomalie est révélée par le procès verbal de flagrance au titre de l'IR, l'IS et la TVA.

Cette prolongation du délai s'explique pour le doute jeté sur la sincérité des déclarations des années précédentes⁴⁵².

457. Un autre point est à soulever cette fois-ci concernant sa mise en œuvre.

La procédure de flagrance fiscale n'est pas une procédure autonome et ne peut être déclenchée que limitativement dans les cadres énumérés par la loi.

Cela touche le droit de visite et de saisie⁴⁵³, le droit d'enquête⁴⁵⁴, la vérification de la TVA⁴⁵⁵ et la vérification inopinée⁴⁵⁶.

Concernant l'encadrement procédural minime de cette dernière et sa proximité avec la vérification de comptabilité qui n'est pas retenue pour cette procédure, nous sommes à même de nous interroger sur la réalité des garanties dont peut jouir le contribuable.

458. Par la suite, les conséquences de l'existence d'un procès verbal de flagrance⁴⁵⁷ ne touchent pas uniquement les délais de reprise traditionnelle mais s'attaquent également aux

⁴⁵¹ Cf. B. TOULEMONT, La flagrance fiscale : une procédure dangereuse ?, *Les Nouvelles Fiscales*, 2008, n°997.

⁴⁵² V. Rapport AN n° 445 (2007-2008).

⁴⁵³ Article L.16 du LPF.

⁴⁵⁴ Article L. 80 du LPF.

⁴⁵⁵ Article L. 16 D du LPF.

⁴⁵⁶ Article L. 47 du LPF.

libertés individuelles du contribuable telles que protégées par la Constitution et par le rôle de l'autorité judiciaire dans les procédures de contrôle.

En l'espèce et après sa notification au contribuable, les saisies conservatoires⁴⁵⁸ se réalisent sans son autorisation en raison de leur caractère de titre exécutoire, et excluent de ce fait les sûretés judiciaires relatives par exemple aux hypothèques et au nantissement du fond de commerce.

Cette procédure diffère de manière éblouissante avec l'exercice du droit de visite et de saisie offert à l'administration fiscale qui quant à elle, ne peut se réaliser que sous couvert de son intervention.

De surcroît, le montant de ses saisies est source d'incertitude, l'administration pouvant se baser sur documents recueillis dans les procédures dans lesquelles la flagrance s'insère mais également grâce aux informations découlant de l'exercice de son droit de communication.

Même si le montant maximal des mesures conservatoires est établi par l'article L. 252 B du LPF, l'opacité de ce procédé et la difficulté de compréhension pour le contribuable lui sont préjudiciables.

459. Concernant cette fois-ci la suite des procédures de contrôle, le fait de dresser un procès verbal de flagrance permettra la réalisation d'une nouvelle procédure de contrôle pour le même contribuable, au sujet du même impôt et concernant la même période.

Cette exception était déjà possible lors du dépôt d'une plainte pour fraude fiscale⁴⁵⁹, elle s'ouvre désormais pour ce cas en permettant un réexamen critique des années antérieures.

Elle va également permettre d'envisager un redressement alors que l'administration ne l'avait pas retenu jusqu'alors.

De plus, si les services fiscaux décident de mettre en œuvre une vérification de comptabilité postérieure, celle-ci ne sera pas tenue par la durée maximale de trois mois⁴⁶⁰ et ne connaîtra aucune limite de durée.

⁴⁵⁷ Un procès verbal de flagrance fiscale est dressé si les circonstances dans lesquelles les infractions sont constatées sont susceptibles de menacer le recouvrement d'une créance fiscale ; article L. 16-0 BA, I, al. 8 du LPF.

⁴⁵⁸ Les saisies conservatoires sont précisées par l'article L. 252 B du LPF et les conditions de leur réalisation sont identiques à celles définies par la loi du 9 juillet 1991, n° 91-950 : « *il s'agit de circonstances susceptibles de menacer le recouvrement de la créance fiscale tenant au comportement ou à la situation du débiteur ou encore à des circonstances contrariant le règlement de la dette* » ; *Lamy fiscal*, 2010, point 9178.

⁴⁵⁹ Article L. 187 du LPF.

⁴⁶⁰ Prévues par l'article L. 52 du LPF.

L'accroissement des pouvoirs de l'administration ne laisse donc que peu de place au droit du contribuable si celui-ci commet des faits tombant sous le coup de la flagrance.

460. Il est vrai qu'il lui reste consacré la faculté de saisir le juge des référés administratif dans les huit jours suivant la notification du procès verbal de flagrance, qui devra statuer dans les quinze jours suivants afin d'apprécier le bien fondé et la régularité de ce mode de contrôle⁴⁶¹.

Au même titre, l'article L. 252 B II du LPF prévoit une procédure de référé administratif pour obtenir la mainlevée des saisies conservatoires.

On s'aperçoit une fois de plus de l'entérinement du rôle du juge administratif comme le gardien des garanties du contribuable.

Guidé par une connaissance plus approfondie de la procédure d'imposition que le juge judiciaire, il est certainement plus à même de ce fait à rendre des jugements tant équitables que protecteurs pour les contribuables.

B. La procédure d'enquête judiciaire

461. La procédure d'enquête judiciaire a été créée⁴⁶² sous la gouverne des agents des services fiscaux habilités par le parquet en vue de lutter contre les cas de fraude fiscale recourant à l'utilisation de comptes ou de contrats souscrits dans les Etats non coopératifs ou encore, d'usage de faux.

Elle allie la combinaison des procédures fiscales et pénales en vue de sanctionner les délits fiscaux d'une certaine gravité⁴⁶³ **(1)**.

462. Le contexte de crise économique a justifié la prise de mesures plus radicale dans le domaine fiscal et a renforcé la volonté du législateur d'imposer les revenus de nature illicite.

Cela n'est pas nouveau en la matière, les activités délictuelles de droit commun tel que les trafics de stupéfiants ou bien encore les revenus tirés du proxénétisme sont déjà envisagées

⁴⁶¹ Selon les Professeur Bienvenu et Lambert, le juge surveille notamment « l'existence des faits constitutifs de flagrance, le risque réel de non recouvrement de créances fiscales ou encore la régularité formelle du procès verbal ». J.J BIENVENU et T. LAMBERT, *Droit fiscal*, PUF, coll. Fondamental, 4^eéd., 2010, p. 157.

⁴⁶² Article 23 de la Loi de finances rectificatives pour 2009, n° 2009-1674, 30 décembre 2009, JO 31 déc., art. 23.

⁴⁶³ En cela l'approche faite reste traditionnelle car l'administration fiscale peut, avec l'article 1741 du CGI, engager des poursuites correctionnelles aux fins de sanctions pénales.

par le droit fiscal⁴⁶⁴ mais posent des difficultés quant à leur imposition en raison de l'absence de déclaration et de comptabilité.

463. Cette nouvelle procédure issue des articles L. 228 et L. 188 du LPF est en théorie applicable depuis le 1^{er} janvier 2010 mais les agents de l'administration fiscale doivent cependant attendre leur habilitation prévue par décret.

Elle a vocation à modifier les travaux de la CIF et la prescription du droit de reprise de l'administration pour faciliter l'appropriation de ces infractions (2).

1. Le renforcement de l'efficacité des moyens de détection de la fraude fiscale par la combinaison des procédures fiscales et pénales

464. L'article 1741 du CGI condamnant le délit de fraude fiscale et pouvant aller jusqu'à 5 ans d'emprisonnement et 37 500 euros d'amendes, n'a fait l'objet, en 2007, que de seulement 667 condamnations alors que les services fiscaux ont procédé à plus de 50 000 vérifications.

Cette faible proportion des condamnations pénales n'est pas s'en rappeler que le déclenchement d'une telle procédure reste conditionné par le dépôt de plainte de l'administration fiscale et une volonté rationnelle de limiter ces cas aux affaires les plus significatives.

C'est à la lumière de cette situation que la réforme instaurant une procédure visant à réprimer les délits spéciaux de fraude fiscale s'est implantée.

Elle va renforcer les pouvoirs des agents de l'administration fiscale en leur offrant de nouveaux moyens d'investigation toutefois limités à certains cas de fraude limitativement définis.

465. Même si la recherche de la preuve d'infraction fiscale trouve des précédents avec le droit de visite et de saisie ou bien encore le droit d'enquête à la TVA, cette nouvelle procédure s'inscrit dans un tournant en attribuant aux agents de l'administration des impôts des véritables pouvoirs de police judiciaire.

⁴⁶⁴ Au titre de l'imposition des bénéficiaires, nous pouvons prendre comme exemple CE, 10 décembre 1999, *Lescot*, req. n° 181977.

Malgré le regard du parquet sur la nomination des inspecteurs fiscaux judiciaires et du « balisage » de leur mission, des interrogations se posent sur le champ d'application de leur compétence.

466. Les infractions recherchées se cantonneraient à celles appréhendées par les articles 1741 et 1743 du CGI. Cette recherche d'éléments susceptibles de caractériser la fraude fiscale est corroborée par L'article 28-2 du Code de procédure pénale⁴⁶⁵ qui dispose que « *des agents des services fiscaux (...) peuvent être habilités à effectuer des enquêtes judiciaires sur réquisition du procureur de la République ou sur commission rogatoire du juge d'instruction. Ces agents ont compétence uniquement pour rechercher et constater, sur l'ensemble du territoire national, les infractions prévues par les articles 1741 et 1743 du CGI lorsqu'il existe des présomptions caractérisées que les infractions prévues par cet article résultent d'une des conditions prévues aux 1° à 3° de l'article L. 228 du LP* ».

Cependant, l'insistance avec laquelle est répétée que la compétence des agents fiscaux est limitée ne saurait cacher la brèche ouverte avec l'article L. 561- 29 du Code monétaire et financier⁴⁶⁶.

467. Ce dernier dispose que les informations recueillies par le service TRACFIN pourront être utilisées par l'administration fiscale afin de caractériser la fraude fiscale *stricto sensu*, mais que sera t-il alors de l'approche du blanchiment du produit de cette infraction ? L'article L. 561 du même Code vient préciser que ces informations pourront être utilisées tant pour la mise en œuvre des procédures de contrôle que dans une procédure de répression pénale.

Or, les poursuites pour blanchiment de fraude fiscale ne nécessitent pas l'avis de la CIF⁴⁶⁷.

Nous pouvons constater ici et une fois de plus l'accroissement des prérogatives de contrôle de l'administration fiscale.

Les agents des services fiscaux seront amenés à connaître une multitude de délits dépassant leurs pouvoirs initiaux et se verront en mesure de contourner certains obstacles de la lutte contre la fraude fiscale, notamment en évinçant la saisine de cet organisme.

⁴⁶⁵ Créé par la loi n° 2009-1674 du 30 décembre 2009 et son article 23.

⁴⁶⁶ Sur ce sujet, P. MICHAUD, L'enquête fiscale judiciaire sous le contrôle du Parquet !, *Gazette du Palais*, 2010, n° 30, p. 13.

⁴⁶⁷ Cf. P. MICHAUD, art. préc. cit.

2. Une exception procédurale au détriment des garanties du contribuable

468. De manière traditionnelle, le dépôt de plainte pour le délit de fraude fiscale par l'administration doit être précédé de l'avis conforme de la CIF qui doit être notifié au contribuable afin qu'il puisse lui faire parvenir les observations qu'il juge nécessaire⁴⁶⁸. Pour ce faire, l'administration fiscale doit établir le caractère suffisamment grave des faits en vue de saisir les tribunaux.

Le déclenchement de la procédure judiciaire d'enquête fiscale obéit à une logique totalement différente car, si la saisine de la CIF⁴⁶⁹ est maintenue au dépôt de plainte de l'administration en cas de présomptions caractérisées d'un délit fiscal, le risque de dépérissement de preuves dans ce cas exempte d'informations le contribuable tant de la saisine de cet organisme que de l'avis rendu.

469. Pour certains praticiens, ce particularisme caractérise « *l'émergence de procédure secrète*⁴⁷⁰ » fondées sur de simples présomptions qui ont pour but de faciliter le dépôt de plaintes pénales.

La saisine de la CIF, qui constitue une garantie supplémentaire pour le contribuable dans le procédé de qualification de fraude fiscale, se voit placer à un rang simplement symbolique.

La problématique se tourne alors sur la réalité et la preuve attachée à l'appréciation de ces présomptions.

470. Du Latin *presumptio*, l'idée qui se rattache à ce mode de preuve est synonyme d'anticipation et de conception première en tenant un fait pour exact avant tout examen au fond.

Elles peuvent se révéler dangereuses pour le contribuable même si leur but est de lutter efficacement contre la fraude fiscale.

En effet, cette procédure étant basée sur des présomptions de fraude, quant serait-il pour le contribuable si celles-ci, au cours de la procédure, s'avéreraient infondées ? Seraient-elles en mesure d'entacher d'irrégularité la procédure?

⁴⁶⁸ Article L. 228 al. 2 du LPF.

⁴⁶⁹ Elle est saisie à présent par le ministre du budget.

⁴⁷⁰ H. ZAPF et J. du PASQUIER, L'union entre la fiscalité et le droit pénal a-elle-fait naître des minotaures des temps modernes ?, *Les Nouvelles Fiscales*, 2010, n°1043.

De surcroît, la délicate appréhension de l'existence d'une présomption suscite des difficultés. Si l'usage d'un faux caractérise un comportement fraudeur, peut-on en dire autant de l'existence d'un compte dans un Etat non coopératif ?

L'anormalité de ces faits méritera que le juge apporte une attention particulière comme il le fait concernant les présomptions prévues par les articles 57 et 238 A du CGI relatives aux transferts indirects de bénéficiaires et aux paiements vers les paradis fiscaux.

471. Les exceptions procédurales ne se limitent pas au rôle de la CIF et touchent également les règles applicables aux procédures fiscales.

Malgré l'institution d'un principe d'une stricte étanchéité par le Code de procédure pénale entre les procédures d'enquête pénale et celle relatives au contrôle fiscal, la mise en œuvre de l'enquête vient modifier le droit commun.

Il n'est pas remis en cause l'indépendance organique des modalités d'exercice de ces procédures mais elle fait peser certaines contraintes sur les garanties accordées en cas de contrôle.

472. L'article L. 188 B du LPF prévoit tout d'abord une prorogation du délai de reprise de l'administration lorsque celle-ci a déposé plainte et qu'il s'en suit l'exercice d'une telle procédure.

La proposition de rectification issue de l'enquête pourra être adressée jusqu'à la fin de l'année qui suit la date de clôture de la procédure et au plus tard, jusqu'à la fin de la dixième année suivant celle au titre de laquelle l'imposition est due.

473. Par exception aux articles L. 50 et L. 51 du LPF, l'administration sera également en mesure d'opérer des rectifications de l'impôt sur le revenu pour une période ayant déjà fait l'objet d'un ESFP, quitte à renouveler une vérification de comptabilité pour les mêmes impôts et pour les mêmes périodes.

Dans ce cas, la condition *sine qua non* reste le dépôt de plainte initial qui a concouru à l'exécution d'une procédure d'enquête judiciaire fiscale.

474. Enfin et conformément à l'article L. 52 du LPF, le délai de trois mois appliqué traditionnellement en matière de vérification ne sera pas opposable à l'administration.

§2. Une procédure relative à la gravité de la fraude, le droit de visite et de saisie.

475. Le droit de visite et de saisie prévu par l'article L. 16 B du LPF demeure incontestablement la plus ancienne des procédures d'investigation « *agressive* » de l'administration fiscale.

Plus connue sous la dénomination de perquisition fiscale, elle emporte avec elle les craintes d'une violation les plus primaires des droits du contribuable.

Pendant des années, cette procédure a bénéficié d'errements procéduraux en raison de l'absence de textes précis la gouvernant.

La doctrine, qui s'accordait à y voir un détournement de procédure⁴⁷¹, conduisit les juges à prendre position et à reconnaître que l'administration fiscale faisait une application manifestement illégale de la perquisition⁴⁷² au regard du simple droit de visite domiciliaire qui lui était offert en matière de droits indirects.

476. Ce n'est que suite à la codification de 1984⁴⁷³ que l'administration fiscale s'est vue pleinement dotée de pouvoirs de perquisition fiscale lui permettant ainsi de lutter contre les agissements frauduleux relevant d'une certaine gravité.

Il ne sera pas ici question de faire tout l'historique de la difficile ascension de cette procédure mais de la confronter, et ce, toujours à l'heure d'aujourd'hui, aux droits des contribuables auxquels elle porte atteinte.

477. Cette procédure, contestée dans ses conditions de mise en œuvre (**A**), a fait l'objet d'un remaniement législatif (**B**) de par sa condamnation par la Cour européenne.

La nouvelle codification des perquisitions fiscales ne résout cependant pas toutes les difficultés et ne fait pas obstacle à de nouvelles perspectives contentieuses.

A. Une procédure contestée

478. Le droit de visite et de saisie de l'administration demeure une procédure exorbitante du droit commun réservée aux infractions les plus graves.

⁴⁷¹ J. C DRIE, *Procédures de contrôle fiscal, la voie de l'équilibre*, L'Harmattan, coll. Finances publiques, 2005, p. 78.

⁴⁷² Cass. crim, 2 juin 1986, n° 86-90975 et CE, Plèn., 11 février 1987, req. n° 40565.

⁴⁷³ L'article L. 16 B du LPF est issu de l'article 94 de la loi n° 84-1208 du 29 décembre 1984.

Sa pratique témoigne de la place qui lui est réservée et qui ne correspond pas à la volonté initiale du législateur (1).

Le déroulement même de cette procédure a été remis en cause au regard des droits fondamentaux du contribuable découlant de la CESDH (2).

1. Les débordements du droit de visite et de saisie sur les autres procédures de contrôle

479. Au regard du caractère particulièrement inquisitorial du droit de visite et de saisie prévu par l'article L. 16 B du LPF, cette procédure est encadrée par des règles très strictes qui ont pour vocation à concilier les exigences de la lutte contre la fraude fiscale et le respect de la liberté individuelle en ce qu'elle protège notamment l'inviolabilité du domicile.

Cependant, le champ d'application des perquisitions fiscales, en théorie particulièrement circonscrit, connaît une tendance à dépasser son cadre initial pour intervenir comme une procédure d'enquête tendant à se télescoper avec les procédures de vérification.

480. Selon l'article L. 16 B, VI du LPF qui prévoit que « *l'administration des impôts ne peut opposer au contribuable les informations recueillies qu'après restitution des pièces et documents saisis ou de leur reproduction et mise en œuvre des procédures de contrôle* », l'exercice du droit de visite et de saisie se différencie d'une procédure de vérification en apparaissant comme son préalable.

Cependant, force est de constater que la limite entre ces deux procédures n'est pas aussi précise et laisse place à certaines confusions.

481. En effet, le droit de visite et de saisie est une procédure exceptionnelle visant la fraude fiscale explicitement et en cela, elle diffère par son objet de la vérification de comptabilité.

L'administration fiscale n'engage les perquisitions fiscales que pour « *des affaires présumées porter sur des fraudes importantes en volume et d'une gravité significative*⁴⁷⁴ ».

Elle ne saurait constituer une analyse critique des renseignements recueillis car c'est une procédure autonome qui a pour seule finalité d'apporter la preuve d'agissement frauduleux.

⁴⁷⁴ Réunion mission d'organisation administrative, 26 septembre 1985.

Elle ne constitue pas une procédure tendant à l'établissement et au paiement de l'impôt par le contribuable et elle peut donc être mise en œuvre après une notification de redressement⁴⁷⁵.

482. Si par principe, les informations recueillies dans ce cadre ne sont opposables qu'à la suite d'une procédure de vérification contradictoire, le juge judiciaire a ouvert une brèche avec une décision à la portée incertaine.

En rappelant que « *la procédure tendant à la répression des fraudes fiscales étant distincte de celle tendant à l'établissement et au paiement de l'impôt dus par le contribuable, il n'est pas interdit à l'administration de solliciter l'application de l'article L. 16 B du LPF au cours d'une vérification fiscale*⁴⁷⁶ », cette solution amène des difficultés au regard de la chronologie des opérations et tend à permettre à l'administration de se soustraire aux garanties inhérentes à la vérification.

483. Comme le relève à juste titre le commentateur de cette décision, « *la possibilité pour les vérificateurs de demander une autorisation de visite domiciliaire en cours de vérification (...) pourrait contredire l'esprit de ces procédures de vérification, notamment en ce qui concerne le débat oral et contradictoire. Le détournement de procédure juridiquement exclu pourrait exister en fait* ».

Le débat se tourne à présent vers la fonction du droit de visite et de saisie qui a vocation à intervenir que lorsqu'aucune autre procédure ne se révèle adéquate.

Sa survenance durant une vérification de comptabilité n'est alors pas justifiée sauf à consacrer un détournement de procédure.

484. Au regard de ces considérations, il convient de constater la manière dont est portée atteinte aux garanties procédurales du contribuable.

Si la mise en œuvre des perquisitions fiscales doit être engagée avant toute autre opération de droit commun pour assurer une compatibilité avec les droits de ce dernier, des carences subsistent également au regard des dispositions de la CESDH.

⁴⁷⁵ Cass. com., 13 octobre 1992, *Agence France Conseil et Boukobza*, n° 1445 P et 1446 D, *RJF* 12/92, n° 1674.

⁴⁷⁶ Cass. crim., 10 octobre 2001, *Pons et a.*, n° 6285 F-D, *RJF* 02/02, n° 177.

2. La censure de la procédure des perquisitions fiscales

485. L'arrêt Ravon⁴⁷⁷ condamne avec un retentissement solennel l'exécution des visites domiciliaires et l'atteinte portée sur les droits du contribuable.

Par cette décision, c'est l'aspect procédural de ce régime qui est mis en cause et notamment, la réalité du contrôle effectif, en fait comme en droit, de la régularité de la décision autorisant la visite ainsi que toutes les mesures consécutives prises sur son fondement.

En l'espèce, la Cour s'est livrée à l'appréciation de la conformité des règles avec l'article 6§1 de la Convention et en a tiré la conclusion que l'intéressé avait été privé de ce droit en raison même du régime contentieux de l'article L. 16 B du LPF.

Les termes très généraux avec lesquels cette décision a été rédigée⁴⁷⁸ conduisent non seulement à une réécriture de ce dernier mais également de tous les régimes des « *perquisitions administratives* » en définitive.

486. Le principal apport de cet arrêt réside dans la faculté de l'intéressé de former un recours plein contentieux contre l'ordonnance autorisant les visites et les saisies.

En effet, la confrontation des exigences européennes à la procédure de perquisition fiscale « *implique en matière de visite domiciliaire que les personnes concernées puissent obtenir un contrôle juridictionnel effectif, en fait comme en droit, de la régularité de la décision prescrivant la visite ainsi que, le cas échéant, des mesures prises sur son fondement ; le ou les recours disponibles doivent permettre, en cas de constat d'irrégularité, soit de prévenir la survenance de l'opération, soit, dans l'hypothèse où une opération jugée irrégulière a déjà eu lieu, de fournir à l'intéressé un redressement approprié* ».

La Cour sanctionne ici l'attitude du juge judiciaire qui considérait que le contribuable n'était pas fondé à soutenir que le pourvoi en cassation permis à l'encontre de l'ordonnance d'autorisation de visite et de saisie était insuffisant au regard de l'article 6 de la CESDH⁴⁷⁹.

487. Prenant acte de cette décision, la France a mis en place l'article 164 de la loi dite *LME*⁴⁸⁰ en vue d'instituer un recours plein contentieux tant sur l'ordonnance autorisant la perquisition fiscale que sur le déroulement de cette procédure.

⁴⁷⁷ CEDH, 3^o sect., 21 février 2008, *Ravon et a. c/ France*, n^o 18497/03, *RJF* 5/08, n^o 571.

⁴⁷⁸ Cf. B. HATOUX, Visites domiciliaires et droits de l'homme : l'arrêt Ravon. 2^o partie : L'onde d choc, *RJF* 6/08, p. 552 à 560.

⁴⁷⁹ Cass. com., 9 février 1993, *Feingold*, n^o 218 P, *RJF* 5/93, n^o 671.

⁴⁸⁰ Loi du 4 août 2008, n^o 2008-776.

C'est ainsi que celle-ci, rendue par le juge des libertés et de la détention, peut à présent faire l'objet d'un appel, et non plus de la cassation qui gouvernait l'ancienne procédure, devant le premier président de la Cour d'appel territorialement compétente⁴⁸¹.

Le recours contre le déroulement des procédures de visite et de saisie est à présent ouvert immédiatement après leur achèvement, qu'il y ait ou non proposition de redressement, et sans avoir à attendre les conclusions d'un éventuel contrôle fiscal.

488. De surcroît et afin de consolider les garanties assorties à cette procédure, le nouveau régime de l'article L. 16 B du LPF prévoit également la mention sur l'ordonnance de la faculté de se faire assister d'un conseil et l'information sur les délais et les voies de recours contre cette dernière et au sujet du déroulement même des opérations de visite et de saisie.

Ces précautions n'ont cependant pas enlevé tous les risques pesant sur le contribuable et ne contribue pas à asseoir, sur du long terme, la compatibilité du régime des visites domiciliaires avec la Convention.

B. vers de nouvelles perspectives contentieuses

489. Notre questionnement doit se tourner vers les améliorations escomptées. Elles ne trouvent pas l'effectivité attendue et les solutions apportées demeurent partielles tant au regard de la protection accordée au contribuable **(1)** qu'en raison du contrôle effectué par le juge judiciaire sur l'autorisation des visites **(2)**.

1. La mise en œuvre du nouveau dispositif n'est pas toujours pas satisfaisante au regard de la protection européenne accordée au droit du contribuable.

490. La nouvelle codification des perquisitions fiscales présente de sérieuses limites concernant les voies de recours **(a)** mais également ne satisfait toujours pas aux différentes exigences posées par la CESDH **(b)**.

⁴⁸¹ Article L. 16 B II du LPF.

a. Les carences de la nouvelle voie de recours

491. Il convient tout d'abord de remarquer que la portée du nouveau recours contre l'ordonnance autorisant les visites est encore discutable car à l'heure actuelle, rien ne permet de présager de son efficacité.

Cette conviction s'appuie sur les chiffres donnés par l'administration qui démontrent qu'en février 2009, sur 79 recours jugés au niveau national, aucun n'a fait l'objet d'une annulation.

492. Ensuite, des limites tenant à l'exercice même des procédures de visite domiciliaire persistent.

En effet, la nouvelle rédaction de l'article L. 16 B du LPF n'offre toujours pas la possibilité d'exercer un recours pendant son déroulement.

Cette faculté est restreinte et se voit seulement admise dans les quinze jours suivant la remise du procès verbal ou de l'inventaire, autrement dit, après son achèvement.

Cet obstacle à l'accès au juge est occulté par le juge judiciaire⁴⁸² même s'il ne lui appartient pas de modifier la rédaction de l'article L. 16 B du LPF.

493. L'existence d'une telle prérogative était pourtant primordiale à lecture de l'arrêt *Ravon*.

Elle constitue, selon la Cour, une modalité susceptible d'assurer le contrôle de la régularité des mesures prises sur le fondement de l'ordonnance délivrée par le juge.

Nous pouvons donc nous surprendre du fait que ce recours ne soit toujours pas admis par la loi même s'il est vrai que le vote en première lecture par l'Assemblée nationale de l'article 164 de la loi *LME* faisait ressortir la faculté, pour le contribuable, d'entrer en dialogue avec le juge des libertés et de la détention.

Cette proposition n'a pas vu le jour suite à l'adoption d'un amendement par le Sénat⁴⁸³, entériné par la suite.

494. La lecture critique de ce nouveau dispositif concerne également les dispositions transitoires qui semblent porter atteinte au droit à un procès équitable et à l'égalité des armes.

⁴⁸² B. BELDA, Vers une protection plus effective des contribuables lors des perquisitions fiscales ?, *La semaine juridique*, éd. gèn., 2010, n°11, p. 547.

⁴⁸³ Amendement n° 1103, Séance du 10 juillet 2008, JO Sénat Q 11 juillet, p. 4546.

Elles ont été mises en place pour les visites effectuées avant le 6 août 2008⁴⁸⁴ en ayant pour objectif de ne pas faire annuler les procédures en cours.

En effet, la conséquence directe de l'arrêt *Ravon* est de les entacher d'une irrégularité substantielle au motif qu'elles ne sont pas conformes à l'article 6§1 de la CESDH.

Afin d'éviter une telle portée contentieuse et financière, ces mesures transitoires ont permis aux contribuables de bénéficier de l'appel contre l'ordonnance d'autorisation et ainsi, de profiter de nouvelles garanties dans le déroulement des opérations.

495. L'intervention de ces mesures était donc salutaire en raison de l'apport de ces nouvelles voies de recours pour les contribuables mais également, car elle prenait en compte les intérêts de l'Etat.

Cependant, leur mise en œuvre suscite des interrogations notamment en raison de leur rétroactivité.

En effet, ces mesures peuvent porter atteinte à l'autorité de force jugée lorsque l'ordonnance a déjà fait l'objet d'un recours en cassation ayant été rejeté par les juges.

Ne pourrait-on pas y voir un nouvel objet de contentieux par rapport à l'effectivité des garanties apportées par l'article 6§1 de la CESDH⁴⁸⁵?

La question reste encore en suspend au niveau européen.

b. La persistance d'atteintes aux droits reconnus par la CESDH dans le choix de la procédure

496. La compatibilité de la procédure de perquisition fiscale avec la CESDH joue, comme nous l'avons vu, au niveau procédural mais on ne saurait occulter la protection des libertés individuelles et celle relative au domicile promues par le droit européen.

C'est à ce titre que la Cour européenne des Droits de l'Homme a rappelé, dans un arrêt du 16 juillet 2002⁴⁸⁶, que les droits garantis par l'article 8 de la Convention incluent le droit pour une société du respect de son siège social, de son agence ou de ses locaux professionnels.

Leur atteinte ne peut être entendue qu'au regard d'un motif d'intérêt général qui répond à la lutte contre l'évasion et la fraude fiscale.

⁴⁸⁴ Date d'entrée en vigueur de l'article 164 de la loi *LME*.

⁴⁸⁵ D. RAVON, Les espoirs déçus d'une réforme attendue : la réforme de la procédure des perquisitions fiscales, *Les Nouvelles Fiscales*, 2009, étude expresse n°1024.

⁴⁸⁶ CEDH, 16 avril 2002, *Sté Colas Est*, req. n° 37971/97.

497. L'appropriation des perquisitions fiscales comme une procédure de contrôle de droit commun emporte avec elle la méconnaissance de l'exigence de proportionnalité entre le but poursuivi et les moyens utilisés par laquelle la CEDH rejette les méthodes inappropriées et attentatoires aux droits fondamentaux⁴⁸⁷.

A ce titre, la conformité de principe de l'article L. 16 B du LPF à la CESDH a été rappelé dans une décision rendue par la Cour de cassation en date du 8 décembre 2009⁴⁸⁸, *Matex*, comme pour en souligner sa nouvelle compatibilité suite à la réforme.

La formulation très générale retrouvée laisse paraître qu'elle entend lui conférer une portée de principe. Nous y retrouvons que « *les disposition de l'article L. 16 B du LPF, qui organisent le droit de visite (...) et le recours devant le premier président de la cour d'appel, assurent la conciliation du principe de la liberté individuelle ainsi que le droit d'obtenir un contrôle juridictionnel effectif de la décision prescrivant la visite avec les nécessités de la lutte contre la fraude fiscale, de sorte que l'ingérence dans le droit au respect de la vie privée et du domicile est proportionnée au but légitime poursuivi* ».

Cette jurisprudence a soulevé de vives critiques et ce, notamment à la lumière des arrêts *Keslassy*⁴⁸⁹ et *Maschino*⁴⁹⁰.

498. En effet, lorsque la Cour procède à l'analyse de la nécessité de l'ingérence de l'Etat dans la sphère privée, elle le fait *in concreto* et vérifie que les motifs invoqués à son appui sont « *pertinents et suffisants* ».

La Cour de cassation, quant à elle, se satisfait de présomptions de fraude et traduit une appréciation *in abstracto*.

Les modalités du contrôle sont donc différentes⁴⁹¹ et la position du juge judiciaire contribue à affaiblir la portée de l'appréciation des circonstances justifiant la mise en œuvre d'un tel procédé.

Les commentateurs de cette décision insistent sur le fait que « *le juge d'appel doit se prononcer en fonction des spécificités de l'espèce et la Cour de cassation doit censurer sa décision s'il ne le fait pas* ».

⁴⁸⁷ CEDH, 25 février 2003, *Roemen et Schmit*, req. 51772/99.

⁴⁸⁸ Cass. Com., 8 décembre 2009, *Matex*, n° 08-21017 ; JurisData n° 2009-050671.

⁴⁸⁹ CEDH, 3° sect., 8 janvier 2002, *Keslassy c/ France*, n° 51578/99, *RJF* 5/02, n° 597.

⁴⁹⁰ CEDH, 5° sect., 16 octobre 2008, *Maschino c/ France*, *RJF* 2/09, n° 137.

⁴⁹¹ Cf. A. ANGOTTI et M. RODRIGUES, *Visites domiciliaires : les premières décisions de la Cour de cassation sur le nouveau contentieux issu de la LME*, *Dr. fisc.*, 2010, n° 15, étude 269.

Le rejet d'un tel contrôle par l'affirmation de principe de la conformité de l'article L. 16 B du LPF à la Convention n'est donc pas suffisant pour la Cour européenne, et le maintien de l'exigence de proportionnalité reste des plus relatifs.

2. L'attitude préjudiciable du juge judiciaire pour le contribuable

499. Malgré le rôle de l'autorité judiciaire autorisant les visites et les saisies⁴⁹², le déclenchement d'une telle procédure est subordonné à l'existence d'une présomption sérieuse d'un risque de fraude fiscale important.

Ce dernier point a été l'objet de violentes critiques mettant en exergue le déficit de garanties accordées au contribuable.

De manière pragmatique, la doctrine constate que cette procédure n'est plus l'objet des fraudes fiscales les plus graves mais tendrait à se banaliser **(a)**.

Le juge judiciaire ne se livre pas non plus à un contrôle suffisant des motifs justifiant la perquisition **(b)**.

a. Quand l'exception devient communément admise

500. L'intention initiale du législateur fait défaut dans la compréhension des visites domiciliaires.

En effet, elles sont considérées comme des procédures « *exceptionnelles* » car elles ne devraient concerner que les cas de fraudes les plus significatives et leur mise en œuvre ne devrait être effective qu'en derniers recours si les autres procédures de contrôle font échec au recueil de renseignements par l'administration fiscale.

Or, force est de constater que la procédure de perquisition fiscale ne répond plus ou peu à cet énoncé.

En effet, les prétentions du législateur, telles qu'elles ressortent à la lecture des travaux préparatoires de la loi du 29 décembre 1984, devaient cantonner les perquisitions « *à la recherche d'infractions fiscales au sens pénal du terme (...) pour lesquelles les méthodes actuelles de contrôle fiscal sont inopérantes* ». Dans la continuité, les perquisitions devaient

⁴⁹² Les visites domiciliaires sont autorisées par le juge des libertés et de la détention par la loi du 15 juin 2000, n° 2000-516, JO 16 juin.

« *aider l'administration fiscale à réprimer la grande fraude, la fraude qui côtoie le banditisme*⁴⁹³ ».

501. Une contradiction s'élève si l'on compare cette volonté à la lecture stricte de l'article L. 16 B du LPF qui relate quant à lui, de simples présomptions au sujet des contribuables qui se soustraient au paiement de l'impôt de la même manière dont ils sont appréhendés par le délit général de fraude fiscale de l'article L. 1741 du LPF.

La mise en œuvre des procédures de visite et de saisie ne requiert donc pas d'infractions d'une certaine gravité mais tout juste l'existence de présomptions de fraude à l'impôt sur le revenu ou les bénéfices et à la TVA⁴⁹⁴.

La Cour de cassation a même reconnu de manière expresse que « *contrairement à ce qui est allégué, il ne résulte pas de l'article L. 16 B du LPF que cette procédure n'est autorisée que pour les infractions d'une particulière gravité*⁴⁹⁵ ».

Elle précise également, dans cette même décision, que « *les demanderesses ne sauraient critiquer l'administration d'avoir choisi, parmi celles qui sont à sa disposition, la procédure de l'article L. 16 B du LPF* ».

502. L'étendue de la mise en œuvre de cette procédure est regrettable et manifeste l'illégitimité tangible de la position du juge judiciaire.

b. Le contrôle insuffisant des motifs justifiant la perquisition fiscale

503. Le mode d'établissement de l'ordonnance correspond pour certains auteurs, à la volonté souveraine de l'administration de mettre en œuvre cette procédure.

Il est dénoncé « *le blanc seing* » donné par le juge et l'absence consécutive de contrôle du bien fondé de la demande.

504. L'appréciation par le juge du bien fondé de la demande d'autorisation est précisé par l'article 108 de la loi de finances pour 1990 du 29 décembre 1990 par lequel « *le juge motive sa décision par l'indication des éléments de fait et de droit qu'il retient et qui laissent présumer, en l'espèce, l'existence des infractions dont la preuve est recherchée* ».

⁴⁹³ JO Déb. AN, séance du 15 novembre 1984, p. 6139.

⁴⁹⁴ Cass. Com., 30 mai 2000, *Sté CDS e.a.*, n° 98-30254, *RJF* 8-9/00, n° 1100.

⁴⁹⁵ Cass. Crim., 30 octobre 2002, *Sté Ronytex*, n° 01-84960.

Le législateur a voulu par là qu'il exerce un contrôle strict sur la délivrance des ordonnances⁴⁹⁶ mais surtout, et ce n'est pas le cas, qu'il vérifie l'origine licite des informations retranscrites par l'administration⁴⁹⁷.

Sur ce sujet, J. Maia vient préciser que la présentation d'éléments licites n'exclut pas les informations obtenues sous la forme d'envois et de déclarations anonymes.⁴⁹⁸

505. S'il est certain qu'il n'appartient pas au juge d'apprécier le bien fondé de l'imposition à ce stade⁴⁹⁹, nous pouvons cependant formuler des reproches quant à son attitude passive.

Cet argument n'a cependant pas de force juridique dans ce débat, le juge pouvant jusqu'à se prévaloir matériellement d'une seule ordonnance pour deux demandes de l'administration⁵⁰⁰.

En effet, il a été reconnu que le requérant ne peut pas soutenir que le juge n'a pas procédé à l'examen du bien fondé de la demande⁵⁰¹ et « *que les circonstances que l'ordonnance soit rédigée dans les mêmes termes que celles rendues par d'autres présidents ou qu'elle soit rendue le même jour que celui de la présentation de la requête ne sont pas de nature à l'entacher d'irrégularité* ».

506. Malgré les nombreuses dénonciations de l'utilisation faite d'une ordonnance préétablie par l'administration et l'obligation du devoir de loyauté⁵⁰² qui lui incombe, le seul moyen de faire échec à celle-ci est de démontrer sa caducité en l'absence du nom, de la signature et de la date de cette dernière par le juge des libertés et de la détention⁵⁰³.

La loi de modernisation de l'économie n'a rien changé en la matière.

Les droits du contribuable ne sont pas renforcés et l'effectivité du contrôle opéré par les juges sur l'ordonnance ne peut toujours pas être mise en cause en raison du court laps de temps s'écoulant entre la présentation de la demande et l'autorisation donnée.

La Cour de cassation l'a encore précisé dans un arrêt récent en date du 2 février 2010 où les juges se contentent d'exprimer que « *l'article L. 16 B du LPF ne prévoit aucun délai entre la présentation de la requête et le prononcé de la décision d'autorisation ; que le*

⁴⁹⁶ Cass. com., 22 octobre 1991, *M. Mazière*, n° 90-13367, *Dr. fisc.*, 1992, n° 12, comm. 624.

⁴⁹⁷ Com., 5 octobre 1999, *M. Cloarec*, n° 97-30308.

⁴⁹⁸ J. MAIA, Les outils du contrôle fiscal et leur combinaison. Précisions sur les domaines respectifs du droit de communication et de la vérification de comptabilité, *RJF* 12/00, p. 895 et s.

⁴⁹⁹ Com., 29 octobre 1991, *Devevre*, *RJF*, 1992, n° 86

⁵⁰⁰ Com., 29 novembre 1994, *SA Self*, n° 93-19567 et 93-19579, *Dr. fisc.*, 1995, n° 11, comm. 527.

⁵⁰¹ Com., 29 octobre 1991, *Fouquet et Pelfanian*, n° 90-13368.

⁵⁰² Com., 18 juin 1996, *Peysselier*, n° 1166 P.

⁵⁰³ Com., 24 mars 1998, *Sté SM International Transactions*, *RJF* 6/1998, n° 820.

*nombre de pièces produites ne peut, à lui seul, laisser présumer que le premier juge s'est trouvé dans l'impossibilité de les examiner et d'en déduire l'existence de présomptions de fraude fiscale*⁵⁰⁴».

La position adoptée par les juges est critiquable au regard de deux fondements⁵⁰⁵.

507. Le premier touche le respect des prescriptions de l'article L. 16 B du LPF.

La dynamique dans laquelle s'inscrit cet article fût donnée pourtant par le Conseil constitutionnel dans une décision du 29 décembre 1983⁵⁰⁶ invitant le juge à « *vérifier de façon concrète le bien fondé de la demande qui lui est soumise* » et en insistant par delà même sur le caractère obligatoire de son contrôle.

Il s'agit d'un véritable contrôle a priori même si la loi n'apporte aucune précision sur ce point.

Cependant, les droits du contribuable en la matière semblent affaiblis par la portée de la jurisprudence judiciaire. Une partie de la doctrine⁵⁰⁷ va même à affirmer que la jurisprudence de la chambre commerciale de la Cour de cassation est contraire à l'article 62 de la Constitution, aux droits de la défense et même à l'inviolabilité du domicile.

En effet, dans une décision du 30 novembre 1999⁵⁰⁸, la Cour a opéré un revirement en relevant que le contrôle du juge qui autorise la perquisition prend fin avec la remise du procès verbal au contribuable et qu'ainsi, les éventuelles contestations ne peuvent être adressées qu'au juge compétent pour statuer sur les poursuites engagées à partir des documents saisis.

La Cour se dessaisit de son contrôle vers les juges statuant au fond.

Pour B. Hatoux, la Cour a « *lié le contentieux de l'exécution des visites domiciliaires au contentieux de fond engagé sur les résultats de la visite*⁵⁰⁹ » et prive l'autorité de toute la responsabilité qu'il lui revient en exerçant son pouvoir de contrôle.

508. La seconde critique aurait trait à l'attitude des juges concernant le droit des contribuables à disposer d'une « *bonne justice* ».

L'absence de contrôle effectif du bien fondé des demandes de l'administration fiscale paraît contraire aux exigences européennes.

⁵⁰⁴ Cass., com., 2 février 2010, n° 09-13795.

⁵⁰⁵ V. FRAISSINIER-AMIOT, Evolution du droit des perquisitions fiscales au regard des exigences européennes, *Les Nouvelles Fiscales*, 2010, étude n° 1045.

⁵⁰⁶ Cons. Const., 29 décembre 1983, n° 83-1645 DC.

⁵⁰⁷ T. BANGUI, La garantie de la vie privée en droit fiscal, *Revue de la recherche juridique, Droit prospectif*, 2010, n°1, p. 3030

⁵⁰⁸ Cass. com., 30 novembre 1999, *Sté Bec et Frères*, n° 1937 PB, *RJF* 3/00, n° 373, note B. HATOUX, p. 209.

⁵⁰⁹ B. HATOUX, A propos d'arrêts de la Cour de cassation en matière de visites domiciliaires, un revirement inutile ?, *RJF* 3/00, p. 210.

La Cour de cassation, forte de sa position qui confirme que l'ordonnance autorisant les perquisitions est réputée établie par le juge qui la rend, y voit une présomption irréfragable⁵¹⁰ et ne l'estime pas contraire aux principes découlant de la Convention européenne des droits de l'homme⁵¹¹.

509. Concernant la loyauté des débats, il est utile de préciser que l'administration ne connaît pas d'obligation de produire à charge et décharge des éléments justifiant l'existence de l'ordonnance d'autorisation.

Ainsi, elle peut se contenter de fournir les éléments fondamentaux à la délivrance de l'autorisation tout en omettant de verser aux débats devant le juge qu'un dégrèvement a été prononcé sur une partie de la dette du contribuable justifiant la perquisition et que le reste de la somme due est contestée dans le cadre d'une procédure en cours devant le juge administratif⁵¹².

510. La mise en œuvre des procédures de visite domiciliaire demeure illégitime à de nombreux égards et met en péril certains droits fondamentaux du contribuable.

Nous aurions pu espérer à ce sujet que la question prioritaire de constitutionnalité vienne remanier ces modalités d'exécution.

Il n'en est pourtant rien comme l'a jugé le Conseil constitutionnel dans une décision du 30 juillet 2010.

Le mécanisme des perquisitions fiscales, à la lumière de cette intervention, reste inchangé.

Chapitre 2. Les procédures de vérification aux prises avec les droits fondamentaux du contribuable

511. Les procédures de vérification sont mises en œuvre en vue de procéder à une analyse critique de la situation fiscale du contribuable.

Elles correspondent à la contrepartie du système déclaratif et se matérialisent par le contrôle sur place.

⁵¹⁰ Cass. com., 22 mars 2001, *Sté Trigone Conseil Littoral*, n° 99-30197, *RJF* 10/01, n° 1252.

⁵¹¹ Cass. com., 11 juillet 2000, *Gille*, *RJF* 2000, n° 1288 ?

⁵¹² Cass. com., 30 mai 2000, n° 98-30028.

Ce droit reconnu à l'administration correspond à « *un degré supplémentaire dans l'exercice de (ses) pouvoirs inquisitoriaux*⁵¹³ » et ne cesse de faire polémique sur son encadrement.

Si son utilité n'est pas remise en cause pour la détection des supports de la fraude fiscale, il en va autrement des modalités de son exercice qui fragilisent les garanties du contribuable vérifié.

512. Les juges se voient dans l'obligation de s'approprier le déroulement de ces procédures afin de préserver la sécurité juridique du contribuable (**section 1**) et de le protéger contre d'éventuels détournements (**section 2**).

Section 1. Des garanties progressivement érigées par les juges

513. La pratique des procédures de vérification met en balance la nécessaire lutte contre la fraude fiscale et les droits du contribuable vérifié.

Conscients de la portée de ces enjeux, les juges ont été amenés à délimiter le cadre d'exercice des prérogatives de l'administration fiscale (§1) tout en veillant à l'effectivité des garanties procédurales (§2).

§1. Le dessein du contour des procédures de vérification

514. Le dessein du contour des procédures de vérification a consisté à un recadrage des pouvoirs de l'administration fiscale par les juges (**A**) et à l'affirmation d'une garantie commune, l'information préalable du contribuable à l'engagement de ces dernières (**B**).

A. Le recadrage des pouvoirs de l'administration fiscale par les juges

515. La délimitation des pouvoirs de l'administration fiscale concerne la vérification de comptabilité (**1**) et l'examen contradictoire de la situation fiscale personnelle (**2**).

⁵¹³ J.C Martinez, *La fraude fiscale*, op. préc. cit, p. 97.

1. La vérification de comptabilité

516. La vérification de comptabilité fait partie de l'arsenal de contrôle dont bénéficie l'administration fiscale pour détecter les fraudes potentielles.

Cependant et malgré la contrainte de cette opération pour le contribuable, force est de constater que la vérification de comptabilité a vu ses contours se dessiner au fur et à mesure de son contentieux **(b)**.

Aussi surprenant que cela puisse être au regard des pouvoirs de l'administration fiscale, l'absence de précisions légales concernant ses modalités d'application a conduit les juges à venir circonscrire cette procédure pour garantir les droits du contribuable vérifié **(a)**.

a. L'absence d'une définition légale satisfaisante

517. D'origine administrative⁵¹⁴, la procédure de vérification de comptabilité est définie par l'article L. 13-1 du LPF qui prévoit que « *les agents de l'administration des impôts vérifient sur place, en suivant les règles prévues par le présent livre, la comptabilité des contribuables astreints à tenir et à présenter des documents comptables* ».

Cette définition quelque peu sommaire met l'accent sur l'absence d'éléments précisant ses contours et ses composantes.

En effet, si l'on conçoit que cette procédure est applicable aux seuls contribuables astreints à la tenue d'une comptabilité⁵¹⁵, nous ne retrouvons ici que des réponses concrètes sur son champ d'application.

518. Si certains auteurs affirment « *que la loi ne définit pas la vérification de comptabilité*⁵¹⁶ », ce constat peut trouver sa première source de justification dans le fait que l'administration veut garder la maîtrise de cette procédure et ne souhaite pas s'astreindre à des obligations particulières tenant aux garanties procédurales du contribuable.

De plus, la diversité des opérations relatives à ce mécanisme de contrôle varie selon chaque affaire et il s'avère difficilement concevable de dresser une typologie immuable.

⁵¹⁴ La vérification de comptabilité émane d'une note interne de la Direction des contributions directes, n° 1041 du 7 novembre 1927 concernant le droit d'intervention et d'examen sur place permis à l'administration fiscale par les lois des 25 et 31 juillet 1920.

⁵¹⁵ CE, 9 janvier 1981, req. n° 19229.

⁵¹⁶ CE, 2 octobre 2002, req. n° 224786, concl. M. H de Mitjavile, *Dr. fisc.*, 2003, n° 11, comm. 215, p. 488.

519. Une seconde explication serait trouvée, quant à elle, dans la nature et la portée juridique des textes qui fondent cette définition.

En effet, si l'on se penche au sein du LPF et plus précisément sur l'article R. 13-1, sa nature réglementaire⁵¹⁷ ne s'impose pas au juge qui reste maître de l'appréciation des faits et de plus, l'approche qu'il en fait n'est pas exhaustive en ignorant ses modalités d'application.

S'il est évoqué que cette procédure permet « *la comparaison des déclarations souscrites par le contribuable avec les écritures comptables et avec les registres et documents de toute nature* » et « *l'examen de la régularité, de la sincérité et du caractère probant de la comptabilité, à l'aide particulièrement des renseignements recueillis à l'occasion de l'exercice du droit de communication, et de contrôles matériels* », ces dispositions caractérisent la démarche active de l'administration dans la recherche du renseignement fiscal et la nécessité d'encadrer les garanties du contribuable vérifié même si elles demeurent ignorées par cet article.

520. L'administration fiscale insiste sur l'examen critique des déclarations souscrites⁵¹⁸ et ainsi, sur la force de son pouvoir d'investigation en y intégrant la recherche des véritables faits fiscaux cachés derrière les apparences données par le contribuable fraudeur.

Cette prise de position sur la procédure de vérification est « *ambitieuse* » mais il n'en reste pas moins qu'elle se voit relayer dans la pratique par d'autres procédures moins contraignantes.

En effet, la vérification de comptabilité permet au contribuable de bénéficier de droits et de garanties solides que le juge n'hésite pas à sanctionner en cas de manquement.

b. Une construction prétorienne de la vérification de comptabilité

521. Il convient de remarquer que les juges œuvrent dans le souci d'assurer un équilibre entre la lutte contre la fraude et la protection du contribuable vérifié.

De cette préoccupation naît un compromis présent dans leur jurisprudence qui réaffirme ainsi le fait qu'ils ne seraient être tenus par les positions de l'administration.

⁵¹⁷ Ce texte est issu du décret de codification du LPF n° 81-860 du 15 septembre 1981.

⁵¹⁸ Doc. adm. 13 J- 431, 10 août 1998. Il est précisé que l'administration dispose « *d'un ensemble d'opérations qui a pour but d'examiner sur place la comptabilité d'une entreprise, et de la confronter à certaines données de fait ou matérielles, afin de contrôler les déclarations souscrites et d'assurer éventuellement les redressements nécessaires* ».

La définition opératoire de la vérification de comptabilité apparaît dans ce contexte et vient préciser son objet compte tenu des éléments en présence.

522. C'est par la décision *Association Football-club de Strasbourg*⁵¹⁹ que naît le critère principal de la reconnaissance d'une telle procédure : il y a vérification quand l'administration procède à une comparaison entre les déclarations souscrites et la réalité des opérations comptables.

La mise en avant de la finalité de la vérification de comptabilité, bien que non exempte de toute critique⁵²⁰, présente l'intérêt majeur d'avoir réussi à pérenniser cette approche.

Malgré l'actualité des débats portant sur l'absorption du droit de communication par la vérification de comptabilité⁵²¹, il n'en reste pas moins que les éléments de cette première définition persistent.

En effet, elle témoigne de l'intérêt que les juges portent sur ces opérations de contrôle et a le mérite d'être facilement accessible.

523. Cette appropriation jurisprudentielle des contours de la vérification de comptabilité ne s'est pas arrêtée là. Les juges ont poursuivi leur travail en venant préciser deux nouvelles règles en fixant le lieu où devaient se dérouler les opérations et les modalités d'emport de documents⁵²².

Certains auteurs y retrouvent la présence « *d'une doctrine du pragmatisme* » nous fournissant « *un mode d'emploi précis et d'application parfaitement concrète* » de cette procédure⁵²³.

Mais plus que cela, nous retrouvons les prémices de garanties supplémentaires accordées au contribuable par l'affirmation du principe du contradictoire.

En l'espèce, l'emport de document ne devait pas le priver des droits que lui offrait la législation, notamment du dialogue qu'il était en mesure d'établir avec l'administration.

Comme le rappelait le commissaire du gouvernement dans cet arrêt, « *il est manifeste que le législateur a voulu instaurer au profit du contribuable une possibilité de débat oral et contradictoire* ».

⁵¹⁹ CE, 13 mars 1967, req. n° 62338, *Dr. fisc.* 1967, concl. F. Lavondès.

⁵²⁰ Par exemple, cette approche finaliste n'a pas permis de distinguer la vérification de comptabilité déguisée en droit de communication. Il est mis en cause, dans ce cas, l'analyse du comportement de l'agent administratif qui ne présente plus le caractère passif du droit de communication.

⁵²¹ Cf. L. OLLEON, Quand la vérification de comptabilité absorbe le droit de communication, *RJF*, 1/03, p. 3.

⁵²² CE, 21 mai 1976, req. n° 94052.

⁵²³ J. MEURANT, La doctrine du juge sur les procédures, *Dr. fisc.*, 2006, n° 24, étude 36.

Le raisonnement des juges s'inscrit donc dans cette démarche mais également en vue de différencier cette procédure de l'exercice du droit de communication.

524. Nous nous devons d'insister sur la méthode mise en place à cet effet, qui est celle du faisceau d'indices.

C'est par ce biais que l'approche matérielle de la vérification de comptabilité a été finalisée en prenant en compte sa durée, sa motivation mais également son ampleur.

A cet effet, le Conseil d'Etat considère, dans une décision de 1982⁵²⁴, que « *cette intervention, par sa durée et son étendue, doit être regardée non comme l'exercice du droit de communication (...) mais comme une vérification de comptabilité* ».

C'est donc à la lumière de ces décisions que la vérification de comptabilité semble trouver une définition des plus opérationnelles.

Le juge la distinguera des autres procédures de contrôle par la réalisation d'une confrontation critique de la situation comptable en se penchant sur la finalité des investigations menées, mais également de par son étendue.

Ainsi, la durée et l'attitude « *active* » de l'agent des impôts permettent une telle qualification.

Cependant, cet effort de délimitations pour le contribuable, n'est pas, dans certains cas, de nature suffisante pour le protéger contre les détournements de procédures engagés par l'administration fiscale.

2. La définition de l'ESFP

525. Cette nouvelle dénomination⁵²⁵ vise l'opération de vérification de la déclaration d'ensemble des revenus par opposition au simple contrôle sur pièce.

Ce contrôle est redoutable pour le contribuable à raison des techniques inquisitoriales qu'il met en œuvre et suscite une abondante jurisprudence doublée des efforts du législateur afin de l'assortir de garanties minimales pour le contribuable **(a)**.

Il doit être différencié des autres procédures de contrôle **(b)**.

⁵²⁴ CE, 7° et 9° ss-sect., 9 juillet 1982, req. n° 26309, *Rec. Lebon* p. 275.

⁵²⁵ Elle remplace la procédure de « vérification approfondie de situation fiscale d'ensemble », la VASFE instituée par une instruction du 8 février 1973 ; BODGI 13 J-1-73. L'ESFP fait suite à l'adoption de l'article 9 de la loi Aicardi n° 87-502 du 8 juillet 1987.

a. Une définition légale au cœur de la tourmente

526. L'examen contradictoire de la situation fiscale personnelle est une terminologie récente employée pour une procédure ancienne⁵²⁶.

Issue de l'article 12 du LPF⁵²⁷, la polémique qui touche son application trouve une raison dans les atteintes portées à la vie privée du contribuable.

527. Si initialement le pouvoir de vérifier les déclarations découlait d'une disposition de l'ancien article 176 du CGI regroupant les demandes de justifications ou d'éclaircissements (repris par le nouvel article L. 16 du LPF), le législateur n'a pas tout de suite précisé clairement le sort réservé à la vérification personnelle tout en autorisant certains procédés ayant le même objectif.

Malgré les tentatives d'une définition donnée par l'administration au sein d'une instruction de 1973, il fallut attendre 1981 pour que le législateur s'empare de cette notion par son insertion, sans aucunes autres précisions, au sein de l'article L. 12 du LPF, et 1987 pour que l'ancienne VASFE, la vérification approfondie de situation fiscale d'ensemble, se transforme en ESFP, scellant ainsi son usage pour l'avenir.

Selon les conclusions d'O. Fouquet rendues à propos de l'arrêt *Poisson*⁵²⁸, L'ESFP implique « *un contrôle de cohérence entre, d'une part, l'ensemble des revenus et, d'autre part, soit la situation patrimoniale, soit la situation de trésorerie, soit les éléments du train de vie appréhendés dans leur ensemble* ».

528. Cette nouvelle dénomination ne va rien changer à la substance même de la vérification mais va traduire la préoccupation du législateur d'asseoir certaines garanties du contribuable. Certains députés ont d'ailleurs insisté sur cet aspect en mettant en avant que « *le contrôle est avant tout un dialogue et la VASFE doit en être un. L'affirmation de son caractère contradictoire dans sa nouvelle dénomination en est le témoignage. La procédure était contradictoire. Elle le devient encore plus parce que la loi l'indique*⁵²⁹ ».

⁵²⁶ Pour E. MIGNON, « dès la loi du 15 juillet 1914 créant la l'impôt général sur le revenu, la faculté de demander aux contribuables des justifications a été ouverte aux contrôleurs des impôt » ; E. MIGNON, Demandes de justifications : une « chasse de plus en plus encadrée, *RJF* 9/99, p. 243.

⁵²⁷ Cet article prévoit que « *l'administration des impôts peut procéder à l'examen contradictoire de la situation fiscale des personnes physiques au regard e l'impôt sur le revenu* ».

⁵²⁸ CE, 7^o et 8^o sous-sect., 5 juin 1989, *Poisson*, req. n^o76990, *RJF* 8-9/89, p. 468 ets.

⁵²⁹ Débat AN, 2^o séance, 3 juin 1987, p. 1883.

Or force est de constater que ces interventions législatives n'ont pas renforcé son caractère contradictoire et ce notamment en raison de l'attitude du juge des impôts.

529. Toutes ces vicissitudes mettent l'accent sur le caractère particulièrement intrusif de cette procédure de vérification et les difficultés juridiques que peuvent susciter son appréhension.

Les interventions du législateur se sont avérées ponctuelles et peu complètes au regard de l'enjeu que portait l'encadrement de cette opération de contrôle.

Le résultat est que l'ESFP reste une procédure trop opaque, nécessitant au fil de son contentieux, des précisions de la part des juges.

530. Si la problématique du respect du principe de contradictoire au sein de cette procédure sera étudiée par la suite, les garanties procédurales qu'offre la vérification personnelle sont peu présentes de prime abord et font l'objet des plus grandes critiques. Cette procédure se déroulant dans les locaux de l'administration, les opérations susceptibles de la caractériser sont nombreuses.

b. L'opération de reconnaissance d'un ESFP

531. Si de manière pragmatique, l'avis de vérification que reçoit le contribuable fait débiter un ESFP pour ce dernier, nous devons reconnaître que la caractérisation de sa mise en œuvre n'est pas évidente dès lors que ces opérations s'effectuent en principe dans les locaux de l'administration fiscale.

Souffrant d'une définition clairement opératoire, l'ESFP doit cependant être distinguée des autres procédures de contrôle en raison des garanties qu'il accorde au contribuable.

532. Cette modalité particulière du contrôle du revenu global ne peut en effet se satisfaire d'être appréhendée par le seul envoi d'un avis de vérification.

Il ne constitue qu'une présomption et on ne saurait lui accorder plus d'importance car il s'apparenterait au choix de l'administration, selon les cas, d'accorder ou non les garanties prévues pour le contribuable⁵³⁰.

⁵³⁰ CAA Lyon, 14 mai 1991, n°89-709 et 89-711, *Dr. fisc.*, 1991, n°40, comm. 1804.

Afin de caractériser un ESFP et ce, en l'absence de formalités, les juges sont donc amenés à se pencher sur la nature et l'intensité des investigations menées.

Sans occulter les difficultés liées au caractère non contraignant de cette vérification sur laquelle nous aurons l'occasion de revenir, le contribuable se voit cependant conférer un ensemble de garanties procédurales définies à l'aune des autres procédures de contrôle.

533. Partant d'une approche commune, l'objet de l'ESFP s'entend comme le contrôle du revenu global du contribuable, au titre des années contenues dans le droit de reprise de l'administration fiscale et pour lesquelles le délai de déclaration a expiré⁵³¹, même en l'absence des déclarations de revenus catégoriels⁵³².

Le fait que ces dernières ne soient pas déposées dans les délais impartis fait encourir la taxation d'office et ne joue en rien sur la régularité de la procédure d'imposition⁵³³.

A partir de cette définition, les juges et plus particulièrement les juges administratifs ont essayé de circonscrire cette procédure.

A défaut de bornes bien précises, ils s'emploient à la délimiter.

534. Un ESFP se différencie premièrement d'un contrôle sur pièce même poussé et entraînant des demandes de renseignements.

Ce dernier est retrouvé comme le préalable à tout ESFP car il permet d'obtenir les informations qui vont en servir de base.

La place du contrôle sur pièce dans les processus de contrôle des déclarations a fait l'objet de précisions par l'administration⁵³⁴.

Sa définition est retrouvée « *par l'ensemble des travaux de bureau au cours desquels le service procède à l'examen critique des déclarations à l'aide de renseignements et documents figurant dans les différents dossiers qu'il détient, et, le cas échéant, établit les redressements ou dégrèvements justifiés* ».

Il permet de la sorte, après le dépôt de la déclaration, « *de redresser les erreurs, insuffisances, inexactitudes, omissions ou dissimulations des éléments servant de base au calcul de l'impôt* » en fonction des documents que détient le service mais également, de

⁵³¹ L'engagement d'un ESFP au titre d'une année pour laquelle le délai de déclaration des revenus n'a pas encore expiré l'entache d'une irrégularité ; CE, 28 juillet 1983, *Dokhan*, req. n°66743, *RJF* 10/93, n°1310.

⁵³² CE, 10^o et 9^o sous-sect., 27 avril 2009, req. n° 297471, *RJF* 7/09, n°615.

⁵³³ CE, 12 mai 1997, *Moussali*, req. n° 140887, *RJF* 7/97, n°646.

⁵³⁴ D. adm. DGI 13 J-432, 10 août 1998.

vérifier la cohérence du revenu global avec les informations connues du contribuable et ce, bien évidemment pour les années non encore prescrites.

535. Dans une suite logique et comme insiste l'administration sur ce point, les procédures de vérification n'entrent en jeu que dans la seule mesure où il ne lui a pas été donné la faculté de régulariser tous les points obscurs de la situation du contribuable dans ce cadre.

C'est ainsi que si les juges ont reconnu qu'un simple contrôle sur pièce de la déclaration ne constitue pas l'engagement d'un ESFP⁵³⁵, le nombre de demande de renseignements, leur nature et leur étendue peuvent entériner le glissement de cette procédure vers une vérification⁵³⁶.

536. Dans un second temps, les juges ont précisé que l'ESFP ne se confond pas avec le droit de communication.

En effet, une demande de renseignement apparaissant dans le cadre d'un contrôle sur pièces et de l'exercice du droit de communication ne traduit pas l'engagement de cette procédure⁵³⁷.

537. Enfin, l'ESFP n'est pas une vérification de comptabilité même si ces procédures sont effectuées de manière concomitante.

Ce cas de vérification étendue procède de deux objets distincts et l'irrégularité de l'un n'entraîne pas celui de l'autre⁵³⁸.

La difficulté de tracer une frontière entre cette procédure de vérification et les autres procédures de contrôle s'inscrit au sein de la jurisprudence.

Cette problématique ne saurait cependant occulter que l'ESFP est constitutif de garanties fondamentales pour le contribuable.

B. Des garanties communes, l'information préalable du contribuable

538. L'article L. 47 du LPF⁵³⁹ oblige la remise d'un avis de vérification avant toute vérification de comptabilité et ESFP (1).

⁵³⁵ CE, 9° et 7° sous-sect., 15 décembre 1986, req. n°64087, *RJF* 2/87, n°89.

⁵³⁶ CE, 7° et 8° sous-sect., 11 juillet 1991, *Koch*, req. n°75561, *RJF* 10/91, n°1179.

⁵³⁷ CAA Nantes, 2° ch., 24 mars 1994, n°92-269, *Lemire*, *RJF* 6/94, n°703.

⁵³⁸ CE, 7° et 9° sous-sect., 10 avril 1991, req. n°71499, *Dr. fisc.*, 1991, n°49, comm. 2397.

⁵³⁹ Cet article est issu de l'article 4 de la loi du 29 décembre 1977, n°77-1453.

L'information du contribuable est ensuite relayée par le contenu de « *la charte des droits et obligations du contribuable vérifié* » (2).

1. L'envoi d'un avis de vérification

Le précédant à toute opérations de vérification

539. L'information du contribuable sur l'engagement d'une procédure de vérification ne souffre d'aucunes exceptions même en cas de vérification étendue.

Cette portée découle de la loi n° 77-1453 du 23 décembre 1977 qui a consacré ce principe par l'envoi de l'avis de vérification qui n'était jusqu'alors reconnu que comme une simple pratique administrative sans aucune obligation à la charge de l'administration⁵⁴⁰.

Cette nouvelle garantie substantielle du contribuable n'est pas considérée comme un acte détachable de la procédure d'imposition et ne peut donc faire l'objet d'un recours pour excès de pouvoir⁵⁴¹.

540. La législation prévoyant l'envoi de l'avis de vérification avant de procéder à ces investigations s'est cependant heurtée à la méthode du contrôle inopiné.

En effet, la terminologie employée ne laissait pas de place à la remise en main propre et constituait un obstacle pour l'administration.

Cette confrontation a débouché sur les nombreux remaniements législatifs et jurisprudentiels de ce mode de contrôle que nous analyserons par la suite.

541. Pour les vérifications, le caractère obligatoire de l'avis n'a de cesse d'être réitéré par les juges.

L'administration fiscale ne peut ignorer que le non respect de cette garantie rend automatiquement la procédure irrégulière en entraînant sa nullité⁵⁴².

Ainsi, lorsqu'un ESFP succède à une vérification de comptabilité, les difficultés tenant à cet enchaînement furent résolues en prévoyant que l'engagement de cette nouvelle procédure nécessite l'envoi ou la remise d'un nouvel avis⁵⁴³.

⁵⁴⁰ CE, 22 décembre 1982, req. n° 22560, *RJF* 2/1983, n° 255.

⁵⁴¹ CE, 5 juillet 1995, req. n° 153942, *RJF* 10/95, n° 1169.

⁵⁴² CAA Bordeaux, 14 février 1991, n° 89-1709, *Dr. fisc.*, 1992, n°4, comm. 106.

⁵⁴³ D. adm., 13 L-1311 n°36, 1^{er} juillet 2002.

Dans les cas des vérifications simultanées, les juges ont été amenés à trancher et à se prononcer également sur un devoir d'information préalable sans failles.

C'est ainsi que l'avis de vérification ne prévoyant qu'un ESFP ne peut tenir lieu d'avis régulier d'une vérification de comptabilité et la rend ainsi, même engagée simultanément, irrégulière⁵⁴⁴.

Cette information au préalable peut permettre au contribuable de solliciter un report de la vérification même si en l'espèce, aucun texte ne prévoit cependant l'obligation de remettre au contribuable un nouvel avis⁵⁴⁵.

Le contenu de l'avis

542. Les prescriptions légales⁵⁴⁶ tenant au contenu de l'avis de vérification sont assez limitées et ne concernent que l'information du contribuable sur sa possibilité de se faire assister du conseil de son choix et les années soumises à vérification, sous peine de nullité de la procédure.

543. Le droit à l'assistance d'un conseil est l'une des garanties essentielles de la bonne exécution de ces procédures car il va permettre de contenir l'action de l'administration pendant l'exercice de ce contrôle.

Cette obligation ne court cependant plus après que les opérations de vérification soient terminées même si le nouvel impôt n'a pas encore été établi⁵⁴⁷.

Il appartient au contribuable de manifester sa volonté de se faire assister lors des procédures de vérification car l'administration fiscale n'est pas tenue de l'inviter à agir de la sorte⁵⁴⁸.

544. La mention expresse du « conseil de son choix » permet que le contribuable choisisse n'importe quelle personne exceptée celle dont la situation fiscale est susceptible d'être mise en cause par les résultats de la vérification⁵⁴⁹.

545. Il convient de remarquer que dans le cadre d'une vérification de comptabilité, la méconnaissance par l'administration, de la nécessité d'un débat oral et contradictoire ainsi

⁵⁴⁴ CE, 9° et 8° sous-sect., 10 juillet 1985, req. n°49399, *RJF* 10/85, n°1254.

⁵⁴⁵ CE, 9° et 10° sous-sect., 10 novembre 2000, *Milhau*, req. n°204805, *RJF* 2/01, n°194.

⁵⁴⁶ Article L. 47 alinéa 2.

⁵⁴⁷ CE, 7° et 8° sous-sect., 30 juin 1976, req. n°93830.

⁵⁴⁸ CE, 8° et 9° sous-sect., 5 mars 1986, req. n°49280, *RJF* 5/86, n°543.

⁵⁴⁹ CE, 23 décembre 1964, req. n°62897 et D. adm. 13 L 1312 n°2, 1^{er} juillet 2002.

que de l'information sur l'assistance d'un conseil, est sans incidence sur la régularité de la procédure pénale pour fraude fiscale dès lors que le contribuable est poursuivi pour abstention délibérée de toute déclaration constatée au cours de visites domiciliaires antérieures à la vérification⁵⁵⁰.

2. La portée de la charte des droits et obligations du contribuable vérifié

546. Considérée pendant longtemps comme une simple instruction administrative⁵⁵¹ relevant de la pratique, l'intérêt de la charte était limité⁵⁵².

Elle permettait de regrouper « *dans une langue et au moyen d'une terminologie aussi accessible que possible, l'ensemble des informations tirées de la législation en vigueur et de la jurisprudence afférentes au déroulement de l'opération de contrôle et à ses conséquences*⁵⁵³ ».

Sa remise était alors facultative⁵⁵⁴ et desservait les contribuables qui ne l'avaient pas en leur possession.

Cette controverse a conduit à une reconnaissance législative de cette pratique et à sa codification au sein de l'article L 10 du LPF par la loi n° 87-502 du 8 juillet 1987 qui consacre sa remise au contribuable avant toute vérification en lui conférant la valeur d'une formalité obligatoire.

La violation de ce droit pour le contribuable entraîne la nullité de la procédure⁵⁵⁵.

547. L'esprit dans lequel s'inscrit la remise de la charte du contribuable vérifié⁵⁵⁶ correspond à la volonté d'améliorer la compréhension de ces contrôles.

L'obscurantisme qui règne sur les prérogatives de l'administration fiscale n'a pas bonne presse et il convient de mettre en lumière le corpus de règles qui va lier le contribuable à cette dernière.

⁵⁵⁰ Cass. crim, 14 mars 2007, n°06-85865, *RJF* 11/07, n°1329.

⁵⁵¹ Cf. S. AUSTRY, concl. sur CE, 10 janvier 2001, req. n° 211967, *BDCF*, 4/01, n° 47.

⁵⁵² La Charte du contribuable vérifié trouve ses sources dans une note administrative du 12 juin 1958 qui prévoyait la remise d'un « aide mémoire du contribuable ».

⁵⁵³ J. MEURANT, Une innovation en droit fiscal, la charte du contribuable vérifié, *Petites affiches*, 1989, n°2, p. 10.

⁵⁵⁴ CE, 20 mars 1985, req. n°45589, *Dr. fisc.*, 1985, n° 42, comm. 1765.

⁵⁵⁵ CE, 24 novembre 1997, Brun, req. n°168995, *JurisData* n° 1997-048676, *Dr. fisc.*, 1998, n° 8, comm. 125, concl. G. Bachelier.

⁵⁵⁶ La dernière version de la charte date de mai 2009 et comporte 23 pages qui se répartissent en 5 subdivisions.

En cela, les dispositions de la charte concernant les procédures fiscales sont opposables à l'administration.

Les efforts faits pour la qualité de sa rédaction sous-tendent des interrogations concernant son véritable intérêt pour le contribuable.

En effet, constitue-t-elle un instrument pertinent au service de sa sécurité juridique ?

Cette réponse ne peut être spontanée et mérite que l'on y prête une attention particulière.

548. Dans un premier temps, son opposabilité permet de soulever des garanties encore perfectibles pour le contribuable.

En effet, la charte, dépourvue de valeur législative, reste la matérialisation de la doctrine administrative.

A ce titre et en vertu de l'article L. 80 A du LPF, les dispositions touchant aux procédures d'imposition échappent à ce mécanisme et ne peuvent être opposables à l'administration.

Cependant, le Conseil d'Etat est venu restreindre la portée de cette « *non opposabilité* » en distinguant des règles dont la méconnaissance constitue une irrégularité substantielle influant sur la régularité de la vérification⁵⁵⁷.

Le contentieux vient donc préciser la force de certaines dispositions de la charte au fur et à mesure des décisions rendues, plongeant ainsi le contribuable dans l'incertitude.

549. Cette « *opposabilité sélective* » vient trancher avec le caractère loyal de l'administration qui prévaut dans sa rédaction et dans la mise en œuvre des opérations de vérification, d'autant plus à la lecture de son préambule qui précise que « *vous pourrez vous prévaloir de la charte auprès de l'ensemble des agents de l'administration fiscale* ».

La distinction opérée par le juge entre les véritables garanties et les simples formalités de procédure laisse planer un doute préjudiciable qui prend toute son ampleur lorsque ces derniers se refusent à sanctionner la remise d'une charte périmée⁵⁵⁸.

La valeur symbolique tant escomptée de celle-ci visant à rétablir un climat de confiance entre l'administration fiscale et le contribuable part en éclats.

550. L'analyse critique de la charte du contribuable vérifié concerne, dans un second temps, l'intérêt qu'elle présente réellement pour le contribuable au regard de son contenu.

⁵⁵⁷ CE, 9^o et 10^o sous-sect., 10 novembre 2000, *Milhau*, req. n^o 204805, *RJF* 2/01, n^o 194.

⁵⁵⁸ CE, 4 mars 2009, *Sté Aux Villes de l'Est-MBH, Dr. fisc.*, 2009, n^o20, comm. 318, concl. L. Olléon.

Son information est réduite car elle n'expose pas véritablement « *en toute clarté et toute transparence les droits et les devoirs de l'administration fiscale et du contribuable*⁵⁵⁹ ».

Or, la compréhension du contribuable est fondamentale en ce qu'elle consiste à asseoir son consentement à l'impôt trouvé comme le facteur premier de la fraude fiscale.

L'administration se contente de formules édulcorées proclamées telles des principes qui ne sauraient pour autant trouver une application correspondante.

Ignoré en quasi totalité par le contrôle juridictionnel⁵⁶⁰, le contenu de la charte évolue au fil du temps en suggérant une actualisation de ces dispositions.

Cette refonte donne lieu à une imbrication des « *anciens* » et « *nouveaux* » droits sur laquelle le regard du juge est peu protecteur pour le contribuable.

Il considère ainsi que la présence d'erreurs sur les recours ouverts à l'intéressé, après établissement de l'impôt, n'affecte pas la régularité de la procédure d'imposition⁵⁶¹.

551. La charte du contribuable présente donc un intérêt certes, mais limité pour le contribuable.

Sa vocation « *d'humaniser le contrôle fiscal*⁵⁶² » n'a qu'un effet relatif même si on ne peut lui reprocher son caractère de guide pratique⁵⁶³.

§2. L'effectivité des garanties accordées

552. L'exécution des procédures de vérification met en exergue une application différenciée du principe du contradictoire selon le type de procédure engagée **(A)**.

L'action de l'administration fiscale est également contenue, au delà de cette garantie, dans des limites qui lui sont propres **(B)**.

⁵⁵⁹ J. F COPPE, Communiqué de presse, Minefi, 17 octobre 2005.

⁵⁶⁰ Le juge vérifie cependant l'obligation de loyauté de l'administration par le contenu de la Charte en sanctionnant les informations induisant le contribuable en erreur. Tel est le cas par exemple lorsque le contribuable pense, à tort, être soumis aux obligations du droit de communication, CE, 1^{er} juillet, 1987, *Marcantetti*, req. n°54222.

⁵⁶¹ CAA Paris, 5^o ch., 9 mars 2000, *Sté Aittouares*, n° 97-2226.

⁵⁶² C. CHARLES, L'évolution de la charte du contribuable vérifié, *BF* 3/05, p. 181.

⁵⁶³ Cf. J. MAIA, La « charte des droits et obligations du contribuable vérifié », son utilité et son opposabilité, *RJF* 4/01.

A. L'application différenciée du principe du contradictoire

553. La réalité du débat contradictoire au sein des procédures de vérification constitue l'élément indispensable au respect des droits de la défense du contribuable.

S'il se manifeste de manière affirmée dans l'exécution d'une vérification de comptabilité **(2)**, l'approche qui en faite au travers de l'ESFP mérite que l'on y prête une attention particulière **(1)**.

1. La controverse du débat contradictoire au sein de l'ESFP

554. Le juge fiscal a considéré pendant des années que le vérificateur opérant une VASFE n'était pas tenu d'avoir un débat oral et contradictoire avec le contribuable vérifié en se fondant sur le caractère non contraignant en droit de celle-ci⁵⁶⁴.

Ceci pouvait s'expliquer en raison du fait que les assujettis n'ont pas l'obligation de conserver les justificatifs concernant leur train de vie.

Le juge opérait donc une distinction aux conséquences lourdes pour le contribuable entre la vérification de comptabilité et la mise en œuvre d'une vérification personnelle.

La portée de cette prise de position n'est pas sans soulever des difficultés sur lesquelles nous reviendrons.

Indépendamment du caractère obligatoire de cette procédure pour le contribuable qui pourrait, selon la jurisprudence, ne pas donner suite aux demandes de l'administration, la réalité du débat contradictoire nous conduit à des observations particulières.

555. La reconnaissance du débat contradictoire dans l'ESFP est apparue depuis la loi Aicardi et l'entrée en vigueur de la charte des droits et obligations du contribuable vérifié.

Désormais et suite à la nouvelle rédaction de cette dernière, opposable à l'administration et qui fait prévaloir que « *dans le cadre de l'ESFP, le dialogue joue un rôle important tout au long de la procédure* », nous sommes en mesure de nous interroger sur l'effectivité de ce principe au sein de cette procédure.

Si les juges s'accordent sur la nécessité de l'engagement d'un débat contradictoire entre l'administration fiscale et le contribuable sur les points qu'elle envisage de retenir, afin

⁵⁶⁴ CE, 19 décembre 1984, *M. Vignals*, req. n° 34731, *Dr. fisc.*, 1985, n° 4, comm. 728.

de respecter l'esprit de la charte, force est de constater qu'ils la réduisent à sa plus simple expression écrite.

556. Le contrôle du Conseil d'Etat en matière de respect du contradictoire dans la procédure d'imposition paraît cependant rigoureux.

C'est ainsi que par une décision de principe au cours de laquelle il différenciât au sein de la charte du contribuable vérifié les dispositions conférant de véritables droits et garanties de celles instituant de simples formalités de procédure, il reconnut toute la force du débat contradictoire en l'associant comme une garantie supplémentaire ajoutée à la loi susceptible d'entacher la procédure de vérification d'une irrégularité substantielle.⁵⁶⁵

557. Cependant cette reconnaissance n'est pas obligatoirement assortie du caractère oral du débat comme en témoigne la jurisprudence ultérieure.

Par une décision en date du 5 décembre 2001, les juges eurent à se positionner sur sa forme.

En reconnaissant que l'absence d'oralité ne revêt pas le caractère d'une erreur substantielle de la charte du contribuable vérifié⁵⁶⁶, ils consacrent « *le non-sens* » entre les notions de « *dialogue* » et « *d'écrit*⁵⁶⁷ » telles qu'employées par les rédacteurs de celle-ci dans sa version de 2002 qui disposait que « *l'administration organise (...) un dialogue écrit* ».

558. Il convient de remarquer que, paradoxalement, si les juges ne se montrent assez conciliants sur la forme de la contradiction qui n'est d'ailleurs pas obligatoire avant la mise en œuvre des demandes de justification malgré leur caractère inquisitorial⁵⁶⁸, ils demeurent soucieux de la recherche d'un équilibre conciliant le minimum de protection que les contribuables peuvent attendre et l'efficacité des moyens de détection de la fraude fiscale.

⁵⁶⁵ CE, 9^o et 10^o sous-sect., 10 novembre 2000, *Milhau*, req. n^o204805, *RJF* 2/01, n^o194, concl. G. Goulard *BDCF* 2/01, n^o29.

⁵⁶⁶ CE, 10^o et 9^o sous-sect., 5 décembre 2001, *Giresse*, req. n^o 215649, *RJF* 3/02, n^o263.

⁵⁶⁷ Cf. L. AYRAULT, *le contrôle juridictionnel de la régularité de la procédure d'imposition*, op. cit., p. 219.

⁵⁶⁸ Le refus de tout débat contradictoire avant l'envoi de demandes de justifications est sans incidence sur la régularité de la procédure d'imposition dès lors que le redressement n'est pas établi suivant la procédure de taxation d'office mais au regard des éléments fournis par le contribuable; CE, 9^o et 10^o sous-sect., 18 janvier 2008, *Davy*, req. n^o280573, *RJF* 4/08, concl. P. Collin *BDCF* 4/08, n^o44.

2. La présomption du débat oral et contradictoire au sein de la vérification de comptabilité

559. De manière bien moins imparfaite qu'au sein de l'ESFP, la reconnaissance d'un débat oral et contradictoire constitue l'une des exigences fondamentales du bon déroulement de la vérification de comptabilité.

Le juge administratif l'a consacrée de manière prétorienne dans un arrêt du 21 mai 1976⁵⁶⁹ et le juge pénal va jusqu'à l'ériger comme une garantie essentielle des droits de la défense⁵⁷⁰.

560. Forte de cette reconnaissance, cette exigence va tellement de soi au sein de cette vérification qu'elle devient présumée par les juges et il appartient alors au contribuable de démontrer qu'il s'est vu privé de cette garantie lorsque cette procédure s'est déroulée dans les locaux de l'entreprise⁵⁷¹.

La portée de cette condition « *dont le principe est pratiquement incontrôlable au contentieux, paraît surtout à inciter l'administration à ne pas systématiser les travaux sur pièces dans ses bureaux au détriment du contact humain irremplaçable, susceptible de s'établir chez le contribuable lui même*⁵⁷² ».

On comprend alors toutes les difficultés probatoires que le contribuable peut rencontrer surtout en l'absence d'écrit.

Pour ce faire, les juges se réfèrent au nombre de visites en considérant que le contribuable ne peut avoir été privé d'un débat oral et contradictoire dès lors qu'il a rencontré le vérificateur à deux reprises⁵⁷³.

561. Ils apprécient donc au cas pas cas la réalité de cette atteinte en tenant compte de l'attitude du contribuable et du vérificateur.

Par exemple, l'irrégularité de la vérification de comptabilité est retenue en raison du défaut de débat oral et contradictoire lorsque l'entretien sur place a duré deux heures et n'a pas été suivi d'autres rencontres⁵⁷⁴.

⁵⁶⁹ CE, sect., 21 mai 1976, req. n°94052, *RJF* 7-8/76, n°344.

⁵⁷⁰ Cass. crim., 23 novembre 1992, Sztergbaum, n°90-86657, *RJF* 2/93, n°290

⁵⁷¹ CE, 9° et 8° sous-sect., 17 février 1997, *min. c/ SARL Sté Commerciale Paul Brunetti*, req. n° 165573, *RJF* 3/97, n°238.

⁵⁷² B. MARTIN LAPRADE, *Contrôle fiscal, vérification de comptabilité*, chronique, *RJF* 8-9/76, p. 226.

⁵⁷³ CE, 3° et 8° sous-sec., 28 juillet 2004, *Leblan*, req. n°250640, *RJF* 11/04, n°1124, concl. E. Glsser, *BDCF* 11/04, n°137.

⁵⁷⁴ CAA Nancy, 2° ch., 4 juin 1992, *Corteville*, *RJF* 10/92, n°1388.

La vérification peut se dérouler également, à la demande du contribuable, en dehors des locaux de l'entreprise tant au cabinet de l'expert comptable⁵⁷⁵ que dans les locaux de l'administration fiscale.

Dans ce cas, l'absence de débat oral et contradictoire est présumée et il appartiendra à l'administration de démontrer qu'il a bien eu lieu.

B. Des garanties propres à l'action administrative

562. En dehors du droit à la contradiction et à l'information, le contribuable bénéficie de garanties inhérentes à la procédure mise en œuvre.

Il va s'agir de limiter son intervention en raison des délais applicables **(1)** mais également de contrôler la régularité de la vérification par l'intervention de supérieurs hiérarchiques **(2)**.

1. L'encadrement de l'action administrative par des délais

563. Les délais qui s'imposent à l'administration concernent son droit de reprise **(a)** et la durée de l'intervention sur place **(b)**.

a. Les limites fixées par le droit de reprise de l'administration

564. L'encadrement de l'action administrative passe naturellement et dans un premier temps par la limite fixée par le droit de reprise de l'administration.

Par principe et selon l'article L. 168 du LPF, la réalité de l'imposition peut être corrigée pendant les délais de prescription et ce indépendamment du fait que les insuffisances affectant l'assiette de l'impôt aient été commises par le contribuable ou l'administration⁵⁷⁶.

Cette limite temporelle correspond à une garantie fondamentale du contribuable vérifié dans la mesure où l'action administrative est contenue dans ce droit.

En effet, la prescription aura pour effet d'éteindre l'obligation du contribuable et de facto, équivaut au paiement de l'impôt.

⁵⁷⁵ CE, sect., 26 février 2003, *Moreira*, req. n° 232841, concl. *BDCF* 5/03, n°68.

⁵⁷⁶ CE, 15 février 1924, req. n°79885.

565. La prescription triennale est ainsi retrouvée pour l'IR et l'IS⁵⁷⁷ bien que la portée générale de l'article L. 186 du LPF fait prévaloir que le droit de reprise de l'administration s'exerce jusqu'à la sixième année suivant le fait générateur⁵⁷⁸.

Cette prorogation est admise également dans de nombreux cas justifiés par la mise en œuvre d'une procédure de contrôle et notamment en raison de la lutte contre la fraude fiscale.

A titre d'exemple, la loi de finances rectificative pour 2008 appréhende l'évasion fiscale et prévoit une extension du délai de reprise de trois à dix ans en matière d'IR et d'IS pour les sociétés n'ayant pas respecté leur obligation déclaratives⁵⁷⁹ et qui entretiennent un rapport avec un Etat n'ayant pas conclu de convention d'assistance administrative avec la France.

De même, le délai est étendu à 10 ans pour les sociétés exerçant une activité occulte révélée au cours d'une procédure de flagrance fiscale.

566. La découverte d'agissements frauduleux stricto sensu ayant entraîné le dépôt de plainte permet de procéder à des rectifications au titre de deux années qui dépassent le délai ordinaire de prescription selon l'article L. 187 du LPF.

Cette faculté offerte à l'administration n'est pas pour autant subordonnée à une première opération de contrôle ni à l'existence d'un lien entre les agissements frauduleux justifiant le dépôt de plainte et les rectifications d'imposition⁵⁸⁰.

La computation du nouveau délai tient uniquement compte de la date du dépôt de plainte.

567. La découverte des omissions et insuffisances révélées par une instance devant les tribunaux ou bien à l'aide d'une réclamation contentieuse peuvent être corrigées, selon l'article L. 170 du LPF, jusqu'à l'expiration de l'années suivant celle de la décision et au plus tard, jusqu'à la fin de la dixième pour laquelle l'impôt est dû.

Ce délai est indépendant de celui prévu par l'article L. 187 du LPF en cas d'agissements frauduleux⁵⁸¹.

⁵⁷⁷ Selon l'article L. 169 du LPF.

⁵⁷⁸ Le fait générateur est perçu comme la date donnant naissance à l'impôt, D. adm. 13 L-121 n°4, 1^{er} juillet 2002 et D. adm. 13 L-1214 n°51, 1^{er} juillet 2002.

⁵⁷⁹ Prévues aux articles 123 bis, 209 B, 1649 A et 1649 AA du CGI.

⁵⁸⁰ CE, 7^o et 8^o sous-sect., 7 novembre 1981, req. n°17826 ; BOI 13 L-5-82 ; D. adm. 13 L-1216, n°5, 1^{er} juillet 2002.

⁵⁸¹ CE, 10^o et 9^o sous-sect., 20 février 2008, *Chenevière*, req. n°281130.

568. En tout état de cause, l'administration ne peut se prévaloir de son délai spécial de reprise lorsqu'elle a eu connaissance de ces irrégularités au cours d'une procédure de vérification antérieure à la plainte ou à la réclamation⁵⁸².

Cela reviendrait à contourner les limites légales du droit de reprise au détriment des garanties que le contribuable est en mesure d'attendre.

b. Les limites tenant à l'intervention sur place

Concernant l'ESFP

569. L'article L. 12 du LPF prévoit que l'ESFP ne peut excéder la durée maximale d'un an à compter de la réception de l'avis de vérification.

Son point d'achèvement concerne quant à lui, la date d'envoi de la notification de redressement au contribuable⁵⁸³.

570. L'application d'un délai spécial d'une année supplémentaire est cependant reconnue lors de la découverte d'activités occultes définies par la doctrine comme une activité « *qui n'a à aucun moment été portée à la connaissance de l'administration fiscale* » et pour laquelle « *le contribuable n'a pas accompli les formalités auxquelles il est tenu lors de sa création*⁵⁸⁴ ».

571. La mise en œuvre du droit de communication auprès des tribunaux peut également jouer sur la durée de l'ESFP en application des articles L. 82 C et L. 101 du LPF. Ainsi la durée de cette vérification est également portée à deux ans alors même que l'administration a pris l'initiative de la demande de communication auprès du Ministère public⁵⁸⁵.

Les juges légitiment ainsi la prolongation du délai légal de l'ESFP même si l'exercice du droit de communication n'a donné lieu à aucune rectification⁵⁸⁶.

Ils précisent de cette manière que l'encadrement de l'action de l'administration fiscale sur place ne doit pas constituer un frein à la détection de la fraude fiscale.

⁵⁸² CE, 7° et 9° sous-sect., 13 février 1970, req. n°74729.

⁵⁸³ CE, 8° et 3° sous-sect., *Vandamme*, req. n°309608, *RJF* 7/10, n°658.

⁵⁸⁴ Inst. 19 avril 1993, 13 L-5-93.

⁵⁸⁵ CAA Bordeaux, 4° ch., 27 novembre 2003, *min. c/ Cadene*, n° 99-2007.

⁵⁸⁶ CAA Paris, 2° ch., 11 octobre 2006, n°04-2867, *RJF* 8-9/07, n°886.

572. En vertu de l'article L. 50 du LF, l'exercice d'un ESFP a pour effet de ne plus permettre à l'administration de procéder à des rectifications pour les mêmes impôts et pour les mêmes périodes.

Cependant de nombreuses exceptions sont retrouvées dans l'application de procédures spéciales.

Concernant la vérification de comptabilité

573. La limitation de la durée des vérifications de comptabilité s'opère en vertu de l'article L. 52 du LPF et prévoit une durée de trois mois en raison de la nature de l'activité et au chiffre d'affaires ou des recettes.

Cependant de multiples dérogations sont prévues notamment de par la mise en œuvre d'une procédure de flagrance fiscale mais également suite à la découverte d'irrégularités susceptibles de fausser l'imposition.

Le caractère probant de la comptabilité peut être mis en cause et peut porter le délai de la vérification à six mois en vertu de l'article L. 52-II-4° du LPF⁵⁸⁷.

Les graves irrégularités touchant la comptabilité peuvent concerner tant la forme en ne comportant ni le livre des recettes avec les justificatifs, ni le livre journal, ni le livre d'inventaire, ni le détail des stocks et des prélèvements de l'exploitant⁵⁸⁸, que le fond avec la présence d'apports de caisse inexplicables et des écarts entre les dépenses personnelles connues de l'exploitant et les prélèvements dans l'entreprise⁵⁸⁹.

La constatation d'irrégularités allongeant le délai à six mois doit conduire le vérificateur à en informer le contribuable bien qu'aucun formalisme ne soit prévu à cet effet.

574. Quoi qu'il en soit, la violation du délai imparti à la vérification de comptabilité devrait entraîner la nullité absolue et inconditionnelle des impositions procédant de cette vérification.

Cette position est cependant nuancée par la jurisprudence car si pour la Cour de cassation, l'irrégularité affecte l'ensemble des impositions établies à la suite de la vérification⁵⁹⁰, le

⁵⁸⁷ Cet article est issu de l'article 14 de la loi de finances rectificative pour 2007, 2007-1824 du 25 décembre 2007.

⁵⁸⁸ CAA Paris, 2^e ch., 27 janvier 1995, *SARL La crêperie de la Butte aux Cailles*, n°93-1238.

⁵⁸⁹ CE, 29 juillet 1983, req. n°33123.

⁵⁹⁰ Cass. com., 31 janvier 2006, *DGI c/ Sté Invest Immo*, n°146 FS-PBR, *RJF* 5/06, n°621.

Conseil d'Etat ne retient quant à lui, que le montant des impositions consécutives des opérations effectuées hors délai⁵⁹¹.

En revanche, la nullité qui serait tirée du non respect de la durée de la vérification n'a pas d'influence sur la procédure pénale engagée pour fraude fiscale fondée sur les articles 1741, 1742 et 1743 du CGI, seul le juge de l'impôt se trouvant compétent⁵⁹².

575. Concernant l'opposabilité de la prescription pour l'exercice du droit de vérification de l'administration, le contribuable ne peut s'en prévaloir lorsque les opérations des périodes prescrites ont une incidence sur les résultats d'une période encore non couverte par celle-ci.

2. Le recours hiérarchique, un instrument de dialogue nécessaire à l'encadrement du pouvoir administratif

576. La charte des droits et obligations du contribuable vérifié insiste sur la constance du dialogue entre le contribuable et l'administration comme en témoigne la faculté de saisir un supérieur hiérarchique et le cas échéant, l'interlocuteur départemental.

Pour asseoir cette démarche, l'avis de vérification précise les modalités de ces voies de recours.

La légitimité de cette possibilité offerte au contribuable vérifié est à rechercher, en l'absence de dispositions législatives utiles, au sein de la doctrine administrative.

En effet, le recours hiérarchique est apparu pour la première fois dans une note administrative du 18 juin 1976⁵⁹³ précisant une série de dispositions visant à faciliter les démarches du contribuable.

577. L'importance du dialogue correspond à l'évolution générale du contrôle fiscal qui tend à une administration de service en plaçant au centre de ses préoccupations le contribuable, mais également à une administration de contrôle en se montrant réactif face aux fraudeurs.

⁵⁹¹ CE, 9^o et 8^o sous-sect., 23 juin 1993, *Bichet*, req. n°96477, *RJF* 8-9/93, n°1183.

⁵⁹² Cass. crim., 6 juin 1977, *Bull. cass.* 1977, n°203, p. 505.

⁵⁹³ Ces dispositions sont reprises dans : D. adm. 13 L-1311 du 1^{er} juillet 2002 n°10 à 16.

D'un point de vue plus pragmatique, la majorité des litiges fiscaux trouve une solution non juridictionnelle⁵⁹⁴ et il revient à l'administration d'assurer un maximum de recouvrements en ménageant la susceptibilité des contribuables les plus récalcitrants.

578. Le problème qui se pose alors relève de la pertinence de l'utilisation de ce moyen pour le contribuable car en premier lieu, il n'apparaît pas opposable sur le fondement de l'article L. 80 A du LPF en concernant la procédure d'imposition⁵⁹⁵.

En l'espèce, les juges considèrent que le contribuable ne saurait invoquer, pour critiquer la procédure d'imposition, la circonstance qu'il n'ait pas été reçu par l'interlocuteur départemental, en faisant référence à l'inopposabilité de la doctrine dans ce domaine.

La solution est alors à rechercher dans le fait que cette voie de recours est dorénavant, érigée comme une garantie administrative au sein de la charte du contribuable vérifié et qu'ainsi, elle se voit opposable sur le fondement de l'article L. 10 alinéa 4 du LPF.

Consécutivement à cette reconnaissance, si l'avis de vérification se borne à indiquer que les difficultés rencontrées au cours de la vérification seront examinées par un agent ayant le grade de directeur divisionnaire, il entache la procédure d'une irrégularité substantielle entraînant la décharge de l'imposition⁵⁹⁶.

Cependant, la charte du contribuable ne prévoit pas que soit visé expressément le nom de l'interlocuteur, celui-ci pouvant être remplacé en cours de vérification⁵⁹⁷.

579. Des interrogations peuvent être soulevées à présent sur l'impartialité des interlocuteurs qui sont chargés d'intervenir.

En effet, « *lorsqu'on évoque les garanties du contribuable, on songe en effet aux textes de la loi intégrés dans le livre des procédures fiscales et au suivi jurisprudentiel qui en découle. Pourtant, l'attitude de l'administration constitue la condition essentielle d'une amélioration des procédures de contrôle et de redressement*⁵⁹⁸ ».

La véritable question se pose alors dans les termes suivants : les recours hiérarchiques peuvent-ils donner satisfaction au contribuable ?

⁵⁹⁴ S. LAMBERT-WIBER, Les modes alternatifs au règlement des litiges fiscaux, *Petites affiches*, 2007, n°102, p. 8.

⁵⁹⁵ CE, 9° et 8° sous-sect., 15 mai 1985, req. n° 43689, *RJF* 7/85, n°1083.

⁵⁹⁶ CAA Lyon, 4° ch., 30 avril 1997, *Bouyer*, n°95-390, *RJF* 7/97, n°702.

⁵⁹⁷ CE, 3° et 8° sous-sect., 5 janvier 2005, *Sté Raffypack*, req. n° 254556, *RJF* 3/05, concl. E. Glaser, *BDCF* 3/05, n°23.

⁵⁹⁸ J.P CASIMIR cité par D. SIQUIER, La sécurité des entreprises face au contrôle fiscal, *Les Nouvelles Fiscales*, 2003, étude express n°889.

580. Susceptible d'intervenir en cours de vérification sur des difficultés tenant à son déroulement, la saisine de l'interlocuteur départemental n'intervient que généralement à la suite des propositions de rectification.

Son appréciation touche des points de droit et le contribuable à peu de chances de voir aboutir ses demandes.

De surcroît, « *l'une des critiques les plus fréquemment adressées à l'interlocuteur est qu'il est souvent en même temps responsable du contrôle fiscal sur le département ou la direction considérée. L'avantage pour le contribuable dépendra de l'attitude de l'interlocuteur, protectrice ou non des vérificateurs. Or, souvent, l'interlocution se solde par la confirmation de la vérification*⁵⁹⁹ ».

Cette position justifierait de son faible recours qui ne concerne qu'une très petite proportion des contrôles fiscaux.

La réforme commencée de l'administration fiscale pourrait alors prendre en considération ses observations pour tenter de remédier à cette donne.

Section 2. Les frontières distendues des procédures de vérification

Les détournements de la procédure de vérification par l'administration fiscale

581. La simple recherche du renseignement fiscal se distingue des procédures de vérification à raison des garanties accordées au contribuable vérifié.

Il est reconnu que l'administration fiscale est tenue de faire part au contribuable de la nature de la procédure de contrôle qu'elle met en œuvre à son encontre et d'y associer les garanties légales (§1).

Le glissement d'une procédure de renseignements à celle d'une vérification sans que le contribuable soit effectivement en moyen de se défendre constitue une irrégularité substantielle de la procédure d'imposition.

Le contribuable est donc en mesure d'exiger le respect des périmètres d'application des procédures de vérification (§2).

⁵⁹⁹ Intervention de M. HAYAT au sein du colloque du 9 mars 200 sur le thème « *prévenir et régler à l'amiable les litiges fiscaux* », retranscrit dans *Les Nouvelles Fiscales*, 2000, étude express n°829.

§1. Des interventions balisées par la loyauté de l'action administrative ?

582. On ne saurait imposer à l'administration fiscale une restriction dans le choix de ses interventions et ce, en raison de deux paramètres.

Le premier touche à la finalité même de ces procédures, la lutte contre la fraude fiscale.

L'enjeu est colossal car l'on sait que par ce moyen l'administration se voit munie de mécanismes répressifs et préventifs qui visent légitimement à rétablir l'égalité entre contribuables.

A ce titre, cette mission est confortée par les juges qui ne sauraient limiter les prérogatives de l'administration fiscale.

Le second paramètre découle du premier en ce qu'il concerne la nature des pouvoirs de l'administration.

Doit-on rappeler que cette dernière est le service public des impôts et que pour cela, elle jouit de prérogatives attachées à l'action publique ?

La reconnaissance d'un pouvoir discrétionnaire est nécessaire pour l'exercice de sa mission et ne saurait être remis en cause.

583. A partir de ces différents éléments, la seule considération possible en vue de canaliser l'administration fiscale est de lui rattacher une limite tenant à sa déontologie, la loyauté dans la prise de décision.

Cette garantie devrait s'exprimer tant dans l'exercice de la procédure qu'au sein des suites contentieuses liées à cette dernière.

Cependant, il convient de remarquer qu'elle est en position d'instrumentaliser les rouages des procédures de contrôle (A) et que le contrôle opéré par les juges présente de sérieuses limites (B).

A. L'instrumentalisation des rouages des procédures de contrôle par l'administration

584. L'instrumentalisation des rouages de la procédure par l'administration fiscale provient de l'étendue de son pouvoir discrétionnaire (1).

L'organisation des services fiscaux permet également de mettre en cause l'impartialité du vérificateur qui sera à même d'influer sur la procédure mise en œuvre (2).

1. La place du pouvoir discrétionnaire de l'administration fiscale

585. Le pouvoir discrétionnaire est une notion attachée à l'action administrative.

Il correspond schématiquement au choix de prendre une décision et à son contenu.

Modulé dans le temps et adjoint aux contrôles fiscaux, il permet à l'administration fiscale de décider de qui, quand et où, elle procédera à ses procédures d'investigation.

586. La reconnaissance d'une telle prérogative va de pair avec les missions de vérification de la sincérité des déclarations fiscales du contribuable.

En effet, dans un souci d'efficacité de lutte contre la fraude fiscale, l'imprévisibilité attachée à l'action de l'administration fiscale est un gage supplémentaire d'efficacité.

C'est ainsi qu'elle se voit autorisée par les juges à procéder à l'exercice du droit de communication comme bon lui semble et ce, indépendamment de toute procédure annexe.

Cette faculté reconnue « *auprès des tiers, avant, pendant, ou après la vérification*⁶⁰⁰ » vise à consacrer la plénitude du pouvoir de l'administration fiscale en la matière, comme avec les demandes d'éclaircissements ou de justifications.

587. La mise en œuvre du pouvoir discrétionnaire reste cependant encerclé par les limites de l'état de droit et par le contrôle juridictionnel susceptible d'intervenir. Comme l'a indiqué A. Hauriou, « *Il y a eu jadis des actes discrétionnaires soustraits de façon complète à l'appréciation du juge, et, au fond, à l'emprise de la règle de droit. Il n'y en a plus depuis l'époque où, grâce au développement de certaines notions, et particulièrement du détournement de pouvoir, l'idée d'intérêt public a dominé complètement le droit administratif*⁶⁰¹ ».

Cette transposition au droit fiscal et à la légitime répression de la fraude fiscale est évidente dans la mesure où ces procédures ne cessent d'être encadrées tant par le législateur que par le contrôle des juges.

L'action de l'administration fiscale se trouve donc, in fine, limitée par les contraintes imposées par les textes et la jurisprudence.

⁶⁰⁰ CE, 7^o et 9^o sous-sect., 17 novembre 1986, René-Corail, req. n^o 52403, *Dr. fisc.*, 1987, n^o 11, comm. 566.

⁶⁰¹ A. HAURIUO, Le pouvoir discrétionnaire et sa justification, in *Mélanges Carré de Malberg*, Duchemin, 1977, p. 239 et 240.

588. Cependant, forte de son pragmatisme opérant, l'administration fiscale s'est vue parée de prérogatives de plus en plus diverses sans que les auteurs de la régulation fiscale et en particulier le juge, n'aient le temps de s'en emparer.

A la lumière d'une finalité identique, le contrôle de l'imposition du contribuable, la combinaison de ces procédures s'est réalisée pêle-mêle en influant sur les garanties accordées lors de ces contrôles.

Ce détournement de procédures joue, il est vrai, en faveur d'une plus grande flexibilité des moyens d'investigation mais ne correspond pas à la volonté initiale du législateur, la protection des droits du contribuable vérifié.

Le *statu quo* semble être trouvé avec l'harmonisation des garanties offertes lors de chaque procédure mais cette homogénéisation est encore perfectible et laisse une place à des interrogations sur la réalité et l'effectivité des droits et garanties que le contribuable est en mesure d'attendre.

589. Si le devoir de loyauté de l'administration a été affirmé par la Cour de cassation au regard de ses demandes d'informations dans un arrêt de principe⁶⁰², la Cour européenne fait également référence à ce principe fondé sur les articles 8 et 10 de la Convention.

L'administration est donc tenue « *dans ses investigations à un devoir de loyauté* » basé sur « *le principe de confiance légitime que le contribuable d'une société démocratique doit pouvoir placer dans l'administration fiscale* ».

2. Le devoir d'impartialité des agents vérificateurs

590. Les agents vérificateurs sont soumis en principe et selon la charte du contribuable vérifié à une obligation de loyauté.

Les juges ont fait découler de ce caractère un trait particulier relatif à l'impartialité personnelle du vérificateur à l'égard du contribuable vérifié.

Le Conseil d'Etat a reconnu que cette qualité requise pouvait jouer sur la régularité de la procédure dans une décision en date du 1^{er} décembre 2008⁶⁰³.

591. Cette prise de position semble relativement rigide mais n'exclut pas, comme le relève l'un des commentateurs⁶⁰⁴, « *une application mesurée et raisonnée de la théorie de*

⁶⁰² Cass. com., 18 juin 1996, *Peysselier*, n°94-17312, *RFJ* 11/96, n°1363, p. 775.

⁶⁰³ CE, 9^e et 10^e sous-sect., 1^{er} décembre 2008, n°292166, min. c/ SCI Strasbourg, *RJF* 2/09, n° 142, p. 104.

l'apparence, qui n'aboutirait pas à suspecter le vérificateur de partialité subjective du seul fait qu'il connaît le contribuable. Tout est donc affaire de circonstance. »

La portée de cette affaire n'est cependant pas sans comporter des incidences sur le pouvoir de contrôle de l'administration même si elle correspond quelque peu à la déontologie actuelle des services fiscaux⁶⁰⁵.

En l'espèce, la sanction touche une procédure dans laquelle la problématique de l'impartialité du vérificateur est mise en cause dans le cadre d'un conflit par personnes interposées mais nous pouvons dès lors extrapoler sur le fait que la réglementation fiscale puisse un jour appréhender ce mécanisme tout au long de la procédure d'imposition.

592. La suspicion légitime d'un lien entre les agents de l'administration et les parties au contrôle relève d'une illégalité tangible qu'il convient de dénoncer.

De plus, l'exigence d'impartialité découle de l'application des principes généraux du droit⁶⁰⁶ qui, par définition, transcende les textes.

Cependant, on ne peut penser que les agissements du législateur iront dans un sens aussi poussé dans la mesure ou fort heureusement, ce genre de situations reste exceptionnel.

593. L'intérêt de cette décision repose sur la perception de la sécurité juridique somme toute relative que le contribuable est en mesure d'attendre des procédures de vérification.

L'impartialité du vérificateur doit être basée sur des faits objectifs, ce qui exclut à priori la condamnation de sa partialité subjective, comme en témoigne l'absence de jurisprudence fiscale à ce sujet, et bien que ce fait soit puni en droit administratif concernant les fonctionnaires.

E. Mitard⁶⁰⁷ relève à ce sujet que « *l'impartialité subjective se conçoit comme un principe d'action des fonctionnaires publics* » qui est condamnée notamment lorsque ce dernier a un intérêt personnel à l'affaire, et que l'impartialité objective doit être conceptualisée comme le « *principe de fonctionnement des organes administratifs* ».

Cette distinction a été opérée notamment par le CEDH qui liait l'impartialité objective aux fonctions exercées et l'impartialité subjective à la personnalité de l'individu⁶⁰⁸.

⁶⁰⁴ B. JOLY, *Dr. fisc.*, 2009, n°4, p. 18.

⁶⁰⁵ C'est ainsi que par exemple, les services fiscaux évitent d'envoyer un vérificateur contrôler deux fois de suite la même entreprise.

⁶⁰⁶ CE, 29 avril 1949, *Bourdeaux*, req. n° 82790, *Rec. Lebon*, 1949, p. 188.

⁶⁰⁷ E. MITARD, L'impartialité administrative, *AJDA*, 1999, p. 478.

⁶⁰⁸ CEDH, 1^{er} octobre 1982, *Piersack c/ Belgique*, n° 8692/79, *Rec. CEDH* 1982, série A, n° 53930.

En effet, l'approche objective étant liée à l'organe qui prend la décision, il s'agit d'éviter tout doute sur le préjugement de l'affaire.

594. En droit fiscal français, nous pouvons relever quelques exemples d'atteintes à l'impartialité objective. Tel est le cas avec un agent des impôts qui a siégé au sein de la Commission départementale des impôts et qui, de ce fait, ne peut plus statuer sur un recours hiérarchique attribué au même dossier⁶⁰⁹.

En ce qui concerne la décision de décembre 2008, le juge se penche et ce, compte tenu du contexte, sur le risque d'impartialité de la vérificatrice aux yeux des tiers.

Or l'examen des éléments objectifs des circonstances ne faisait aucun doute en l'espèce.

Les juges reconnaissent ainsi que la vérification « *ne pouvait être regardée par les tiers comme ayant présenté toutes les garanties d'impartialité requises* ».

Nous constatons ici qu'un nouveau problème se pose, celui du jugement en amont du lien qui unit le vérificateur aux tiers susceptible de vicier la procédure.

595. Le problème se déplace des agissements même de la personne du vérificateur sur la connaissance de l'administration fiscale de la potentielle interférence de la sphère privée et personnelle du vérificateur avec le contribuable contrôlé.

Avec cette réflexion, nous entrons sur un terrain glissant où nous ne pouvons encore apporter de réponses car les intervenants au contrôle ne sont, quoi qu'il en soit, non armés pour préjuger de leur confrère et encore moins habilités à se livrer à « *un examen de conscience* »⁶¹⁰.

Cela nous amène à relativiser d'une certaine manière la portée de cette solution rendue par les juges et à lui conférer une avancée, certes, dans les garanties que le contribuable est à même d'attendre d'une vérification, mais non une révolution dans l'organisation des services fiscaux.

B. Le contrôle juridictionnel des garanties attachées à la loyauté de l'action administrative

596. Le contrôle juridictionnel des garanties attachées à la loyauté de l'action administrative peut s'analyser au regard du principe d'indépendance des procédures pénales

⁶⁰⁹ CAA Lyon, 10 novembre 2004, req. n° 98150, *RJF* 3/05, n° 248, concl. G. Gimenez.

⁶¹⁰ Cf. O. Fouquet, L'impartialité des vérificateurs fiscaux, *Revue administrative*, 2009, n° 369, p. 253 à 255.

et fiscales (1) mais également avec une décision du Conseil d'Etat touchant à l'impartialité des supérieurs hiérarchiques dans la mise en œuvre de la procédure de vérification (2).

1. La remise en cause partielle du principe d'indépendance des procédures pénales et fiscales

Une harmonisation partielle des garanties du contribuable

597. Ce principe d'origine prétorienne affirmant que ces deux procédures sont indépendantes l'une de l'autre trouve un écho dans la protection des garanties accordées au contribuable.

Les deux ordres de juridiction s'emploient à renforcer ses droits de la défense même si leurs jurisprudences ne s'accordent pas sur tous les points.

598. Avant la brèche ouverte par la Cour de cassation par un arrêt de 1978, la même juridiction pénale refusait de sursoir à statuer, lorsque deux procédures étaient pendantes devant le juge répressif et le juge de l'impôt, en raison du fait que « *les poursuites pénales instaurées sur la base de l'article 1741 du CGI et de la procédure administrative (...) sont par leur nature et leur objet différentes et indépendantes l'une de l'autre*⁶¹¹ ».

La conséquence première était que le contribuable ne pouvait se prévaloir, au cours de l'audience, d'une irrégularité qui frappait la procédure de contrôle et qui avait servi à établir son imposition.

Cette prise de position a été assouplie par la Cour de cassation alors que le Conseil d'Etat campe sur ses positions antérieures.

599. En effet, la contestation de la régularité de la procédure de vérification devant le juge répressif est apparue avec le contrôle du respect des prescriptions de l'article L. 47 du LPF.

L'arrêt « *Venutolo* » du 4 décembre 1978⁶¹² consacre ainsi la possibilité pour le juge pénal de s'assurer du respect des garanties du contribuable durant la procédure de vérification malgré la règle de l'autonomie des procédures administratives et pénales.

⁶¹¹ Cass. crim., 16 mai 1968, *sem. Jurid. éd. gén.*, 1969, II, 15803.

⁶¹² Cass. crim., 4 décembre 1978, *Venutolo*, req. n° 77-93.423, *Dr. fisc.*, 1979, n°25, comm. 1297 ; *Bull. crim.* 1978, n°340.

En l'espèce, il s'agissait de l'absence de notification, au contribuable, de la faculté de se faire assister d'un conseil de son choix entraînant la nullité de la procédure fiscale.

Cette exception basée sur cette jurisprudence s'est développée dans l'objectif d'améliorer les droits de la défense.

Même si la Cour de cassation se refuse encore de sanctionner le non respect de certaines garanties accordées au contribuable comme la durée excessive de la vérification sur place⁶¹³ ou bien encore la réception tardive de l'avis de vérification⁶¹⁴, elle s'emploie cependant à un rapprochement qui lui est refusé par le Conseil d'Etat.

600. Le juge administratif maintient sa jurisprudence et considère qu'il ne lui appartient pas de prononcer l'irrégularité de la procédure d'imposition et ce, même si la procédure pénale est entachée de nullité.

Pour ce faire, il attache une importance particulière à la régularité de la communication des pièces et focalise son contrôle dessus. Il porte son attention sur le fait que « *l'administration fiscale a obtenu régulièrement communication des pièces détenues par l'autorité judiciaire* » et qu'ainsi « *la circonstance que certaines de ces pièces ont été ultérieurement déclarées nulles par le juge pénal est sans influence sur la régularité de l'exercice par l'administration de son droit de communication* ⁶¹⁵ ».

La communication régulière a donc pour effet d'absorber les irrégularités de la procédure judiciaire. Les juges confortent ainsi « *l'effet purificateur de la fonction écran du droit de communication* ⁶¹⁶ » en cautionnant l'utilisation de documents considérés comme illicite par le juge pénal.

601. Cette observation nous conduit à une interrogation concernant le prolongement du devoir de loyauté au sujet des renseignements utilisés pour établir l'imposition par l'administration fiscale.

Cette jurisprudence met à mal ce principe en acceptant la production de documents illicites fournis par l'administration et étant reconnus comme tels par le juge pénal.

⁶¹³ Cass.crim, 6 juin 1977, *Bull. crim*, 1977, n° 203.

⁶¹⁴ Cass. crim., 27 janvier 1992, req. n° 90-87.501, JurisData n° 1992-001359.

⁶¹⁵ CE, 6 décembre 1995, *Navon*, req. n° 90914 et CE, 10 juillet 1996, req. n° 160164, *Dr. fisc.*, 1996, n° 43, comm. 1308.

⁶¹⁶ S. RAIMBAULT DE FONTAINE, Du principe d'indépendance des contentieux pénal et fiscal à l'unité des procédures fiscales répressives, *RFFP*, 1996, p. 117.

Cette discordance est préjudiciable pour le maintien d'un niveau de garanties nécessaire à la protection du contribuable et amène avec elle l'idée d'un réaménagement du principe prétorien de l'indépendance des procédures fiscales et pénales.

2. Le désaveu de l'intérêt de l'interlocuteur départemental par le Conseil d'Etat

602. Nous avons déjà eu l'occasion de remarquer l'influence du devoir d'impartialité des agents de l'administration fiscale sur l'organisation des procédures de contrôle.

Par une décision du Conseil d'Etat en date du 5 mai 2010⁶¹⁷, les juges affaiblissent lourdement la portée pratique de ce principe et cantonne le rôle de l'interlocuteur départemental à l'aspect procédural sans lui attacher la neutralité nécessaire à l'efficacité de son recours pour le contribuable.

603. Il est établi depuis longue date que, pour assurer les garanties qu'offre le fonctionnement d'un organe administratif, les fonctionnaires qui ont eu à connaître de l'affaire doivent être écartés de sa composition⁶¹⁸.

Le Conseil d'Etat s'est approprié cette jurisprudence pour la composition de la CDI en faisant prévaloir une approche objective et en estimant contraire la participation à cette commission de l'interlocuteur départemental qui avait expressément pris parti sur le litige⁶¹⁹.

Par la suite, les juges apportèrent des précisions quant à la personne sur laquelle ce principe s'applique en refusant d'y inclure l'inspecteur principal.

C'est ainsi qu'il fût reconnu que « *le fait que l'inspecteur principal, mentionné dans l'avis de vérification, ait participé à une séance de la CDI, que celle-ci ait été ou non compétente, n'affecte pas la garantie substantielle de pouvoir obtenir, avant la clôture de la procédure de redressement, un débat avec ce supérieur hiérarchique* ⁶²⁰ ».

604. Les difficultés soulevées dans cette décision relèvent de la question de savoir si le principe d'impartialité objective s'applique ou non à l'interlocuteur départemental.

Il est certain que sa présence au sein de la CDI en tant que représentant de l'administration implique qu'il ait eu connaissance des faits litigieux.

⁶¹⁷ CE, 9^o et 10^o sous-sect., 5 mai 2010, *min. c/ SCI Agora*, req.n^o 308430, concl. P. Collin, note A. Angotti : JurisData n^o 2010-006281.

⁶¹⁸ CE, 8^o sous-sect. 24 mars 1995, *Bouthemy*, req. n^o 122219.

⁶¹⁹ CE, 13 juillet 1968, *min. c/ Malherbaud*, req. n^o 62749 et req. n^o 67440, *Rec. Lebon* 1968, p. 947.

⁶²⁰ CE, 8^o et 3^o sous-sect., 30 mars 2007, *SA TMUA*, req. n^o 271787, *Dr. fisc.*, 2007, n^o 42, comm. 925.

Les juges ont tranché, dans ce cas, en la défaveur de l'application de ce principe d'impartialité en rappelant qu'en l'espèce, le débat avec l'interlocuteur départemental avait pu avoir lieu de manière effective et ont fait ainsi une application de leur jurisprudence antérieure.

605. La nature du recours hiérarchique est au centre de la décision comme le rappelle P. Collin dans ses conclusions en s'appuyant sur la lecture de la charte du contribuable qui « *ne permet pas de considérer que la saisine de l'interlocuteur départemental serait autre chose qu'un recours hiérarchique, c'est à dire un recours formé auprès d'un membre de l'administration et non auprès d'une personnalité indépendante de l'une et l'autre des parties au futur litige fiscal potentiel* ».

Cette prise de position a pour conséquences factuelles de limiter le rôle de l'interlocuteur départemental en présentant le dossier devant une personne qui le connaît déjà. S'il était recherché dans cet entretien « *un regard neuf, impartial et distancié par rapport aux services de contrôle* ⁶²¹ », la participation de ce dernier à la séance de la CDI et potentiellement, le soutien qu'il apporte aux positions de l'administration, porte inéluctablement atteinte et ce, de manière objective, à l'impartialité des débats.

606. Cette solution diverge avec la position de la Cour de cassation qui juge incompatible le fonctionnaire qui a pris position sur le bien fondé d'un redressement et sa désignation en tant qu'interlocuteur départemental⁶²².

607. En tout état de cause, la doctrine déplore la position du Conseil d'Etat et estime que cette décision est a même de « *décourager la saisine de l'interlocuteur départemental* » et que « *le contribuable qui n'aura rien à espérer d'un recours hiérarchique supplémentaire risque d'engorger un peu plus les tribunaux avec un contentieux dont la pertinence aurait être pu discutée* ⁶²³ ».

⁶²¹ Cf. concl. de G. Gimenez sous CAA Lyon, 2^o ch., 10 novembre 2004, SA Cotton club 21, req. n^o 98LY00510.

⁶²² Cass. com., 23 avril 2003, SCI Les Capucins, req. n^o 00-19539, Bull. civ., 2003, IV, n^o 61, p. 70.

⁶²³ A. ANGOTTI, Participation de l'interlocuteur départemental à la CDI : le devoir d'impartialité en question, Dr. fisc., 2010, n^o 28, comm. 421.

§2. Le respect des périmètres d'application des procédures de vérification

608. La mise en œuvre effective des procédures de vérification met à rude épreuve les droits et garanties du contribuable vérifié notamment lorsque s'imbriquent des procédures de contrôle entre-elles.

Il convient de mettre en exergue la combinaison existante entre la vérification de comptabilité et le contrôle inopiné (A) avant enfin de nous pencher sur la vraie nature de l'ESFP (B).

A. La combinaison entre la vérification de comptabilité et les contrôles inopinés

609. La vérification de comptabilité apparaît, paradoxalement à l'ESFP, comme une procédure balisée assortie d'un régime particulièrement protecteur pour le contribuable.

Cependant, cette procédure se retrouve dans bien des cas confrontée au pragmatisme de l'administration fiscale qui n'hésite pas à combiner ces différents outils de contrôle, et à lui faire connaître une réalité bien moins protectrice qu'il n'y paraît (1).

L'étendue des investigations et leur finalité transgressent l'esprit initial des procédures de contrôle pour lesquelles elles sont mises en œuvre (2).

1. Les contours incertains du droit d'enquête

610. Issus des articles L. 80 F à L. 80 J du LPF, le droit d'enquête est une procédure administrative visant à déceler les manquements aux règles de facturation auxquelles sont tenus les assujettis à la TVA.

Il va permettre aux agents de l'administration d'intervenir de manière inopinée⁶²⁴ et se différencie ainsi des autres procédures de contrôle de vérification, du droit de communication et des perquisitions fiscales.

Par principe et selon l'article L. 80 H alinéa 3 du LPF, les constatations matérielles opérées lors de la mise en œuvre du droit d'enquête ne sont opposables au contribuable que dans le cadre des autres procédures de contrôle mentionnées à l'article L. 47 du LPF pour les impositions de toute nature et également, lors de la mise en œuvre d'une procédure de visite et de saisie.

⁶²⁴ Inst. 2 décembre 1992, 13 K-3-92 et D. adm. 13 K-422, 1^{er} juin 2001.

Cependant, l'absence de garanties du contribuable lors de la mise en œuvre de ce contrôle est susceptible de faire naître des craintes d'abus⁶²⁵.

Concernant le champ d'application du droit d'enquête

611. Comme nous l'avons indiqué, le propre du droit d'enquête est qu'il soit réalisé de manière inopinée et la seule garantie dont bénéficie le contribuable sur la nature de cette intervention est la remise d'un avis comportant des renseignements sur l'enquêteur, sur l'assujetti et la date de l'intervention qui peut se réaliser soit dans les locaux professionnels du redevable, soit dans ceux de l'administration.

Cette procédure souffre d'imprécisions : aucun élément ne nous permet de limiter son nombre d'intervention, sa durée ou bien encore l'examen à plusieurs reprises des mêmes documents pour la même période.

Seul l'article L. 102 B du LPF contient le droit d'enquête pour une période de six ans.

612. La facilité d'emploi de cette procédure par l'administration fiscale ressort de la nécessité de lutter contre les infractions aux règles de facturation et notamment contre la fraude à la TVA au niveau communautaire.

En effet, il a pour objet de déceler les manquements relatifs aux opérations effectuées par les Etats membres de la Communauté.

Or l'étude de l'instruction administrative régissant cette procédure soulève des interrogations tenant à sa territorialité en plaçant les départements d'outre-mer⁶²⁶ comme territoire d'exportation par rapport à la France métropolitaine au même titre que les pays tiers selon l'article 294 alinéa 2 du CGI.

La vocation du droit d'enquête dépasserait-elle alors le cadre initial dans lequel il était confiné ?

613. De surcroît, en l'absence de dispositions législatives claires à ce sujet, cette procédure pourrait également s'étendre non plus uniquement à la TVA mais également aux autres impôts.

⁶²⁵ Cf. R. DUFOURG, Le droit d'enquête ou la vérification de comptabilité qui n'ose dire son nom, *Les Nouvelles Fiscales*, 2002, étude express n°879.

⁶²⁶ A l'exception de la Guyane.

Cette caractéristique place les contribuables assujettis à cette matière dans une situation de déséquilibre au regard des autres.

Cette inégalité de traitement pourrait être appréhendée par le Conseil d'Etat sur le fondement de l'article 14 de la CESDH qui prohibe toute forme de discriminations.

614. Le droit d'enquête se révèle être encore plus préjudiciable pour les contribuables en raison des constatations qui y sont faites et qui peuvent déborder sur des procédures en théorie exclues de son champ d'application.

La possibilité de constater un détournement de procédure et de pouvoir est bien présente.

Sur le fond

615. La nature du droit d'enquête ne s'entend pas de la même manière que le droit de visite et de saisie.

Sa mise en œuvre correspond à « *une simple procédure de constatation ne pouvant être assortie d'aucune sanction ni donner lieu à poursuite*⁶²⁷ ».

Cependant ce contrôle portant sur la forme est difficilement différenciable, dans les faits, du contrôle effectivement opéré sur le fond.

L'apparence d'une vérification de comptabilité déguisée tient de l'ambiguïté de l'article L. 80 F du LPF concernant le cas des fausses factures.

S'agit-il, comme le relève le Professeur Noël, d'un simple contrôle de forme ou l'administration procède-elle déjà à ce stade d'une appréciation du fond⁶²⁸ ?

Cette problématique « *délicate et loin d'être évidente* » est mise en exergue par l'attitude des juges divisée.

616. En effet, s'il est convenu que les faux et usage de faux en écriture selon qu'ils relèvent soit de l'article 441-1 et 441-2 du Code pénal ou de l'article 1741 du CGI sont écartés de l'application de l'article L. 80 F du LPF au profit de l'article L. 16 B du LPF, la jurisprudence fiscale n'est pas unanime à ce sujet.

La Cour de cassation se montre fidèle aux dispositions légales en considérant que les fausses facturations des assujettis à la TVA ne peuvent être recherchées dans le cadre du droit d'enquête⁶²⁹.

⁶²⁷ M. CHARASSE, JO Sénat CR 18 juin 1992, p. 1854.

⁶²⁸ Art. préc. cit.

La portée de cette solution peut être cependant critiquée au regard de l'article 85 de la loi n°97-1269 du 30 décembre 1997 permettant, au sein du droit d'enquête, d'infliger des amendes pour les factures de complaisance prévues par l'article 1737, I, 1 du CGI.

617. L'administration fiscale quant à elle, se livre à une interprétation extensive des articles L. 80 F et L. 80 H du LPF⁶³⁰ pour considérer que le droit d'enquête s'applique aussi aux fausses factures⁶³¹. En cela, elle n'est donc pas tenue par la procédure de perquisition fiscale et rejoint la doctrine administrative.

618. Cette prise de position par la haute juridiction administrative n'est pas exempte de toute critique car elle permet de témoigner de toute la force des pouvoirs de l'administration. Comme le relève le Commissaire du gouvernement S. Verclytte sur cette affaire, « *le législateur a entendu (...) doter l'administration d'un contrôle exhaustif du respect des règles de facturation, envisagées comme un tout (...) L'administration pouvait donc rechercher l'existence de factures fictives sans passer par la procédure de l'article L. 16 B et n'a pas, ce faisant, procédé à une vérification de comptabilité*⁶³² ».

619. Ces considérations paradoxales nous permettent de nous interroger légitimement sur la portée effective de la loi et sur les prérogatives de l'administration en matière de droit d'enquête.

Si par principe, « *il devrait rester une étape préalable servant de base aux éventuelles vérifications ultérieures plus approfondies et ne doit pas empiéter sur le terrain de la vérification de comptabilité*⁶³³ », il n'en reste pas moins que l'administration fiscale opère, dans certains cas, un véritable contrôle sur le fond des éléments détenus à cette occasion en bafouant les droits de la défense.

Il appartient alors au seul contribuable de se montrer très vigilant à l'exercice de cette procédure exorbitante du droit commun.

⁶²⁹ Cass. com., 1^{er} décembre 1995, *Sté Le Pain Campagnard*, n° 2206 P, *RJF* 3/96, n°312.

⁶³⁰ Elle s'appuie également sur les travaux préparatoires de la loi 92-677 du 17 juillet 1992 dont ces dispositions législatives sont issues.

⁶³¹ CE, 9^o et 10^o sous-sect., 11 août 2006, *Sté Erdimeca*, req. n°277357, *RJF* 12/06, n°1560.

⁶³² S. VERCLYTTE, concl. sur CE, 11 août 2006, *BDCF* 12/06, n°154.

⁶³³ R. d'HONNEUR et V. LAZIMI, *Le droit d'enquête auprès des assujettis à la TVA, Lamy contrôle fiscal et contentieux*, 2005, étude 303.

2. Le risque de débordements liés à la nature du contrôle inopiné

620. Si le contrôle inopiné s'inscrit dans le cadre de la vérification de la comptabilité, il ne saurait pour autant se confondre avec cette même procédure.

Toute la difficulté réside alors dans la délimitation du contrôle et dans les constatations qu'il est permis de faire par l'agent des impôts mandaté à cet effet.

Les risques de débordements du contrôle inopiné proviennent des caractéristiques de sa procédure **(a)** et en raison du contrôle des juges **(b)**.

a. Les errements procéduraux du contrôle inopiné

621. Bien que considérée pendant plusieurs années comme illégal par le juge en l'absence d'une consécration législative expresse, la mise en œuvre du contrôle inopiné conditionne effectivement la capacité de l'administration à mener à bien ses missions de lutte contre la fraude.

La jurisprudence a ainsi cherché à canaliser cette procédure de contrôle, elle-même consciente de la pertinence de sa mise en œuvre en raison du montant de la perte à gagner en matière de TVA.

622. La conciliation du contrôle inopiné et des droits du contribuable est intervenue de manière remarquable au sein d'une décision du Conseil d'Etat en date du 7 mai 1982⁶³⁴.

Avec cette solution, les juges ont sanctionné de manière étincelante l'absence de délai nécessaire pour se faire assister d'un conseil.

La problématique des contrôles inopinés fût alors posée par P.F Racine⁶³⁵ par les termes suivants : « (...) *Pour limiter les conséquences de la décision du 7 mai, l'administration a le choix entre trois voies : la voie juridictionnelle, la voie réglementaire et la voie législative. C'est cette dernière voie qui nous paraît la plus sûre : mieux vaut en effet exposer au grand jour la nécessité d'interventions inopinées, à certaines conditions, pour la faire consacrer de manière indiscutable* ».

Nous retrouvons là toute l'ambivalence attachée à la pratique des contrôles inopinés.

⁶³⁴ CE, 7 mai 1982, req. n° 18920, *RJF* 7/82, p. 354.

⁶³⁵ P. F RACINE cité par J.C DRIE, *Procédures de contrôle fiscal. La voie de l'équilibre*, L'Harmattan, coll. Finances publiques, 2005, p. 65.

Bien que présentant le mérite d'être un moyen efficace de prise de renseignements sur le terrain, cette procédure se doit d'être encadrée et la solution contentieuse n'est pas la plus satisfaisante dans la reconnaissance d'un statut protecteur pour le contribuable.

623. C'est ainsi que les pouvoirs publics furent conduits à légaliser cette méthode d'intervention par la loi n° 82-1126 du 29 décembre 1982, validant cette pratique administrative et se parant d'une arme supplémentaire et non négligeable de lutte contre la fraude fiscale.

Le Ministre en charge du budget avait alors souligné l'esprit dans lequel il devait s'effectuer à savoir que « *les contrôles inopinés existent mais ils doivent rester un moyen exceptionnel de lutte contre la fraude importante ou significative (...) Il s'agit de simples constatations matérielles et non pas de l'examen critique de documents comptables*⁶³⁶ ».

624. La mise en œuvre du contrôle inopiné correspond à l'amenuisement du risque de voir l'entreprise, pendant le délai qui lui est consenti entre la remise de l'avis et le début des interventions, de dissimuler des éléments qui pourraient fausser l'appréciation matérielle de la fraude.

625. Précisé au sein de l'article 47 al. 4 du LPF⁶³⁷, il correspond, avant toute vérification de comptabilité, à une constatation « *à l'imprévu* » des faits participant à la constitution d'une fraude fiscale⁶³⁸ selon la doctrine.

Cette faculté reconnue d'utiliser ce contrôle comme le précédent à la vérification de comptabilité correspond à la nature de l'impôt concerné, la TVA.

En effet et selon ce même article, « *en cas de contrôle inopiné tendant à la constatation matérielle des éléments physiques de l'exploitation ou de l'existence des documents comptables, l'avis de vérification de comptabilité est remis au début des opérations de constatations matérielles. L'examen au fond des documents comptables ne peut commencer qu'à l'issue d'un délai raisonnable permettant au contribuable de se faire assister par un conseil* ».

⁶³⁶ JO, Débats, AN, séance du 19 novembre 1982.

⁶³⁷ Issu de la loi n° 82-1126 du 29 décembre 1982.

⁶³⁸ Cf. T. LAMBERT fait référence à l'établissement de « *la matérialité de la fraude* » dans l'article intitulé effet de surprise et contrôle fiscal : le contrôle inopiné, *BF* 10/03, p. 671.

626. Le contrôle inopiné s'inscrit dans la même lignée que la vérification de comptabilité mais il ne peut correspondre à un examen critique de la situation fiscale.

Certes, nous devons lui reconnaître des similitudes procédurales puisqu'il commence par la remise d'un avis de vérification mais il diffère par son objet de cette procédure de contrôle car, par définition, il se contente d'un recueil de renseignements nécessaire à la lutte contre la fraude.

C'est ainsi que le commencement d'un contrôle inopiné ne fait pas courir le délai de la vérification de comptabilité prévu à l'article L. 52⁶³⁹.

627. Le risque de confusion entre la mise en œuvre d'un contrôle inopiné et la vérification de comptabilité tient à l'attitude des juges qui, au fil de la jurisprudence, n'a cessé d'alimenter la controverse.

Soucieux d'une protection efficace des droits du contribuable, certaines décisions n'ont cependant pas hésité à l'inclure dans la vérification de comptabilité et ce, notamment en raison d'une application littérale de la charte des contribuables⁶⁴⁰.

La solution se rapportait au fait que lorsque le contribuable était en présence d'un contrôle inopiné suivi d'un examen au fond de la comptabilité, la date correspondant au début de la vérification correspondait à celle à laquelle il avait eu lieu.

Le Conseil d'Etat est venu clairement mettre un terme à ses tergiversations en rappelant qu'un contrôle inopiné ne constitue en aucun cas le commencement d'une vérification de comptabilité⁶⁴¹.

b. Les insuffisances du contrôle des juges

628. Il nous faut insister sur l'objet du contrôle inopiné qui par principe, se contente d'une constatation des faits.

Cette prise de renseignements diffère de l'examen critique de la vérification de comptabilité.

Malgré le lien intime qui les unit, les garanties du contribuable en matière de contrôle inopiné sont sensiblement différentes et bien moindres en raison de son objet.

⁶³⁹ En vertu de l'art. L. 52 du LPF, la vérification sur place de la comptabilité des entreprises dont le chiffre d'affaires n'excède pas les limites du régime simplifié ne peut s'étendre sur une durée supérieure à trois mois. Le point de départ est la date au jour duquel le vérificateur procède à des investigations comptables.

⁶⁴⁰ Par exemple, TA Lyon, 4^e ch., 6 mai 1999, *Buricand*, n°91-1260, 91-1287 et 91-1292, *RJF* 12/99, n°1570.

⁶⁴¹ CE, 5 février 2009, *Chang Yuk Wong, Dr. fisc.*, 2009, n°11, comm. 242, concl. N. Escaut.

Si nous ne pouvons pas émettre de doute sur la légitimité de la lutte contre la fraude fiscale, nous pouvons nous interroger dans un premier temps sur les conditions qui poussent à la mise en œuvre de cette procédure exceptionnelle.

En effet, si le contrôle des juges se place sur la nature des investigations menées par le contrôleur, ces derniers se refusent à se prononcer sur le bien-fondé des motifs qui ont poussé l'administration à procéder à un contrôle inopiné⁶⁴².

Il convient de remarquer à quel point l'office des juges ne saurait en rien restreindre le pouvoir de l'administration dans l'opportunité des procédures à mettre en œuvre.

En raison du particularisme de la fraude à la TVA et son montant, dans ce cas, la légitimation d'une telle procédure est inévitablement à chercher dans ses finalités de lutte contre la fraude fiscale.

629. De surcroît, il faut noter que dans l'exercice du contrôle inopiné, les irrégularités commises par l'administration ne peuvent être soulevées par le contribuable que si les éléments en cause ont servi pour asseoir la nouvelle imposition.

Dans de telles circonstances, le fait pour le vérificateur d'avoir réalisé un inventaire des stocks avant même l'envoi de l'avis de vérification est sans conséquences devant les juges⁶⁴³.

630. De manière générale, la jurisprudence devrait s'atteler à renforcer son contrôle sur l'appréciation critique des éléments relevés tendant à son annulation.

A titre d'exemple, le contrôle inopiné est reconnu par les juges lorsque l'agent des services fiscaux a « constaté », la fréquentation et les plages horaires de fonctionnement d'un manège, le nombre de passagers par chariot, la cadence de départ et la durée des tours de manège⁶⁴⁴.

Or, ces différents aspects ressemblent à une reconstitution de recettes comme le souligne C. de la Mardière⁶⁴⁵ qui suppose un examen critique de la comptabilité.

Dans ce cas, les garanties du contribuable sont insuffisantes et l'assistance d'un conseil serait nécessaire.

⁶⁴² CE, 8^o et 3^o sous-sect., 15 février 1999, *SARL Sporting Plage*, req. n°187962, *RJF* 4/99, n°444.

⁶⁴³ CE, 23 novembre 1998, *SARL Le Mousquetaire*, req. n° 158511, *RJF* 01/99, n°86.

⁶⁴⁴ TA Melun, 19 novembre 1996, *Maury*, n°95-10295, *RJF* 2/97, n°146.

⁶⁴⁵ C. de la MARDIERE, *La preuve en droit fiscal*, Litec, 2009, coll. LexisNexis, p. 260.

B. La vraie nature de l'ESFP

La mise en cause du caractère non contraignant de L'ESFP

631. Aussi surprenant qu'il puisse y paraître, L'ESFP ne revêt pas de caractère contraignant et autrement dit, le contribuable n'est pas obligé de répondre aux demandes de renseignements de l'administration formulées lors de cette procédure de vérification.

Cette solution fût retenue dans une décision de principe du Conseil d'Etat en date du 19 décembre 1984⁶⁴⁶ en se fondant sur l'indépendance de la procédure des demandes d'éclaircissements et de justifications et de l'ESFP.

En l'espèce, la doctrine s'accorde sur le fait que la solution retenue n'aurait pu être différente car « *elle procède de la constatation que la loi fiscale ne donne aucune définition de la vérification approfondie de situation fiscale d'ensemble : ni les obligations du contribuable, ni les pouvoirs des vérificateurs n'y sont précisés*⁶⁴⁷ ».

632. Si ce raisonnement juridique ne peut être mis en cause car l'on ne saurait contraindre le contribuable lorsque la loi ne le prévoit pas, il laisse derrière lui des conséquences difficilement conciliables avec les droits et les garanties du contribuable.

En effet, si la pratique de l'ESFP n'est pas contraignante en droit, elle l'est pourtant en fait⁶⁴⁸. Comment, un contribuable de bonne foi pourrait-il ne pas répondre aux sollicitations de l'administration et, par exemple, ne pas se présenter sur les lieux du déroulement du contrôle ?

Cette solution est admise par la jurisprudence⁶⁴⁹ mais elle n'a pas un retentissement aussi franc pour les contribuables.

La confusion est entretenue par la position des juges et consolide à certains égards l'absence de loyauté de l'administration fiscale dans la mise en œuvre de cette procédure.

Comme elle le fait déjà au sujet des demandes de renseignements, elle ne l'oblige pas à informer le contribuable du caractère non contraignant de l'ESFP dans l'avis de vérification qui lui est envoyé⁶⁵⁰.

⁶⁴⁶ CE, sect., 19 décembre 1984, req. n° 34731, *RJF* 2/85, n° 190.

⁶⁴⁷ J. GAEREMYNCK, La vérification approfondie de situation fiscale d'ensemble. Combinaison avec la procédure de demandes d'éclaircissements et de justifications, *RJF* 2/85, p. 91.

⁶⁴⁸ J. GAEREMYNCK, art. préc. cité.

⁶⁴⁹ CE, 6 avril 1987, req. n° 56643, *RJF* 6/87, comm. 599.

⁶⁵⁰ CE, 9° et 8° sous-sect., 13 novembre 1998, *Bavencoff*, req. n° 133808, *RJF* 1/99, n°34.

633. Le silence de l'administration par rapport au caractère non contraignant de l'ESFP est admis tout au long du déroulement de la procédure.

En ce sens, il concerne les cas où l'administration fiscale demande la production de documents concernant la trésorerie personnelle du contribuable⁶⁵¹.

Cette absence de précision tient également de la loi et au fait que rien n'oblige le contribuable à conserver les justificatifs de ses comptes courants.

634. Si nous admettons le caractère non contraignant de l'ESFP et que l'on considère que cette question est tranchée, pourquoi alors l'assortir d'une panoplie de garanties pour le contribuable⁶⁵² ?

Qui plus est, si l'on retire définitivement le caractère contraignant de l'ESFP, cette procédure est à ranger non plus comme une vérification, mais comme une simple demande de renseignements.

L'office des juges en la matière est indéniablement préjudiciable pour les contribuables en se refusant à trancher cette problématique et en entretenant le doute sur la réalité du débat oral et contradictoire.

635. Nous voyons bien à quel point « *la portée de la règle de droit* » est paradoxale pour la situation du contribuable surtout lorsque l'administration met en œuvre les demandes d'éclaircissements et de justifications de l'article L. 16 du LPF.

Cette deuxième modalité d'exercice de l'ESFP possède quant à elle un caractère contraignant et l'absence de réponses du contribuable peut le conduire au mécanisme de la taxation d'office.

Ce mélange des outils de contrôle de l'administration contribue à perdre le contribuable dans ses devoirs et obligations et comme le rappelle J.C Drie, « *soit l'ESFP est contraignant, soit il ne l'est pas, mais il ne peut être les deux à la fois, sinon à confondre la procédure de l'article L. 12 du LPF avec celle de l'article L. 16 du LPF, ce que le juge se refuse à faire*⁶⁵³ ».

⁶⁵¹ CE, 9^o et 8^o sous-sect., 28 juillet 1993, *Rubio*, req. n^o 96428, *RJF* 10/93, n^o 1264.

⁶⁵² Les garanties concernent notamment l'envoi de la charte du contribuable vérifié.

⁶⁵³ J. C DRIE, *Procédures de contrôle fiscal, La voie de l'équilibre*, L'Harmattan, 2005, p. 198.

Le refus de l'inclusion des dispositions de l'article L. 16 du LPF à l'ESFP

636. L'inclusion des demandes d'éclaircissements et de justifications au sein de l'ESFP serait la solution juridiquement la plus honnête vis à vis du contribuable même si cette solution est refusée par les juges.

En effet, ils réaffirment que cette procédure est autonome de l'ESFP et qu'elle peut intervenir à la suite de cette dernière, au vu des renseignements que l'administration fiscale a déjà obtenus, pour l'obtention de justifications supplémentaires tenant à la nature de ses revenus d'origine inexplicée⁶⁵⁴.

⁶⁵⁴ CE, 19 décembre 1984, req. n° 34731, préc. cit.

Conclusion Titre 2

637. La détection des véhicules des supports de la fraude fiscale relève, sans aucun doute, de l'une des missions les plus compliquées de l'administration.

Le manquement à l'obligation fiscale n'apparaît pas immédiatement à la lecture de la déclaration et il lui appartient de mettre en œuvre différentes procédures de recherche de renseignements afin de s'assurer de la véracité de son contenu.

638. A ce titre, l'administration fiscale dispose de prérogatives étendues tant auprès du contribuable directement que vis à vis des tiers susceptibles de l'aider dans ses missions.

L'exercice du droit de communication s'exerce pratiquement sans aucune contrainte et ne saurait être freiné ni par l'opposabilité du secret professionnel ni par les obstacles liés à la coopération avec les autorités judiciaires.

639. La mise en œuvre des procédures de vérification se révèle être particulièrement délicate à concilier avec les garanties procédurales du contribuable et ce, malgré son encadrement jurisprudentiel.

La perméabilité des procédures de contrôle permet à l'administration de se soustraire des barrières érigées par le juge afin d'établir la réalité de l'infraction et la sanctionner.

**2^{ème} PARTIE : LE MECANISME PERFECTIBLE DE LA SANCTION DE
LA FRAUDE FISCALE**

Titre 1. L'illégitimité tangible des mesures répressives

640. La répression de la fraude fiscale constitue un ensemble procédural complexe où l'enchevêtrement des règles conduit le contribuable à connaître une situation difficilement intelligible.

Elle se décompose en une opération de rectification et de sanction lorsque l'administration à découvert l'infraction par le biais d'une procédure de contrôle.

641. En effet, si par principe tous les manquements fiscaux d'une certaine importance donnent lieu à un rétablissement des droits au principal entouré de garanties et à la mise en œuvre de pénalités tant fiscales que pénales lorsque les infractions sont constitutives d'un délit, on se doit de reconnaître que cette distinction initiale n'est pas aisée à circonscrire.

L'administration fiscale peut réaliser des choix et mettre en œuvre des mécanismes particuliers dès le calcul de l'imposition qui témoignent de la réalité d'une procédure de sanction déguisée ou pour le moins peu affirmée.

Les droits et les garanties du contribuable sont affaiblis par la reconnaissance jurisprudentielle d'un pouvoir discrétionnaire des agents des impôts dans le choix des modes d'établissement de l'imposition primitive (**chapitre 1**).

642. La mise en œuvre des sanctions fiscales quant à elle, ne laisse guère plus de place aux droits du contribuable.

Ce dernier, dans de nombreux cas, est tributaire de la volonté de l'administration et ne peut connaître un contrôle effectif des mesures répressives prises à son encontre que devant les juridictions. Cette caractéristique concède une place grandissante au rôle du juge administratif dans le développement de certaines règles ayant vocation à régir leur infraction (**chapitre 2**).

Chapitre 1. Les déficits des droits de la défense au sein de la finalité répressive des contrôles fiscaux

643. La finalité répressive des contrôles fiscaux n'est pas absolue mais dans l'analyse qui est faite de la répression de la fraude fiscale, une évidence s'impose : il ne peut y avoir une quelconque qualification de fraude fiscale sans la mise en œuvre préalable des prérogatives de contrôle de l'administration fiscale.

En effet, ce n'est qu'à la suite de la découverte d'un manquement, d'une insuffisance, d'une inexactitude, d'une omission ou d'une dissimulation dans les éléments servant de base au calcul de l'impôt, que l'administration fiscale se voit à même de procéder à la correction de ces derniers.

644. La procédure de rectification contradictoire est la règle dans la mesure où elle est mise en œuvre indépendamment de la qualification des manquements fiscaux du contribuable. Cependant l'attitude de ce dernier peut justifier la mise en œuvre d'une procédure particulière de sanction dès ce stade, la procédure d'imposition d'office (**section 1**).

Si par principe le respect de ses obligations déclaratives conditionne le choix de la procédure par l'administration, on se doit de remarquer qu'une marge de latitude est accordée par les juges à cette dernière (**section 2**).

La légitimité des mécanismes de correction de la fraude fiscale est mise à l'épreuve tant au regard des procédures non contentieuses de l'établissement de la nouvelle décision d'imposition qu'au regard des sanctions effectivement infligées au contribuable.

Section 1. Les garanties légales attachées à la décision d'imposition

645. Lors de la découverte d'un manquement fiscal suite à la mise en œuvre d'une procédure de contrôle fiscal, l'administration, qui ne peut renoncer au bénéfice de la loi fiscale, doit établir la nouvelle imposition.

Le respect des obligations déclaratives conditionne légalement la mise en œuvre d'une procédure de rectification contradictoire (§1) ou à défaut, l'exécution d'une procédure d'imposition d'office (§2).

§1. L'absorption de la fraude fiscale par la procédure de rectification contradictoire

646. Afin de procéder à la juste imposition du contribuable et de réclamer les compléments de droits auxquels elle peut prétendre, l'administration fiscale doit se conformer aux règles de procédures prescrites par la loi.

En effet, en raison du respect par le contribuable de ses obligations déclaratives, la procédure de rectification contradictoire s'impose comme la procédure normale de rectification des bases d'imposition et ce, indépendamment de la qualification des agissements du contribuable.

Initialement doté d'un champ d'application excluant par définition certains impôts, ses règles s'imposent comme le droit commun de la correction des manquements fiscaux (A).

Elles permettent au contribuable de bénéficier d'un droit à la contradiction étendu (B).

A. Un champ d'application obligatoire

647. L'accomplissement, par le contribuable, de ses obligations fiscales lui permet de bénéficier de garanties procédurales.

Elles se matérialisent par la procédure de rectification contradictoire (1) qui trouve une application générale s'étendant à la répression des abus de droit (2).

Il est certain que l'étendue de cette procédure relève de la volonté du législateur de contraindre l'administration fiscale dans la mise en œuvre des mécanismes de correction de la fraude fiscale afin de prendre en considération l'étendue des droits et garanties du contribuable.

1. Le respect des obligations déclaratives conditionne la mise en œuvre de la procédure de rectification contradictoire

648. Le respect des obligations déclaratives conditionne la mise en œuvre de la procédure de rectification contradictoire qui tend à faire accepter, par le contribuable, la finalité répressive des contrôles fiscaux (a).

Les juges favorisent l'extension de son champ d'application en y incorporant des manquements fiscaux de plus en plus diversifiés (b).

a. La portée législative de la procédure de rectification contradictoire

649. La codification de l'article L. 55 du LPF, emportant l'exécution de la procédure de rectification contradictoire lorsque l'administration constate une insuffisance, une inexactitude, une omission ou une dissimulation dans les éléments servant de base au calcul de l'impôt, a pour corollaire premier d'interdire à l'administration de mettre en œuvre une procédure d'imposition d'office dès lors que le contribuable a souscrit régulièrement sa déclaration fiscale.

Le fait de mettre à disposition de l'administration les données personnelles le concernant témoigne de sa volonté de se soumettre à ses obligations légales et de coopérer, même de manière erronée, avec cette dernière.

650. Le législateur entend, avec l'instauration d'un dialogue tout au long de cette procédure de correction de la base imposable, valoriser l'attitude du contribuable qui consiste à avoir établi des informations préalables et nécessaires aux prérogatives de contrôle de l'administration.

La procédure de rectification contradictoire prend un terme avec la mise en recouvrement de la nouvelle imposition.

Une approche visant à renforcer l'acceptation de la finalité répressive des contrôles fiscaux par les contribuables

651. La procédure de rectification va venir modifier la situation légale du contribuable. Celui-ci va acquérir une nouvelle dette envers l'Etat qui viendra légitimer le fait qu'il puisse faire valoir ses observations en défense.

L'application qui est faite du principe de l'égalité des armes découle de la position du juge constitutionnel qui a eu l'occasion de réaffirmer que « *le respect des droits de la défense implique, notamment en matière pénale, l'existence d'une procédure juste et équitable, garantissant l'équilibre des droits des parties*⁶⁵⁵ ».

Cette considération emmène avec elle *de facto* que la correction des manquements fiscaux tombant sous le coup de la fraude est constitutive d'une punition à la coloration pénale pour le contribuable.

Ainsi, le législateur a clairement entendu instaurer l'obligation de recourir à la procédure de rectification contradictoire dans la phase d'élaboration de la décision d'imposition lorsque l'établissement d'office de cette dernière n'a pas à s'appliquer, en vue de permettre au contribuable de formuler les observations qu'il juge nécessaire et de nature à rétablir l'équilibre des rapports qu'il entretient avec l'administration fiscale.

652. A ce titre, l'ordonnance du 25 mars 2004⁶⁵⁶ qui procède à une modification du vocabulaire employé à cet effet, fait évoluer la « *procédure de redressement contradictoire* »

⁶⁵⁵ Cons. const., 2 février 1995, déc. n° 95-360 DC.

⁶⁵⁶ Ord. N° 2004-281, art. 27.

en une « *procédure de rectification contradictoire* » au sein de laquelle la « *proposition* » se substitue à la « *notification* » dans le but d'appuyer cette logique.

Cette nouvelle lecture poursuit l'œuvre simplificatrice des relations entre le contribuable et l'administration fiscale affirmée par la DGI qui eut l'occasion de préciser le sens à leur donner.

653. Si l'on peut regretter que « *ces modifications terminologiques n'emportent pas d'incidence sur le déroulement et le contenu des procédures de contrôle fiscal* », elles s'inscrivent néanmoins « *dans le cadre des engagements pris par la Direction générale des impôts d'améliorer l'acceptation des contrôles par les usagers. La formulation retenue traduit plus fidèlement la volonté de l'administration d'engager un dialogue avec le contribuable*⁶⁵⁷ ».

Par ce biais, le contrôle fiscal soigne son apparence mais nous pouvons nous interroger sur l'impact de cette mesure sur le contribuable en proie à une procédure de rectification.

Sera-t-il effectivement à même de faire prévaloir ses observations tout au long de cette procédure ?

La force et la portée de ses dispositions vont être précisées au sein de la jurisprudence.

654. les juges viennent compléter et affiner l'applicabilité de cette procédure et les conditions de sa mise en œuvre au fil des contentieux.

Si l'exécution de celle-ci reste a priori imposée par les textes, le regard porté sur les décisions de justice dénote une extension des pouvoirs de l'administration dans la faculté de recourir à un redressement contradictoire par l'appréciation qui est faite des manquements fiscaux.

b. L'exclusion relative de certains domaines de la procédure de rectification contradictoire

655. La procédure de rectification contradictoire a une portée générale et n'est écartée qu'au profit des cas limitativement énumérés par l'article L. 56 du LPF.

En dehors de ces exceptions, elle trouve à s'appliquer à tous les différents types d'infractions à la législation fiscale et notamment pour les faits au sein desquels la mauvaise foi est établie, constituant des manœuvres frauduleuses ou des dissimulations au sens de l'article 1827 du

⁶⁵⁷ Inst. 18 mai 2004, BOI 13 L-3-04, *Dr. fisc.*, 2004, n° 24, inst. 13154.

CGI et susceptibles de donner lieu à l'exercice de poursuites correctionnelles en vertu des dispositions des articles 1741 et suivants du CGI⁶⁵⁸.

La rectification s'entend par les corrections des éléments servant de base au calcul de l'imposition tels qu'ils auraient dû être déclarés par le contribuable.

A ce titre, elle va comprendre par exemple, la déchéance d'un régime de faveur⁶⁵⁹.

Il importe donc que la correction découle de l'application des textes ou d'une appréciation particulière des faits.

Une conception jurisprudentielle extensive des manquements fiscaux propres à conduire à l'application de la procédure de rectification contradictoire

656. Les juges administratifs et judiciaires donnent une acceptation large de ce que peuvent relever les critères de l'article L. 55 du LPF.

Pour le Conseil d'Etat, si l'administration n'est pas tenue de mettre en œuvre la procédure de rectification contradictoire lorsqu'un contribuable a été imposé conformément aux déclarations qu'il avait souscrites⁶⁶⁰, les différentes formes de réintégration auxquelles elle peut concourir relève de la contradiction.

Ainsi en est-il d'un déficit reportable que le contribuable avait déclaré⁶⁶¹ ou bien encore de déficits antérieurs reportés alors même que ces irrégularités auraient justifié l'application de la procédure de rectification ou d'évaluation d'office⁶⁶².

De manière plus générale, la réintégration dans les salaires d'un contribuable d'une partie des sommes qui avaient été déclarées comme des allocations pour frais professionnels constitue une rectification dans la déclaration de l'intéressé qui ne peut être opérée que par la procédure de redressement prévue à l'article L. 55 du LPF⁶⁶³.

657. La Cour de cassation rejoint la position du juge administratif dans l'appropriation qui est faite de la mise en œuvre de la procédure de rectification contradictoire.

⁶⁵⁸ Note DGI, 25 mai 1965, n° 4 ; D. adm. 13 L-1511 n° 5 et 6, 1^{er} juillet 2002.

⁶⁵⁹ Note 2 janvier 1976 ; D. Adm. 13 L-1511 n°4, 1^{er} juillet 2002.

⁶⁶⁰ CE, sect., 12 février 1988, req. n° 50368, *RJF* 4/88, n° 409.

⁶⁶¹ CE, 7° et 9° sous-sect., 18 janvier 1989, req. n° 59761.

⁶⁶² CAA Lyon, 1° ch., 30 décembre 1992, *Lefevre*, n° 90-452, *RJF* 3/93, n° 40.

⁶⁶³ CE, 7° et 8° sous-sect., 29 janvier 1975, req. n° 90138, *RJF* 4/75, n°208.

Elle oblige ainsi l'administration à l'exécution de cette dernière en matière de droit d'enregistrement avant la mise en recouvrement⁶⁶⁴ alors que le dispositif légal ne le prévoit pas.

Cette solution retenue communément par les juges s'entend également aux différents éléments servant de base de calcul de l'impôt.

L'interdiction légale de ne pas recourir à la procédure de rectification contradictoire

658. L'exclusion de l'application de la procédure de rectification contradictoire trouve une réalité pour certains domaines d'imposition⁶⁶⁵.

Notre attention se portera particulièrement sur les impositions directes perçues au profit des collectivités locales et sur les différents cas de taxation et d'évaluation d'office.

659. Dans un premier temps, la rédaction de l'article L. 56 du LPF entend exclure du champ d'application de la procédure contradictoire les différentes taxes perçues au profit des collectivités locales.

De ce fait, tout rehaussement a lieu sans le recours à une procédure préalable de redressement contradictoire⁶⁶⁶.

Par ce raisonnement, le Conseil d'Etat, malgré un contentieux abondant en la matière, s'est refusé pendant longtemps à appliquer cette dernière pour procéder à la correction des bases imposables du contribuable au regard notamment des textes législatifs en vigueur.

En l'absence de garanties légalement consacrées, le contribuable ne pouvait se référer non plus à la charte du contribuable qui en écartait également l'usage⁶⁶⁷.

660. Face à cette position du législateur qui ne laissait aucune place dans le choix de la procédure à mettre en œuvre, les juges ont cependant infléchi leur jurisprudence.

En effet, et comme nous aurons l'occasion de le démontrer, ils ont permis le développement d'une procédure contradictoire innommée basée sur le principe général des droits de la défense.

⁶⁶⁴ Cass. com., 17 mai 1983, SA *Oesch*, n° 433, JurisData n° 1983-701210, *Dr. fisc.*, 1983, n° 45, comm. 2126.

⁶⁶⁵ L'article L. 56 du LPF écarte la procédure de rectification contradictoire en matière d'imposition directe perçues au profit des collectivités locales ou d'organismes divers, dans le cas de taxation ou d'évaluation d'office des bases d'imposition, dans le cas d'application de l'ancienne procédure de règlement particulier prévue à l'article L. 62 du LPF, en matière de contributions indirectes et enfin, en matière de droits de timbre, lorsqu'ils ne sont pas payés sur état ou sur déclaration.

⁶⁶⁶ D. adm. 13 L-1512 n°2, 1^{er} juillet 2002.

⁶⁶⁷ CAA Nantes, 1^o ch., 6 février 2002, *SARL TDV Industries*, n° 98-805, *RJF* 7/02, n° 819.

Cette évolution qui tend à renforcer les garanties des contribuables rectifiés laisse *de facto* un choix considérable aux agents de l'administration fiscale dans la procédure à mettre en œuvre.

Il se révèle être cependant préjudiciable au regard de leur sécurité juridique, témoignant de l'instabilité des règles fiscales.

661. Enfin, la procédure de rectification contradictoire est écartée en cas de procédure d'imposition d'office.

Ces dernières privent le contribuable de nombreuses garanties et notamment, il doit supporter la charge de la preuve quand il entend contester l'exagération de l'imposition établie de manière unilatérale par l'administration.

Il ne bénéficie plus de la même information qu'il lui est attribué dans la procédure contradictoire.

A titre d'exemple, lorsque le contribuable se place en situation d'imposition d'office, l'administration n'a pas à mettre en œuvre la procédure contradictoire alors même qu'elle a omis de rayer les références faites à cette procédure sur l'avis de redressement⁶⁶⁸.

662. Cependant, nous aurons l'occasion de constater que la frontière entre ces deux procédures présente des imperfections, ces dernières pouvant être mises en œuvre de manière concomitante.

L'administration peut encore une fois bénéficier du choix de la procédure dans l'établissement de la base imposable.

2. La mise en œuvre de la procédure de répression des abus de droit

663. La procédure de répression des abus de droit est une procédure contradictoire autonome **(a)** dont l'objet est restreint à la contestation d'une situation de droit **(b)**.

a. La procédure des abus de droit, une procédure contradictoire autonome

664. La procédure de répression des abus de droit s'inscrit dans le cadre d'une procédure administrative concernant l'établissement des bases imposables.

⁶⁶⁸ CE, 7^o et 9^o sous-sect., 6 juillet 1990, *SARL JAM taxis*, req. n^o 66632, *RJF* 10/90, n^o1242.

L'article L. 64 du LPF régit cette procédure tenant à la détermination de l'assiette de l'impôt et l'entoure de garanties notamment en raison de la charge de la preuve qui pèse sur l'administration fiscale à défaut d'un avis conforme rendu par le Comité consultatif⁶⁶⁹ saisi en cas de désaccord.

Malgré l'objet de cette procédure qui diffère à priori de la mission du juge pénal, rien ne s'oppose cependant lorsqu'il est saisi par une plainte de l'administration, à ce qu'il restitue souverainement la véritable nature des contrats ou des actes passés.

Cette faculté est alors reconnue en dehors de toute application de la procédure administrative de répression des abus de droit en raison du principe que le juge de l'action est également le juge de l'exception⁶⁷⁰.

665. Le caractère autonome de cette procédure est réaffirmé et par delà même, sa nature exclusive par rapport à la mise en œuvre d'autres procédés, comme par exemple, la taxation d'office⁶⁷¹.

Le juge s'efforce de ne pas priver ainsi le contribuable des garanties offertes par la loi et insusceptibles d'être remises en cause par l'administration.

Cet aspect, renforcée par la récente réforme de cette procédure, emporte avec lui toute condamnation de l'abus de droit rampant.

666. En ce qui concerne le déroulement de cette procédure administrative, la mise en œuvre de la répression des abus de droit se matérialise par la notification au contribuable d'une proposition de rectification lui permettant de présenter ses observations.

Pour être régulière, celle-ci doit comporter l'identité de l'agent qui a pris cette décision, ce dernier ayant au moins le grade d'inspecteur divisionnaire⁶⁷².

En vertu des dispositions de l'article L. 57 du LPF, les redressements envisagés sont notifiés au contribuable selon la procédure contradictoire qui n'est pas incompatible avec l'article L. 64 du LPF⁶⁷³.

Une notification peut contenir différents chefs relevant des procédures de redressement contradictoire et de répression des abus de droit et il importe dans ce cas que le contribuable

⁶⁶⁹ D. adm. 13 L-1532 n° 3, 1^{er} juillet 2002.

⁶⁷⁰ Cass. crim., 19 mai 1960, Bull. cass. 1960, n° 274 ; D. adm. 13 L-1532 n° 4, 1^{er} juillet 2002.

⁶⁷¹ Cass. com., 15 juillet 1992, *Sté Jorge Mario*, n° 1321 P, *RJF* 11/92, n° 1586.

⁶⁷² Cass. com., 1^{er} juin 1999, *Sté Simmogest*, n° 1143 D, *RJF* 8-9/99, n° 1104.

⁶⁷³ D. adm., 13 M-53 n° 3, 14 mai 1999.

puisse clairement identifier la nature de ces infractions afin de ne pas être privé des garanties attachées à chacune de ces procédures⁶⁷⁴.

b. L'objet de la procédure de répression d'abus de droit

667. L'abus de droit fait l'objet de nombreuses avancées concernant l'appréciation qui doit en être faite.

Pour ce faire, l'article 35 de la loi 2008-1443 du 30 décembre 2008 vient de donner une nouvelle définition touchant son champ d'application, la saisine du Comité consultatif et les sanctions applicables.

Invocable à l'encontre de tous les impôts, sa conciliation avec la conception européenne de montage artificiel et l'incorporation de la fraude à la loi au sein de sa définition font sensiblement évoluer les risques pour le contribuable de voir requalifier son opération fiscale bien que cette procédure doit demeurer exceptionnelle au regard de son caractère exorbitant du droit commun.

En effet, si le fait d'opter pour la solution fiscalement la plus avantageuse ne permet pas automatiquement de conduire à l'abus de droit⁶⁷⁵, l'administration doit cependant surveiller si les actes juridiques passés sont conformes à la réalité⁶⁷⁶.

668. Cependant, une limite est retrouvée dans la mise en œuvre de cette procédure au regard de la nature du différent opposant le contribuable à l'administration.

La procédure de répression des abus de droit doit être écartée lorsque le manquement fiscal constaté porte sur une question de fait⁶⁷⁷ ou sur la simple interprétation d'un texte fiscal⁶⁷⁸.

Elle doit ainsi se distinguer des autres procédures de rectification.

La procédure de répression des abus de droit ne doit pas reposer sur des questions de faits

669. La nature de la question soulevée lors d'une procédure de correction d'un manquement fiscal est fondamentale car elle va conditionner la mise en œuvre de mécanismes particuliers tenant à l'établissement de l'impôt.

⁶⁷⁴ Cass. com., 6 novembre 2007, *DGI c/ Huber*, n° 05-21527, *RJF* 2/08, n° 238.

⁶⁷⁵ CE, 7° et 9° sous-sect., 16 juin 1976, req. n° 95513, *RJF* 9/76, n° 399.

⁶⁷⁶ D. adm. 13 L-1531 n° 20, 1^{er} juillet 2002.

⁶⁷⁷ CE, 7° et 8° sous-sect., 27 juin 1958, req. n° 38021.

⁶⁷⁸ D. adm. 13 L -531 n° 28, 1^{er} juillet 2002.

En effet, lorsque l'administration constate une insuffisance, une inexactitude, une omission ou une dissimulation d'assiette portant sur une question de faits, la procédure de rectification de droit commun trouve à s'appliquer.

La solution est différente si cette dernière conteste une situation de droit, autrement dit, la raison même de l'acte juridique allégué.

Dans ce cas, la procédure de répression des abus de droit devrait théoriquement être exécutée.

670. Cette solution n'emporte cependant pas l'unanimité au regard notamment de la proximité de ces deux notions et de leur imbrication lors des questions contentieuses.

Comme le rappelle E. Kornprobst, « *la distinction entre questions de droits et questions de faits a toujours été délicate en droit privé : s'il est communément admis que toute qualification pose un problème de droit, par suite de l'application du syllogisme juridique, la doctrine moderne a considérablement affiné cette distinction en considérant que si, d'une part tout ce qui est énoncé, analyse et interprétation de la règle de droit est matière de droit, et si, d'autre part, tout ce qui est reconnaissance des faits constants ou vérifiés après contestation est du domaine du fait, il convient de considérer que tout ce qui est formé par la comparaison des circonstances de fait avec les éléments résultant de l'analyse des règles de droit applicables et par les conclusions à en tirer relève également du domaine du droit*⁶⁷⁹ ».

L'opération de différenciation entre les questions de droit et de fait se révèle périlleuse et le droit fiscal vient également compliquer la situation comme en témoigne la jurisprudence.

671. La présentation du litige par l'administration peut, selon les éléments de l'affaire, conduire à retenir soit un abus de droit par une question de droit soit, au contraire, soulever une question de fait.

Tel est le cas par exemple d'un contrat de concession d'un procédé de fabrication dissimulant des distributions de bénéfice.

Afin de rectifier les bases d'imposition, l'administration fiscale a le choix entre attaquer la fictivité du contrat qui conduirait à la mise en œuvre de cette procédure spéciale ou bien encore, mettre en avant le caractère excessif des redevances en tant qu'acte anormal de gestion⁶⁸⁰.

Cette possibilité d'option dans la mise en œuvre de la procédure de rectification ressort d'une faculté offerte par la lettre de l'article L. 64 du LPF.

⁶⁷⁹ E. KORNPROBST, Abus de droit, *Jurisclasseur Procédures fiscales*, 1994, fasc. 375.

⁶⁸⁰ CE, 7^o et 9^o sous-sect., 20 avril 1984, req. n^o 34631, *Dr. fisc.*, 1984, n^o47, comm. 2062.

L'emploi de la tournure syntaxique « *est en droit d'écarter (...) les actes constitutifs d'un abus de droit* » permet de reconnaître un choix aux agents étant à même d'enclencher la procédure de répression des abus de droit.

Ce fait se confirme avec la théorie de l'apparence développée précédemment.

672. Si la nouvelle codification ne résout toujours pas cette difficulté, elle permet néanmoins à présent de lier la compétence de l'administration lorsqu'elle invoque implicitement les dispositions relative à l'abus de droit.

En effet, les questions ayant trait à son champ d'application doivent être traitées selon l'article L. 64 du LPF en empêchant ainsi l'abus de droit rampant.

L'administration est tenue d'écarter la procédure de l'article L.55 du LPF au profit des garanties propres à cette répression et notamment, en vue de la saisine du Comité consultatif dont le sens de l'avis rendu influe sur la charge de la preuve.

A ce titre, dès lors qu'elle s'est implicitement placée sur le terrain de l'abus de droit et qu'elle n'a pas avisé le contribuable que le redressement litigieux avait pour fondement l'article L. 64 du LPF tout en rayant la mention relative à la faculté de saisine du Comité consultatif présente dans le document sur lequel elle a formulé à ses observations, ce dernier est fondé à soutenir que la procédure d'imposition est irrégulière et à demander la décharge de l'imposition contestée⁶⁸¹.

B. Le contenu de la contradiction

673. Cette procédure de rectification contradictoire fait prévaloir l'information du contribuable tant sur le contenu de ses redressements **(1)** que sur son origine **(2)**.

1. L'information du contribuable sur le contenu de ses redressements

674. L'information du contribuable sur le contenu de ses redressements et sur la possibilité consécutive de faire prévaloir ses observations est le vecteur principal de la procédure de rectification contradictoire.

⁶⁸¹ CAA Lyon, 2^o ch., 13 juillet 2005, *SA Igol Centre Ets Gallois*, n^o 99-2844, *RJF* 1/06, n^o 75, concl. G. Gimenez, *BDCF* 1/06, n^o 12.

La proposition de rectification va venir asseoir cette garantie fondamentale en imposant un formalisme à l'administration fiscale dans la formulation d'une démonstration conduisant au redressement.

Symbolisant la fin des procédures de contrôle fiscal, elle va cristalliser en partie le contentieux en donnant la trame des débats en cas de contestation de la nouvelle imposition. En cela, elle doit être clairement motivée afin de permettre au contribuable de formuler des observations adéquates aux chefs de redressement qui lui sont adressés.

675. Les difficultés soulevées relèvent de la légitimité des garanties attribuées au contribuable lors de la mise en œuvre de la procédure de rectification contradictoire. Abordées succinctement par l'article L. 57 du LFP, elles se voient consolidées par les juges lors des contentieux **(a)**.

Ces « *principes simples construits par la jurisprudence*⁶⁸² » présentent un intérêt certain afin de limiter le risque d'arbitraire au sein de la correction des manquements fiscaux.

Cependant et malgré ce rôle central, l'administration dispose d'un pouvoir de rectification des erreurs et des omissions contenues dans la notification au détriment des garanties du contribuable **(b)**.

a. Une lecture jurisprudentielle fragile des lignes directrices de la motivation des propositions de rectification

676. A la question de savoir ce que doit mentionner une proposition de rectification, la lecture de l'article L. 57 nous éclaire sur la présence d'éléments qui doivent conduire à la compréhension pour le contribuable de la teneur du redressement.

Le contenu de cette proposition sous-entend l'indication de précisions explicites retraçant le raisonnement de l'administration sous peine de nullité de la procédure.

Sa motivation en droit et en fait est éclairée par une jurisprudence abondante et « *non sans subtilité*⁶⁸³ ».

⁶⁸² T. LAMBERT, La motivation des propositions de rectification : une garantie perfectible, *BF* 4/10.

⁶⁸³ Cf. concl. F. LOLOUM, sur CE, 13 décembre 1993, *Beaume*, req. n° 117130, *Dr. fisc.*, 1994, n°13, comm. 644.

677. D'une manière générale, le Conseil d'Etat considère que le caractère suffisamment motivé d'une proposition de rectification relève de l'appréciation souveraine des juges du fond⁶⁸⁴ sous réserve d'une dénaturation des faits⁶⁸⁵ ou d'une erreur de droit⁶⁸⁶.

Il porte une attention particulière à la motivation de chaque chef de rehaussement en considérant que si chacun d'eux se doit d'être motivé, l'insuffisance d'un ne rend pas pour autant l'ensemble de la proposition irrégulière dès lors qu'il n'existe pas de lien nécessaire entre ces derniers⁶⁸⁷.

678. Il est vrai que la haute juridiction, tout en étant soucieuse de la protection des droits du contribuable, «*fasse preuve d'un pragmatisme que certains pourraient analyser comme du laxisme*⁶⁸⁸ ».

Il en est ainsi lorsque la rectification se fonde sur plusieurs motifs et que le juge administratif reconnaît que la motivation d'un seul suffit à l'administration⁶⁸⁹.

Cette position reste cependant justifiée comme le rappelle G. Bachelier dans ses conclusions sur la décision *Sté Labesque VI*.

En effet, «*lorsqu'un chef de redressement repose sur plusieurs motifs autonomes, il serait paradoxal de juger la procédure d'imposition irrégulière lorsque le service énonce sans y être tenu plusieurs motifs dès lors que, dans le même temps, vous regardez cette procédure régulière lorsqu'il se borne à invoquer un seul motif de manière suffisante, ce qui correspond au cas où la motivation de la notification est en définitive le moins exhaustive. En deuxième lieu, l'objet de l'envoi de la notification de redressement (...) doit permettre l'engagement d'un véritable dialogue du contribuable avec l'administration. Si celle-ci abat toutes ses cartes dans la notification et énonce chacun des motifs qui fondent sa position, elle ouvre le dialogue le plus large possible avec le contribuable. Mais comme elle n'est pas tenue de recourir à la pluralité de motifs, le juge de l'impôt ne peut, selon nous, sanctionner par la décharge de l'imposition l'insuffisance de précision d'un motif alors surtout qu'en plein contentieux la théorie du motif déterminant n'est pas applicable*⁶⁹⁰ ».

⁶⁸⁴ CE, 7° et 8° sous-sect., 5 mars 1999, *SA Domaine Clarence Dillon*, req. n° 135287, *Dr. fisc.*, 2000, n° 8, comm. 125.

⁶⁸⁵ CE, 9° et 8° sous-sect., 26 janvier 1994, *Panas*, req. n° 118900, *Dr. fisc.*, 1994, n° 18, comm. 831.

⁶⁸⁶ CE, 9° et 8° sous-sect., 2 novembre 1994, *Lefebvre*, req. n° 126814 et 126815, *JurisData* n° 1994-052060, *RJF* 12/94, n° 1356.

⁶⁸⁷ CE, 7° et 8° sous-sect., 28 janvier 1981, req. n° 16600, *RJF* 3/81, n° 245.

⁶⁸⁸ T. LAMBERT, étude préc. cit.

⁶⁸⁹ CE, 8° et 3° sous-sect., 21 décembre 2001, *Sté Labesque VI*, req. n° 221006, *RJF* 4/02, n° 427.

⁶⁹⁰ G. BACHELIER, concl. sur CE, 21 décembre 2001, *Dr. fisc.*, 2002, n° 37, comm. 697.

Cependant, cette solution n'empêche pas pour autant le juge de sanctionner les cas de notification incomplète.

Pour ce faire, il applique le régime de la preuve objective pour retenir par exemple, que le pli contenant la proposition de rectification était incomplet⁶⁹¹.

679. Une autre critique pourrait être adressée au juge touchant cette fois-ci la mention des différents articles du CGI au sein de la proposition de rectification.

Les solutions dégagées par le juge administratif retiennent qu'en règle générale, l'administration n'est pas tenue de faire figurer les différents articles du CGI sur lesquels se fondent les rehaussements envisagés en raison notamment d'une décision en date du 6 décembre 1995 au sein de laquelle il est reconnu, pour une procédure d'imposition d'office, qu'« aucune disposition ni aucun principe général n'exigent que les notifications de redressement comportent la mention des textes sur le fondement desquels elles sont établies⁶⁹² ».

680. L'application délicate de cette jurisprudence a cependant rendu nécessaire une inflexion de cette prise de position en reconnaissant que dans certaines circonstances, « il appartient au juge de l'imposition d'apprécier au cas par cas si l'indication des textes est nécessaire⁶⁹³ ».

L'attitude de la Cour de cassation pourrait faire encore évoluer cette solution.

En considérant que la mention obligatoire des différents textes constitue une formalité substantielle dont l'omission entraîne l'irrégularité de la notification⁶⁹⁴, elle semble vouloir venir sceller le sort des contribuables.

Or, la portée de cet arrêt est à minimiser.

En fixant la règle selon laquelle la mention obligatoire des textes n'a pas à être appliquée pour la cause et les conséquences du redressement⁶⁹⁵, elle tend *in fine* à une application relativement défavorable pour le contribuable.

Tel est le cas lorsqu'il n'est pas indiqué le taux d'imposition applicable influant sur le montant total de la correction⁶⁹⁶.

⁶⁹¹ CE, 3^e et 8^e sous-sect., 20 octobre 2004, *Gabet*, req. n° 255533, *RJF* 1/05, n° 62.

⁶⁹² CE, sect., 6 décembre 1995, *SA Samep*, req. n° 126826, *RJF* 1/96, n° 61.

⁶⁹³ J. ARRIGHI de CASANOVA, concl. sur CE, 8 avril 1998, *BDCF* 3/98, n° 61.

⁶⁹⁴ Cass. com., 15 décembre 1987, *Sté Strugo et SCI Résidence le grand lièvre*, n° 86-15872, *Dr. fisc.*, 1988, n° 10, comm. 524.

⁶⁹⁵ Cass. com., 27 juin 1995, *Querrien*, n° 93-16917, *RJF* 10/95, n° 1214.

⁶⁹⁶ Cass. com., 25 avril 2001, n° 98-14375, *RJF* 8-9/01, n° 1152.

681. Si une partie de la doctrine peut être fondée à regretter le manque de rigueur de cette jurisprudence qui tend à fluctuer dans le temps et à perdre le contribuable dans les garanties qu'il est en mesure d'attendre, elle s'établit néanmoins selon une transposition fidèle de « *l'esprit et de la lettre* » de l'article L. 57 du LPF.

En l'absence d'un effort de codification supplémentaire, le travail des juges est remarquable dans la construction d'un socle minimal de droits au sein de cette procédure.

Les différentes possibilités offertes à l'administration dans la correction des motivations viennent cependant nettement affaiblir l'ensemble de cette garantie.

b. La rectification des erreurs et des omissions de la motivation contenues dans la proposition

682. La jurisprudence ne peut contenir *a priori* toutes les facultés ouvertes à l'administration fiscale en raison de la doctrine qui réaffirme que « *le service des impôts peut rectifier les omissions et erreurs commises dans les notifications de redressements ou changer les motifs de ces redressements tant que le délai légal de reprise n'est pas expiré. Il peut donc substituer par une nouvelle notification motivée, de nouvelles bases d'imposition à celles qui avaient été précédemment notifiées et contestées par le contribuable*⁶⁹⁷ ».

Ce pouvoir reconnu à l'administration fiscale porte effectivement atteinte au droit de la défense du contribuable.

683. Cette faculté permet de substituer des éléments de droits et de faits au détriment d'une compréhension sans équivoque du contribuable sur les bases de son rehaussement.

La seule limite à cette prérogative est retrouvée dans les articles L. 50 et L. 51 du LPF qui interdisent de procéder à une nouvelle vérification pour les mêmes impôts et pour les mêmes périodes lorsque le contribuable vérifié a fait l'objet d'ESFP ou bien encore d'une vérification de comptabilité.

Les juges vont donc veiller au respect de ces dispositions et portent une attention particulière sur l'objet de la nouvelle proposition de rectification qui ne doit pas refléter une nouvelle vérification plus ou moins explicite.

⁶⁹⁷ D. adm. 13 L-1514, n° 56, 1^{er} juillet 2002.

Les garanties du contribuable en matière de propositions de rectification successives sont précisées par les juges.

684. Par une décision en date du 13 octobre 1976⁶⁹⁸, le Conseil d'Etat reconnu que la circonstance par laquelle le contribuable a accepté le redressement notifié ne prive pas l'administration du droit d'établir de nouveaux redressements dans le délai de répétition.

La portée de ce principe veut que les juges ne sanctionnent pas l'envoi d'une seconde proposition de rectification tant que le délai de reprise n'a pas expiré.

Ainsi il est permis à l'administration de corriger les erreurs et les irrégularités qu'elle a commise dans la limite de la procédure qu'elle a mise en œuvre à cet effet.

Il a d'ailleurs été jugé que l'existence d'une seconde notification qui se borne à corriger des erreurs de calculs contenues dans la première, dont elle n'est pas dissociable, ne couvre pas le vice dont est entachée la procédure de redressement, en l'espèce le non respect du caractère contradictoire de cette dernière⁶⁹⁹.

685. Les difficultés rencontrées par les juges concernent donc la nature de l'erreur faite par l'administration.

A cet effet, le contrôle opéré porte sur les conséquences subies par le contribuable, sur la portée de cette erreur qui ne doit pas constituer une irrégularité substantielle.

Ainsi, elle se voit inopérante si elle ne l'a pas privé de contester utilement le bien fondé de cette décision, tant dans son principe que dans son montant⁷⁰⁰.

A l'inverse, la notification est jugée irrégulière si elle ne lui permet pas de comprendre ses motivations⁷⁰¹.

2. L'information du contribuable sur l'origine de ses redressements

686. L'information du contribuable sur l'origine de ses redressements est une obligation à la charge de l'administration lorsqu'il en fait la demande **(a)**.

La portée de l'article L. 57 de LPF trouve cependant une sérieuse limite lors des rectifications touchant les groupes fiscalement intégrés **(b)**.

⁶⁹⁸ CE, 7° et 8° sous-sect., 13 octobre 1976, req. n° 91178, *RJF* 11/76, n°479.

⁶⁹⁹ CE, 8° et 9° sous-sect., 3 novembre 1986, req. n° 49763, *RJF* 1/87, n° 73.

⁷⁰⁰ CE, 31 octobre 1984, req. n° 23117 et 35956, *Dr. fisc.*, 1986, n° 13, comm. 628, concl. P.F racine.

⁷⁰¹ CE, 8° et 3° sous-sect., 25 février 1987, req. n° 50189, *RJF* 4/87, n° 428.

a. Une obligation de communication à la charge de l'administration

687. Lors de la mise en œuvre d'un rehaussement, « *l'administration ne peut échapper au principe général des droits de la défense*⁷⁰² ».

L'information du contribuable sur l'origine de ses redressements puise alors sa légitimité de ce postulat⁷⁰³.

688. La teneur de cette obligation pour l'administration est étendue car, quelque soit la procédure suivie, il lui appartient de communiquer tous les renseignements qu'elle a utilisé pour former sa conviction et ce, sur demande de ce dernier⁷⁰⁴.

De manière générale, cette règle s'impose à tous les documents obtenus par l'administration dans ses opérations de contrôle même ceux obtenus oralement⁷⁰⁵ dont la limite est fixée par les renseignements fournis annuellement à l'administration en application du CGI et par le respect du secret professionnel⁷⁰⁶.

Le Conseil d'Etat est venu préciser qu'il ne peut s'agir non plus des documents qui ne sont pas en la possession du service vérificateur ni des documents qui ont un caractère préparatoire comme les notes manuscrites du vérificateur apposées sur des documents dont il a eu communication mais non copie⁷⁰⁷.

689. C'est en application de cette conception extensive du droit de communication de l'administration fiscale que l'absence d'indication de l'origine des renseignements retenus au sein d'une notification de redressement emporte sa nullité en n'apportant pas au contribuable une information suffisante⁷⁰⁸.

La portée de cette obligation provient du fait qu'elle est reconnue comme un des caractères principaux de la procédure contradictoire d'imposition en permettant l'application

⁷⁰² E. GLASER, *Droit de communication : quelles garanties pour le contribuable ?*, *RJF* 8-9/08, chronique p. 787 à 798.

⁷⁰³ Le rattachement de cette obligation au principe général des droits de la défense s'est réalisé par un arrêt en date du Conseil d'Etat en date du 31 octobre 1990, *Centre des infirmières danoises diplômées*, req. n° 51223, *RJF* 12/90, n° 1513.

⁷⁰⁴ CE, 8° et 9° sous-sect., 7 mai 1980, req. n°8255, *Dr. fisc.*, 1981, n°22, comm. 1170.

⁷⁰⁵ CE, 8° et 3° sous-sect., 29 décembre 2000, *Rouch*, req. n° 209523, *Dr. fisc.*, 2002, n°6, comm. 110.

⁷⁰⁶ CE, 21 décembre 2006, *Mme Duguay*, req. n°293749, *Dr. fisc.*, 2007, n°40, comm. 110.

⁷⁰⁷ CE, 8° et 3° sous. sect., 7 novembre 2008, *M. Fontana et Mme de Framond*, req. n°301642, *Dr. fisc.*, 2008, n°52, comm. 646.

⁷⁰⁸ CE, 9° et 10° sous-sect., 16 novembre 2005, *SARL Manufacture française de chaussures Eram*, req. n° 270342, *Dr. fisc.*, 2006, n°11, comm. 255.

du principe général des droits de la défense, qui a pour finalité ici d'asseoir la loyauté des débats.

C'est donc sur la base d'une information du contribuable qui ne souffre d'aucune exception que la validité de la procédure peut être reconnue.

690. Cependant, il convient de remarquer, au regard de la jurisprudence, que l'administration n'est pas tenue de dévoiler la source de la totalité des renseignements utilisés pour le redressement lorsque le contribuable ne se voit privé d'aucune garantie.

Cette hypothèse se rencontre lors d'effets d'aubaine, c'est à dire les cas où « *il connaît nécessairement cette origine et que l'absence de mention ne fait nullement obstacle à ce qu'il puisse identifier le document en cause et en demander communication*⁷⁰⁹ ».

Les juges du Conseil d'Etat et de la Cour de cassation⁷¹⁰ se rejoignent sur ce point et témoignent ensemble de la protection accordée à l'information du contribuable.

691. Cette jurisprudence bien assise nous renvoie au fait établi que l'absence de communication au contribuable qui manifeste le souhait de connaître l'origine des documents utilisés contre lui pour établir son imposition, constitue une irrégularité substantielle entraînant la nullité de la procédure en cours.

L'administration est donc tenue, sous peine de décharge de l'imposition, d'accéder à la demande du contribuable⁷¹¹.

b. La portée limitée de l'information du contribuable dans la proposition de rectification : la mise en cause des garanties de l'article L. 57 du LPF pour les groupes fiscalement intégrés

692. L'obligation de communiquer au contribuable la teneur et l'origine des renseignements pour l'administration ne concerne avant toute chose que les éléments dont elle s'est servie afin de procéder au rehaussement⁷¹².

Cette première réserve concerne l'étendue de l'information du contribuable qui, comme le souligne l'instruction 13 L-6-06 du 21 septembre 2006, « *est effectuée au stade de la*

⁷⁰⁹ P. COLLIN, Procédures fiscales : chronique de l'année 2009, *Dr. fisc.*, 2010, n° 8-9, Chronique 208, p. 104.

⁷¹⁰ Cass. com., 9 juin 2009, *DGFIP c/ M. Le Saux*, req. n° 08-14.806, *Dr. fisc.*, 2009, n° 36, comm. 446.

⁷¹¹ CE, 3° et 8° sous-sect., 31 juillet 2009, *Sté financière François I^{er}*, req. n° 297308, *Dr. fisc.*, 2009, n° 40, comm. 492.

⁷¹² CE, 3° et 8° sous-sect., 5 mai 2008, *Babonneau*, req. n° 291229, *RJF* 8-9/08, n° 988, concl. C. Landais, *BDCF* 8-9/08, n° 110.

proposition de rectification, dans l'exposé des faits utiles à la motivation des rehaussements ».

693. La consistance de cette obligation connaît une sérieuse limite avec la difficile application de l'article L. 57 du LPF aux procédures de vérification diligentées au sein des groupes fiscalement intégrés.

Dans ce cas de figure, les redressements notifiés aux uns s'imposent aux autres par une simple information et contribuent à une fusion de fait de ces différents contribuables.

Les difficultés tiennent alors à l'effectivité des garanties accordées par les textes pour ces derniers.

Il s'agit en effet de déterminer si la proposition de rectification qui n'est pas envoyée au redevable va quand même produire tous ces effets.

694. Par une décision en date du 7 février 2007⁷¹³, le Conseil d'Etat dut se prononcer sur la question de savoir si la société mère, en tant que redevable de l'impôt, devait recevoir la notification de la proposition de rectification ou bien alors, si la notification adressée à la filiale suffisait à interrompre la prescription envers cette dernière.

Les juges ont considéré que « *les redressements apportés aux résultats déclarés par les sociétés membres du groupe constituent les éléments d'une procédure unique conduisant d'abord à la correction du résultat d'ensemble déclaré par la société mère du groupe, puis à la mise en recouvrement des rappels d'impôts établis sur les rehaussements de ce résultat d'ensemble* ».

Par ce raisonnement, l'information de la société mère avant la mise en recouvrement de ce redressement est réduite à une référence aux procédures de redressement qui ont été menées avec les sociétés membres du groupe selon l'esprit de l'article R-256-1 du LPF⁷¹⁴.

Les juges mettent donc en avant le caractère unique de cette procédure indépendamment du fait de l'intervention de personnes morales distinctes.

⁷¹³ CE, 3^e et 8^e sous-sect., 7 février 2007, *Sté Weil Besançon*, req. n° 279588,

⁷¹⁴ Cette article dispose que « *lorsqu'en application des dispositions de l'article 223A du CGI la société mère d'un groupe est amenée à supporter les droits et pénalités résultant d'une procédure de vérification suivie à l'égard d'une ou de plusieurs sociétés du groupe, l'administration adresse à la société mère, préalablement à la notification de l'avis de mise en recouvrement correspondant, un document l'informant du montant global par impôt des droits, des pénalités et des intérêts de retard dont elle est redevable. L'avis de mise en recouvrement, qui peut être alors émis sans délai, fait référence à ce document* ».

695. Cette construction jurisprudentielle au bénéfice de l'administration⁷¹⁵ est légitimée par le souci de simplifier la procédure mise à sa charge.

Les juges sont guidés par une approche pragmatique qui cohabite cependant difficilement avec les garanties procédurales attachées à l'article L. 57 du LPF.

De surcroît, comment justifier l'application de sanctions fiscales pour la société mère à raison de filiales juridiquement et financièrement indépendantes ?

Il est vrai que la considération d'une procédure unique apporte une solution mais ne résout pas les difficultés liées à la qualification de la fraude fiscale et à la caractérisation de l'élément intentionnel pour des associés juridiquement indépendants.

§2. La sanction première de l'attitude du contribuable par l'exécution des procédures d'imposition d'office

696. Les procédures d'imposition d'office témoignent d'un mode d'établissement de l'impôt dérogeant au droit commun.

Leur mise en œuvre se caractérise par une détermination unilatérale des bases imposables par l'administration qui ne laisse qu'une place minime pour l'expression des droits du contribuable (**B**).

L'établissement de la décision d'imposition s'inscrit également dans cette logique. Justifié par la nature des manquements fiscaux de ce dernier, les cas d'imposition d'office sont limitativement énumérés par la loi en raison du risque d'arbitraire découlant de cette procédure (**A**).

A. Les manquements sanctionnés du contribuable

697. Les principaux manquements du contribuable sanctionnés par la mise en œuvre d'une procédure d'imposition d'office concernent le défaut de déclaration (**1**) mais aussi et de manière plus discutable par les moyens employés, son refus de coopération avec l'administration fiscale (**2**).

⁷¹⁵ S. LANDMANN, *Le Yin et le Yang ou l'application claudicante de l'article L. 57 du LPF*, *Les Nouvelles Fiscales*, 2007, étude express n° 987.

1. Le défaut de déclaration

698. Le défaut de déclaration justifie dans son principe la mise en œuvre d'une procédure d'imposition d'office car si le contribuable n'a pas porté à la connaissance de l'administration les éléments permettant d'établir son imposition, celle-ci doit quand même trouver un procédé afin de corriger ce manquement **(a)**.

L'absence de déclaration s'entend également pour les activités lucratives non déclarées **(b)**.

a. Une mise en œuvre justifiée dans son principe

699. L'absence ou le retard tardif du dépôt de déclaration sont susceptibles d'entraîner une procédure de taxation d'office⁷¹⁶.

Ainsi, selon l'article L. 66, 1° du LPF, le contribuable qui n'a pas établi sa déclaration dans les délais qui lui sont impartis, est régulièrement taxé d'office dès lors qu'il a bénéficié d'un revenu d'un montant au moins égal au minimum imposable⁷¹⁷.

La cause de cette exception ne pose pas de difficulté car si l'administration est tenue de vérifier l'imposition du contribuable sur le fondement de la déclaration des revenus d'ensemble, elle ne peut valablement y procéder si ce dernier ne l'a pas portée à sa connaissance.

700. A ce stade, il ne faut pas occulter les difficultés probatoires que le contribuable peut rencontrer pour témoigner de sa bonne foi.

Il se voit conférer la charge de la preuve de l'envoi de sa déclaration et, à défaut d'apporter cette dernière, il se verra soumis à une telle sanction⁷¹⁸.

Il nous faut noter que excepté l'envoi de la déclaration par pli recommandé ou de la présentation d'un récépissé de l'administration, il demeure très rare que les contribuables puissent établir la preuve du dépôt de leur déclaration.

En effet, la présentation d'une photocopie de ce document à l'administration ne constitue pas une preuve suffisante pour les juges⁷¹⁹.

⁷¹⁶ Selon les article L. 66 et L. 73 du LPF, le contribuable encourt la taxation d'office lors du défaut ou du retard de la production de sa déclaration d'ensemble de ses revenus, de la déclaration des plus-values, des déclarations relatives au chiffre d'affaires, à l'IS et taxes ou participations assises sur les salaires. Cette imposition d'office concerne également le défaut de déclaration en matière de droits d'enregistrement et d'ISF. Enfin, le contribuable encourt l'évaluation d'office lorsqu'il n'a pas produit dans les délais sa déclaration afférentes aux BIC, BNC et BA réels.

⁷¹⁷ Par exemple, CE, 8° et 9° sous-sect., 6 juin 1984, req. n°36633, *RJF* 8-9/84, n° 987.

⁷¹⁸ CE, 7° et 8° sous-sect., 16 juin 1982, req. n° 15313, *RJF* 8-9/82, n° 762.

701. Il convient de remarquer que l'administration fiscale ne consent que peu de place aux exceptions ne justifiant pas la mise en œuvre d'une telle procédure en l'absence effective de déclaration.

Ainsi, si le juge reconnaît que la taxation d'office ne saurait être appliquée lorsque le défaut d'enregistrement de la déclaration résulte d'un refus de l'administration⁷²⁰, il procède à une reconnaissance « *extrêmement étroite*⁷²¹ » des cas de force majeure.

En effet, elle n'est jamais reconnue en raison de la situation même du redevable allant jusqu'à son décès qui n'exonère pas les héritiers de souscrire la déclaration⁷²².

702. La jurisprudence limite cette solution au seul fait d'un tiers.

Ce caractère est ainsi admis pour le retard de distribution de la poste ou bien encore lorsqu'une procédure est engagée et que l'administration, de ce fait, à conserver les documents comptables.

Or, même dans ce cas, il appartiendra alors au contribuable de souligner qu'il n'a pas eu accès aux informations nécessaires malgré ses demandes réitérées⁷²³.

Une partie de la doctrine regrette cette solution jugée trop sévère du Conseil d'Etat.

Cette position peut être malgré tout relativisée en soulignant qu'il se montre tout aussi exigeant envers l'administration⁷²⁴.

b. L'assimilation du défaut de déclaration pour les activités lucratives non déclarées

La mise en place d'un dispositif d'évaluation forfaitaire minimale des revenus liés à des activités lucratives non déclarées

703. L'absence de déclaration peut s'entendre pour l'imposition des revenus issus d'activités lucratives non déclarées et illicites.

⁷¹⁹ CE, 9° et 7° sous-sect., 15 avril 1988, req. n° 58907, *RJF* 6/88, n°689.

⁷²⁰ Cass. com., 17 décembre 2002, DGI c/ Petit, n° 2147 FS-P, *RJF* 4/03, n° 513.

⁷²¹ Cf. C. de la MARDIERE, Droit fiscal et force majeure : à l'impossible le contribuable est-il tenu ?, *LPA* 1999, n° 46, p. 3.

⁷²² CE, 9° et 7° sous-sect., 6 janvier 1984, req. n° 36980, *RJF* 3/84, n° 350.

⁷²³ CE, 7° et 9° sous-sect., 9 mai 1990, *Mobb-meubles-pilotes*, req. n° 68329, *RJF* 7/90, n°883.

⁷²⁴ C. de la MARDIERE, *La preuve en droit fiscal*, Litec, coll. LexisNexis, 2009, p. 227.

L'administration fiscale peut alors mettre en œuvre la procédure de taxation d'office de l'article L. 66 du LPF.

Cependant, les limites pratiques de ce mode d'imposition se sont faites ressentir notamment quant à l'absence de comptabilité, de factures et suite à l'intervention tardive des services judiciaires par rapport à la commission de l'infraction.

La création d'une procédure de présomption de revenus s'est alors rendue nécessaire.

704. Lorsque l'administration fiscale a connaissance par l'autorité judiciaire et dans les conditions prévues à l'article L. 135 L du LPF qu'un contribuable dispose d'éléments de train de vie disproportionnés par rapport aux revenus qu'il a déclaré, cette dernière se voit dans la possibilité d'appliquer ce nouveau dispositif depuis la loi de finances rectificative pour 2009⁷²⁵.

L'article 1649 quater-0 B bis du CGI institue une présomption de revenus afin de permettre à l'administration d'imposer le contribuable lorsqu'il a eu libre disposition d'un bien, objet de certaines infractions pénales strictement limitées⁷²⁶ ou bien encore d'une somme d'argent issue de ces dernières ou destinée à les commettre.

La découverte de ces manquements a été élargie à la procédure de flagrance fiscale.

Il s'agit cependant d'une présomption simple qui peut être combattue par tout moyen par le contribuable lors des prérogatives de contrôle de l'administration fiscale, à savoir le contrôle sur pièce ou l'ESFP.

705. Le droit fiscal s'imprègne ici d'une conception réaliste de la matière imposable. Si par exemple, le trafic de stupéfiants est situé en dehors du champ d'application des droits de douanes et de la TVA en raison où il n'entre pas dans la définition des activités économiques du droit communautaire, l'administration fiscale se préoccupe seulement de rechercher la matière imposable sans se soucier de ses origines⁷²⁷.

Le Conseil d'Etat a d'ailleurs, sur ce fait, donné une portée extensive à l'expression *nemo auditur propriam turpitudinem allegans* en rappelant que le requérant, en l'espèce un

⁷²⁵ L. de finances rectificatives pour 2009 du 30 décembre 2009, n° 2009-1674, article 19, JO 31 décembre.

⁷²⁶ Les infractions permettant d'établir cette présomption de revenus touchent les crimes et délits en matière de stupéfiants (art. 222-34 à 222-39 du Code pénal), les crimes et délits en matière de fausse monnaie (art. 442-1 à 442-7 du CP), les crimes et délits en matière de législation des armes (art. L. 2339-2 à L. 2339-11 du code de la défense), les délits à la réglementation sur les alcools et le tabac (art. 1810 du CGI), les délits de contrefaçon (art. L. 716-9 du Code de la propriété intellectuelle).

⁷²⁷ B. PLAGNET, *illicéité et normalité*, *BF*, 7/84, p. 373.

proxénète, ne pouvait invoquer le caractère délictueux de son activité pour se soustraire de son imposition⁷²⁸.

2. Le refus de coopération avec l'administration fiscale

706. Le refus de coopération avec l'administration fiscale s'entend ici comme la sanction particulière du comportement du contribuable qui refuse de se soumettre au contrôle de ses obligations déclaratives.

Notre étude portant sur la personne même du contribuable, nous écarterons de notre analyse le défaut de désignation d'un représentant en France visé par l'article L. 72 du LPF.

Le refus de coopération sera analysé principalement sous l'angle du défaut ou de l'insuffisance de réponse aux demandes de justifications **(a)** et au regard de l'opposition à un contrôle fiscal **(b)**.

a. Le défaut ou l'insuffisance de réponse aux demandes de justifications

707. La procédure de taxation d'office prévue pour les demandes d'éclaircissements et de justifications témoigne de l'intérêt de ces dernières dans le processus de contrôle de l'impôt en présentant un lien intime avec la vérification du revenu d'ensemble.

En effet, elles permettent à l'administration de bénéficier d'indications les plus justes quant à la détermination de l'assiette de l'imposition, et en ce sens, sont contraignantes.

Codifiées au sein de l'article L. 16 du LPF, la sanction du contribuable qui refuserait de s'y soumettre est prévue par l'article L. 69 du LPF et par la mise en œuvre de la taxation d'office.

708. La mise en œuvre des demandes d'éclaircissements et de justifications est encadrée par des conditions strictes comme en témoigne l'interprétation de la règle du double. Si cette condition ne soulève pas de difficultés particulières, il en va autrement de leur portée pratique.

709. La procédure de taxation d'office trouve à s'appliquer en cas de défaut de réponse et de réponses assimilées à un défaut de réponse.

⁷²⁸ CE, 8^o et 3^o sous-sect., 5 novembre 1980, req. n^o 13222.

Si les premières ne demandent pas d'appréciation particulière du comportement du contribuable et trouvent à s'appliquer sans heurts si ce n'est que l'administration assimile une réponse orale à un défaut de réponse⁷²⁹, les réponses insuffisantes suscitent des interrogations.

Les dispositions de l'article L. 16 ont pour vocation d'appréhender les « *revenus d'origine indéterminé* ».

La mise en œuvre de cette procédure a pour principal effet en cas de défaut ou d'insuffisance de réponse de la part du contribuable d'inverser la charge de la preuve afin de démontrer que ces revenus ne sont pas imposables.

La possibilité qu'il lui reste de saisir la commission départementale des impôts n'enlève rien à la manière dont est subtilisé par l'administration un degré d'application des droits de la défense.

Leurs modalités d'appréciation méritent alors que l'on y prête une attention particulière.

710. La doctrine administrative fait ressortir une conception extensive de l'absence de réponse en se fondant sur l'imprécision des éléments mis à la connaissance du service des impôts.

C'est ainsi que si l'intéressé s'abstient de répondre à tous les points présents dans la demande, il peut être taxé d'office⁷³⁰.

Or, force est de constater que la position des juges suit l'administration en l'espèce. Comme le relève B. Delignieres, « *une abondante jurisprudence soutient cette doctrine : faire admettre par le juge de l'impôt qu'une réponse considérée comme insuffisante par l'administration ne l'est pas en réalité, est en effet, le moyen le plus direct de faire annuler une taxation d'office*⁷³¹ », et aboutirait à mettre à mal cette prérogative de détection de la fraude fiscale.

L'appréciation du caractère suffisamment précis de la réponse se retrouve, au stade contentieux, imbriquée avec la démonstration par le contribuable du caractère exagéré de l'imposition.

Ce n'est qu'alors que le juge pourra reconnaître l'irrégularité du recours à la taxation d'office par l'application des dispositions combinées des articles L. 16 et L. 69 du LPF.

⁷²⁹ D. adm. DGI 4 S-8221, §5, 15 mai 1991.

⁷³⁰ CE, 7^o et 8^o sous-sect., 5 avril 1978, req. n^o 02381 et 08416, *Dr. fisc.*, 1979, n^o 13, comm. 638, concl. D. Fabre.

⁷³¹ B. DELIGNIERES, Taxation d'office à l'IR du revenu d'ensemble, *JurisClasseur Procédures fiscales*, 1994, fasc. 356.

b. L'opposition à un contrôle fiscal

711. La sanction du défaut de collaboration du contribuable avec l'administration fiscale traduit pleinement la nouvelle pénalité infligée pour opposition à contrôle fiscal issue de l'ordonnance du 7 décembre 2005.

La nature de ce manquement justifie la mise en œuvre d'une procédure d'imposition d'office particulière au sein de laquelle le contribuable ne peut bénéficier d'aucune des garanties pourtant traditionnellement reconnues dans cette même procédure⁷³².

Sa caractérisation doit ressortir d'une appréciation globale, laquelle est analysée tant par les faits du contribuable ou des tiers que par la démarche du vérificateur qui doit avoir mis à cet effet les diligences nécessaires pour effectuer le contrôle.

712. La lecture combinée de l'article L. 76, L. 74 et de l'article L. 67 du LPF prive donc le contribuable de toutes garanties et notamment de la notification de ses bases d'imposition et de leur mode de détermination.

Si ce point a déjà été appréhendé par l'administration⁷³³ et conforté par les juges⁷³⁴, la question de l'exercice du droit de communication dans ce cas de figure est beaucoup plus délicate.

713. Il est admis que, quelque soit la procédure d'imposition employée, le contribuable se voit en position de demander l'origine des éléments retenus pour ce calcul.

Or l'analyse de la décision du 6 octobre 2008 peut laisser planer des ombres quant à la méthode d'établissement de l'imposition en mettant en place une exception à la communication voulue par le contribuable.

En rappelant que l'intéressé s'est placé lui-même en dehors du cadre de la vérification, le juge tire des règles propres à cette procédure.

Il est précisé dans ses conclusions que la singularité de cette évaluation d'office mise en œuvre par le Conseil d'Etat « *tire toutes les conséquences du choix du législateur de priver de garanties le contribuable qui s'oppose au contrôle fiscal*⁷³⁵ ».

⁷³² CE, 8^e et 3^e sous-sect., 6 octobre 2008, *De Caigny*, req. n° 299933, 299934 et 299935, *RJF* 12/08, n° 1363.

⁷³³ D. adm. 13 L 1542 §8, 1^{er} juillet 2002.

⁷³⁴ CAA Bordeaux, 25 février 2003, n° 99-2355, *RJF* 7/03, n° 884.

⁷³⁵ N. ESCAUT, En cas d'opposition à contrôle fiscal, l'administration est-elle tenue d'informer le contribuable sur l'origine et la teneur des renseignements obtenus des tiers et utilisés pour établir l'imposition ? *BDCF* 12/08, n° 155.

Ce rappel concernant la légitimité de cette position fait barrage à toutes les contestations relevant du fait que toute imposition se doit de relever théoriquement à la fois de la transparence du débat fiscal et de l'application du principe général de la défense⁷³⁶.

B. La place des droits du contribuable au sein de la procédure d'imposition d'office

714. Si la mise en œuvre de la procédure d'imposition d'office caractérise l'établissement unilatéral de la nouvelle imposition par l'administration fiscale, le contribuable n'est cependant pas dépourvu de toute information **(1)**.

Sa portée diffère cependant de celle caractéristique de la procédure contradictoire et s'avère préjudiciable de manière disproportionnée dans certains cas **(2)**.

1. L'information effective du contribuable dans la mise en œuvre de la procédure d'imposition d'office

715. Le contribuable n'est pas dépourvu de toute information lors de la mise en œuvre de la procédure d'imposition d'office.

Dans un premier temps et pour certaines obligations déclaratives, la mise en œuvre de la procédure de taxation d'office ne peut intervenir que si le contribuable n'a pas régularisé sa situation dans les trente jours suivant la mise en demeure de l'administration.

Il s'agit, en l'occurrence, de la déclaration d'ensemble des revenus et de la déclaration des plus-values en vertu de l'application de la loi du 29 décembre 1977⁷³⁷ codifiée à l'article L. 66-1 du LPF, des déclarations BIC, BNC, BA, IS et des taxes assises sur les salaires⁷³⁸.

Dans un second temps et en vertu de l'application L. 76 du LPF, les bases ou les éléments servant à cette imposition d'office sont notifiés au contribuable dans les trente jours précédant la mise en recouvrement.

716. A ce stade, l'administration doit porter à sa connaissance les modalités de détermination de cette nouvelle imposition nécessaire à sa compréhension⁷³⁹.

Il faut noter que l'effectivité de ces garanties comporte cependant de sérieuses limites et tiennent de l'attitude des juges qui en affaiblissent leur portée.

⁷³⁶ Cf. F. SENERS, concl. sur CE, 5 octobre 2005, *min. c/ Blondeau*, req. n° 270341, *RJF* 12/05, n° 1438.

⁷³⁷ Article 3-I-1 de la loi du 29 décembre 1977 n° 77-1453.

⁷³⁸ En raison de l'application de l'article 81-II de la loi du 30 décembre 1986 n° 86-1317

⁷³⁹ CE, 8° et 3° sous-sect., 7 décembre 1983, req. n° 36539, *RJF* 2/84, n° 106.

En confirmant que l'administration n'est pas tenue d'informer le contribuable des motifs de la mise en œuvre d'une procédure d'imposition d'office⁷⁴⁰, ni d'indiquer les motifs du redressement⁷⁴¹, ni même encore d'inviter le contribuable à présenter ses observations⁷⁴², ils le privent de la compréhension nécessaire de ce mode d'imposition et entendent affirmer par delà même le caractère de sanction de cette procédure.

717. Cette reconnaissance d'un socle minimal de garanties pour le contribuable n'est pas sans soulever la légitimité de ce mode d'imposition au regard du principe général des droits de la défense.

L'exclusion discutable du caractère contradictoire de la procédure d'imposition d'office

718. En vertu de l'article L. 76 du LPF, l'administration fiscale se voit dans l'obligation de communiquer au contribuable les bases d'imposition ainsi que ses éléments de calcul dont elle s'est servie dans le cadre de l'imposition d'office.

Cependant, ni la loi ni les juges, dans le cadre de cette procédure, n'exigent que cette dernière invite le contribuable à présenter ses observations.

En effet, le Conseil d'Etat eut l'occasion de rappeler que l'administration n'est pas tenue, lors d'une taxation d'office de revenus d'origine indéterminée, d'adresser au contribuable une notification lui permettant d'indiquer son acceptation ou ses observations dans le délai contenu de trente jours et ce, même dans les cas où il aurait souscrit une déclaration de revenu global⁷⁴³.

Cette absence de garantie est reconnue également par la Cour de cassation dans l'arrêt *SA Imperium Finance and trust company*⁷⁴⁴.

Les juges judiciaires dénie au contribuable toute possibilité de discussion avant la mise en recouvrement et en dehors d'une procédure contentieuse.

719. La difficulté soulevée concerne alors la privation de ce droit pour le contribuable dans la mise en œuvre d'une procédure d'imposition d'office au regard du respect des droits de la défense.

⁷⁴⁰ CE, 8° et 3° sous-sect., 27 mars 2000, *SARL Maurel et fils*, req. n° 187703, *RJF* 5/00, n° 700.

⁷⁴¹ CE, 9° et 10° sous-sect., 16 mars 2001, *Le Pen*, req. n° 198050, *RJF* 6/01, n° 826.

⁷⁴² CE, 7° et 9° sous-sect., 29 juillet 1998, *Ghiline*, req. n° 171175, *RJF* 10/98, n° 1145.

⁷⁴³ CE, 9° et 8° sous-sect., 3 mai 1993, *Cohen*, req. n° 116269, *RJF* 6/93, n° 774.

⁷⁴⁴ Cass. com., 6 mars 2007, *SA Imperium finance and trust company c./ Directeur général des impôts*, n° 05-17261, *JurisData* n° 2007-037799.

Reconnu par le Conseil constitutionnel comme « *l'un des principes fondamentaux reconnus par les lois de la République réaffirmés par le préambule de la Constitution du 27 octobre 1946 auquel se réfère le préambule de la Constitution de 1958*⁷⁴⁵ », la faculté du contribuable d'indiquer ses observations paraît légitimement indiscutable.

De surcroît, si l'on considère que les modes d'imposition d'office s'assimilent à une procédure de sanction, le parallèle qui peut être fait avec l'infliction des pénalités fiscales confortent l'idée qu'il peut formuler ses observations et ce, même si l'administration fiscale n'est pas tenue d'y répondre.

720. Le législateur semble propice à s'engager dans cette voie comme le montre l'introduction à l'article L. 48 du LPF⁷⁴⁶ de l'obligation faite à l'administration, à la suite d'un ESFP ou d'une vérification de comptabilité, d'indiquer les montants résultant des rectifications « *avant que le contribuable présente ses observations ou accepte les rehaussement proposés* ».

Cette disposition paraît consolider cette solution en introduisant de manière implicite et partielle une discussion entre le contribuable et l'administration dans la procédure d'imposition d'office⁷⁴⁷.

2. L'absence dommageable d'information du contribuable

721. La mise en œuvre d'une procédure d'imposition d'office ne peut se réaliser principalement que si l'administration a préalablement mis le contribuable en demeure de régulariser sa situation.

L'absence de cette formalité fait courir la procédure de rectification contradictoire⁷⁴⁸ sous réserve des exceptions en matière de taxes sur le chiffre d'affaire et de taxe professionnelle.

Les articles L. 67 alinéa 2 et L. 68 alinéa 2 du LPF élargissent les cas où la mise en demeure préalable n'est pas obligatoire lorsque le contribuable change régulièrement son lieu de séjour, a transféré son domicile fiscal ou son activité à l'étranger sans avoir déposé sa déclaration de revenus ou de résultats, en cas d'opposition au contrôle fiscal, lors de l'absence des formalités des entreprises ou bien encore, pour les fiducies.

⁷⁴⁵ Cons. const., 17 janvier 1989, déc. n° 88-248 DC et Cons. const., 28 juillet 1989, déc. n° 89-260 DC.

⁷⁴⁶ Ord. N° 2004-281, 25 mars 2004, art. 27-I-8°.

⁷⁴⁷ J.L PIERRE, Imposition d'office, *Procédures*, 2007, n° 5, comm. 123.

⁷⁴⁸ Inst. 6 mai 1998, 13 L-7-88 ; D. adm. 5 B-8211 n° 31, 1^{er} août 2001 ; D. adm. 13 L-1551 n° 85, 1^{er} juillet 2002.

722. Le caractère non obligatoire de cette mise en demeure est particulièrement remarquable en matière de taxe sur le chiffre d'affaires.

Le Conseil d'Etat fait preuve d'une grande sévérité en reconnaissant que le contribuable se place dans une situation de taxation d'office s'il n'a pas déposé sa déclaration dans les délais légaux sans que l'administration ne soit tenue de l'inviter préalablement à régulariser sa situation dans les trente jours⁷⁴⁹.

Cette décision paraît aller à l'encontre de la doctrine administrative qui, quant à elle, préconise l'envoi d'une mise en demeure avant toute taxation et évaluation d'office, y compris pour les retards de déclaration concernant la taxe sur la valeur ajoutée⁷⁵⁰.

Or, cette prise de position ne saurait avoir de caractère obligatoire et ne peut être invoquée sur le fondement de l'article L. 80 A du LPF en s'agissant d'une simple recommandation.

723. Cette situation peut être dommageable pour les contribuables de bonne foi qui omettent de déposer leur déclaration en temps et en heure et qui se voient privés ainsi de tous les droits de la défense.

Dans ce cas, la sanction infligée paraît manifestement démesurée par rapport à la faute commise.

L'absence de garanties pour le contribuable semble illégitime et disproportionnée au regard de l'infraction et induirait une nouvelle piste de réflexion sur la mise en place d'une procédure de régularisation au domaine des taxes sur le chiffre d'affaire.

Section 2. Les droits du contribuable en proie aux pouvoirs de l'administration dans la mise en œuvre de la procédure de rehaussement

724. Le particularisme de la mise en œuvre des procédures de rectification tient à l'attitude du juge en la matière.

S'il est constant de remarquer que ce dernier s'efforce d'encadrer les pouvoirs de l'administration fiscale dans l'exercice des procédures fiscales, leur finalité répressive relève d'une tout autre logique.

En effet, les différentes décisions de justice rendues lui concèdent une grande marge de latitude pour les redressements envisagés.

⁷⁴⁹ CE, plén., 21 juin 1985, *SARL Sud Transports*, req. n° 41313, *RJF* 8-9/85, n° 1222.

⁷⁵⁰ D. adm. DGI 13 L-1451.

Elles vont justifier une liberté de choix caractéristique de toute la force de son pouvoir discrétionnaire.

725. La distinction opérée entre le mécanisme d'évaluation des bases d'imposition et de l'établissement de la décision d'imposition tend à fragiliser les droits et les garanties du contribuable *a priori* imposés par les textes.

Leur appréciation jurisprudentielle conduit à la mise en œuvre d'une procédure de sanction lors du calcul de l'impôt rehaussé (§1) et reconnaît à l'administration un pouvoir discrétionnaire à l'encontre duquel les garanties légales cèdent le pas.

La rupture d'égalité entre contribuables dans le traitement de leur redressement est accentuée également par le développement de solutions prétorienne (§2).

§1. Une lecture des textes préjudiciable pour le contribuable

726. Le législateur a entendu restreindre les prérogatives de l'administration en la contraignant sur le mode d'établissement de la décision d'imposition.

Cependant, celle-ci est à distinguer de l'évaluation des bases imposables qui, quant à elle, laisse une marge de manœuvre au service des impôts dans le choix de la méthode avec laquelle elle va corriger le contribuable.

Il correspond à un dispositif inéquitable dans la procédure de rectification contradictoire (A) et se traduit comme l'exercice de son pouvoir discrétionnaire au sein des procédures d'imposition d'office (B).

A. La mise en œuvre d'une procédure de sanction déguisée au sein de la procédure de rectification contradictoire

727. L'évaluation des bases d'imposition peut être considérée comme une procédure de sanction déguisée dans la mesure où le contribuable est contraint, par l'administration, dans une méthode d'évaluation qu'il ne peut contester dans son choix (1).

De surcroît, le mécanisme de taxation forfaitaire selon les signes extérieurs de richesse prévu à l'article L. 168 du CGI se révèle être un procédé inéquitable et injustifié pour le contribuable qui n'a pas commis d'infraction (2).

1. La volonté du législateur d'écarter les garanties du contribuable dans le choix de l'évaluation des bases d'imposition

728. Il est certain que si la procédure de rectification contradictoire permet d'assurer l'effectivité des droits de la défense du contribuable, l'administration fiscale reste cependant libre d'imposer le choix de sa méthode d'évaluation des bases imposables.

En effet, « *même si la procédure est contradictoire dans son déroulement, la fixation initiale de la base d'imposition relève de l'appréciation des services fiscaux. Rien n'excluera par ailleurs que la base retenue demeure inchangée malgré les observations que le contribuable pourrait formuler. La contradiction n'implique pas l'idée de convention*⁷⁵¹ ».

Se prévalant que l'établissement du montant de l'impôt dû ne saurait relever d'un rapport contractuel entretenu avec le contribuable, l'administration fiscale procède à une appréciation souveraine de la méthode choisie et ainsi ne concède effectivement que peu de place au droit du contribuable à ce stade de la procédure de rehaussement.

729. La procédure de rectification contradictoire relative à la décision d'imposition s'accorde alors avec une procédure unilatérale d'évaluation de la base d'imposition, cette possibilité étant offerte par le législateur.

Le mode de taxation le plus remarquable repose sur le mécanisme de l'évaluation indiciaire et sur l'application de l'article 168 du CGI.

Cette procédure de droit commun recèle en fait un véritable pouvoir de sanction de l'administration qui soulève des difficultés dans sa contestation par le contribuable.

730. Selon ce procédé, l'article 168 du CGI permet une taxation forfaitaire d'après les « *signes extérieurs de richesse* » en cas de disproportion marquée entre le train de vie du contribuable et les revenus⁷⁵².

L'administration fiscale va ainsi pouvoir substituer au revenu déclaré, une évaluation forfaitaire plus élevée en vertu d'un barème fixé par la loi⁷⁵³.

⁷⁵¹ J. LAMARQUE, O. NEGRIN et L. AYRAULT, *Droit fiscal général*, LITEC, coll. LexisNexis, 2009, p. 953.

⁷⁵² La disproportion marquée entre le train de vie du contribuable et ses revenus est établie « *lorsque la base forfaitaire excède d'au moins un tiers, pour l'année d'imposition, le montant du revenu net global déclaré, y compris les revenus exonérés ou taxés selon un taux proportionnel ou libéré de l'impôt par l'application d'un prélèvement* », *Mémento fiscal 2010*.

⁷⁵³ Pour l'imposition des revenus de 2009, le montant de la base forfaitaire doit au moins être égal à 44 111 euros.

Cette procédure s'inscrit principalement dans la mise en œuvre d'une procédure contradictoire où l'intéressé se voit offrir la possibilité de contester, à chaque étape de la procédure, « *l'existence, la consistance ou l'évaluation des éléments retenus par l'administration* ».

Or, l'analyse des modalités d'application de ce mécanisme semble constituer une menace sérieuse pour le contribuable de bonne foi⁷⁵⁴.

De l'impossibilité pour le contribuable de contester le choix de procéder à la taxation de l'article 168 du CGI

731. Nous pouvons déplorer que la rédaction de l'article 168 du GI ne contienne aucune disposition d'ordre procédural.

La faculté de l'administration fiscale d'avoir recours à ce mécanisme de taxation n'est pas systématique mais son succès résulte des termes généraux de l'article L. 63 du LPF qui dispose que « *lorsque les agents de l'administration des impôts constatent une disproportion marquée entre le train de vie d'un contribuable et les revenus qu'il déclare, ils peuvent modifier la base d'imposition dans les conditions prévues à l'article 168 du CGI* ».

732. La référence au verbe « *pouvoir* » ne signifie en rien une obligation mais un choix offert à l'administration qui présente le caractère particulier de ne pas pouvoir être contesté par le contribuable.

C'est ce que rappelle, en effet, le Conseil d'Etat dans une décision du 30 juin 2010⁷⁵⁵.

En l'espèce, les juges ont réaffirmé le champ d'application des dispositions de l'article 168 du CGI en excluant la possibilité de contester en amont l'engagement de la procédure et ce, par les mêmes moyens avec lesquels le contribuable met en cause la nouvelle imposition. Ce raisonnement apporté peut également être transposable au dispositif de l'article 1649 quater-0 B ter du CGI pour taxer les contribuables se livrant à des activités illicites.

733. L'engagement d'une telle procédure de taxation semble être définitivement balisé par la volonté de l'administration en ne laissant qu'une place minimale à certaines garanties du contribuable de bonne foi.

⁷⁵⁴ O. FOUQUET, L'article 168 constitue-t-il encore une menace sérieuse pour le contribuable de bonne foi ?, 19.12.2008, www.etudes-fiscales-internationales.com.

⁷⁵⁵ CE, 10 et 9^o sous-sect., 30 juin 2010, *Guillermo*, req. n^o 308853, *FR* 42/10.

Le caractère subsidiaire de ce mode de détermination de l'assiette de l'impôt sur le revenu est d'ailleurs mis en exergue par le commissaire du gouvernement D. Fabre dans ses conclusions sur un arrêt de 1975⁷⁵⁶.

734. La reconnaissance d'un tel pouvoir discrétionnaire dans la mise en œuvre de cette procédure paraît sanctionner ce dernier notamment dans la charge de la preuve alors qu'elle n'est pas subordonnée à une présomption de fraude fiscale et de surcroît, ne requiert pas de pénalité spécifique.

A ce titre, l'administration pourrait engager avant toute chose et afin d'éviter des confusions des demandes d'éclaircissements ou justifications mais le juge ne l'y oblige pas⁷⁵⁷.

Le cadre contradictoire dans lequel s'inscrit cette procédure qui la différencie par delà même de la procédure d'imposition d'office n'enlève en rien son caractère de sanction manifestement injustifiée.

2. La contestation de l'évaluation indiciaire faite par l'administration fiscale

735. La mise en œuvre de la taxation forfaitaire s'effectue obligatoirement selon une procédure contradictoire et s'entend ainsi comme la procédure normale de rectification des bases d'imposition.

Par une décision de principe en date du 21 mars 1975⁷⁵⁸, le Conseil d'Etat a mis en avant que le recours à la procédure de l'article 168 du CGI devait être perçu comme une procédure de redressement contradictoire en considérant que « *dans le cas où le contribuable a régulièrement souscrit la déclaration de son revenu global, la substitution au revenu ainsi déclaré d'un revenu fixé forfaitairement à un chiffre plus élevé, a nécessairement le caractère d'une rectification de la déclaration et ne peut donc être faite selon la procédure prescrite à l'article 1649 quinquies A* ».

La reconnaissance d'un droit à la contradiction au sein de ce procédé alliée à la réforme de la loi Aicardi n° 86-1317 du 30 décembre 1986 permettent donc désormais au contribuable « *d'apporter la preuve que ses revenus ou l'utilisation de son capital ou les emprunts qu'il a contractés lui ont permis d'assurer son train de vie*⁷⁵⁹ ».

⁷⁵⁶ D. FABRE, concl. sur CE, 21 mars 1975, req. n° 85496, *Dr. fisc.*, 1975, n° 23, comm. 775.

⁷⁵⁷ Par exemple, CE, 8° et 9° sous-sect., 5 octobre 1977, req. n° 3016, *Dr. fisc.*, 1978, n° 17, comm. 687.

⁷⁵⁸ CE, sect., 21 mars 1975, req. n° 87573, *Dr. fisc.*, 1975, n° 20, comm. 680, concl. D. Fabre.

⁷⁵⁹ Article 168, 3.

L'accueil de cette preuve contraire par les juges participe à diminuer la sévérité de ce dispositif comme en témoignent plusieurs décisions rendues par le Conseil d'Etat.

736. Par une décision en date du 27 juillet 2006⁷⁶⁰, les juges ont rappelé que le contribuable doit apporter la preuve que les sommes dont il a disposé lui ont permis de financer son train de vie évalué forfaitairement en raison du barème et dans le même temps, qu'il n'a pas à démontrer de l'utilisation effective de ces dernières.

La preuve contraire est ici reconnue par l'équivalence, entre d'une part, les sommes qu'il a dépensées et d'autre part, le montant de son train de vie.

Une seconde décision du 27 octobre 2008⁷⁶¹ est venue encore alléger le fardeau de la preuve pour le contribuable.

La portée de cette jurisprudence influe sur le fait qu'il peut n'apporter que la preuve d'un financement partiel de son train de vie et qu'ainsi, la base d'imposition doit être réduite à hauteur des sommes justifiées

Cette solution apparaît alors contraire à la doctrine administrative⁷⁶² qui ne prévoyait pas cette déduction.

737. Cependant et malgré les efforts réalisés par les juges, une partie de la doctrine regrette la pérennisation de cette méthode de taxation.

Comme le soulève O. Fouquet, « *en dépit de l'atténuation de la sévérité de l'article 168 du CGI par le régime de la preuve contraire, le caractère inéquitable de ce dispositif subsiste à bien des égards*⁷⁶³ ».

Il constate à cet effet que l'application de l'article 168 du CGI permet de « *majorer artificiellement et de façon inéquitable le revenu réel d'un contribuable qui n'a rien dissimulé* » tout en soulignant le caractère inadapté du barème utilisé à cet effet.

738. La légitimité de ce mécanisme de taxation est mise en cause au regard des autres prérogatives de contrôle et d'investigation de l'administration.

De surcroît, l'absence de rattachement à la sanction de la fraude fiscale lui enlève toute raison d'être.

⁷⁶⁰ CE, 3^e et 8^e sous-sect., 27 juillet 2006, Ruwayha, req. n° 275554, *RJF* 12/06, n° 1492.

⁷⁶¹ CE, 3^e et 8^e sous-sect., 27 octobre 2008, *min. c/Planet*, req. n° 294160, *RJF* 1/09, n°3.

⁷⁶² Instr 5 B-15-88 ; D. adm. 5 B-525, n° 3, 1^{er} août 2001.

⁷⁶³ O. FOUQUET, Taxation d'après les signes extérieurs de richesse : le dernier dinosaure vacille, *Revue administrative*, 2009, n° 367.

B. L'évaluation des bases imposables au sein des procédures d'imposition d'office

739. L'évaluation des bases d'imposition au sein de la procédure d'imposition d'office est peu transparente (1) et témoigne de la reconnaissance d'un pouvoir discrétionnaire accordé à l'administration fiscale en la matière (2).

1. L'hermétisme des méthodes d'évaluation au sein des procédures d'imposition d'office

740. S'il est reconnu que l'impôt peut être établi selon plusieurs méthodes⁷⁶⁴, la taxation d'office se réfère à la carence du contribuable qui s'est abstenu de souscrire sa déclaration et qui aurait permis à l'administration d'établir l'imposition due.

Touchant à l'établissement de l'impôt lui-même, des difficultés sont soulevées pour l'IR au regard du revenu global qui est assis sur l'addition des différents revenus catégoriels.

La loi appréhende que ces derniers puissent faire l'objet d'une évaluation forfaitaire lorsqu'ils sont soumis à une obligation déclarative.

Initialement réservé au cas des BIC, BNC et BA⁷⁶⁵, la jurisprudence a également étendu ce procédé d'évaluation au plus-values⁷⁶⁶ à présent retrouvé à l'article 150 et s. du CGI et à l'article L. 66-1 du LPF.

741. Malgré cette extension du champ d'application de cette procédure, la loi se réserve les catégories de revenus pour lesquelles elle ne peut intervenir.

Ainsi et par principe, elle ne touche pas les traitements et salaires, les revenus de capitaux mobiliers⁷⁶⁷ ni les revenus fonciers⁷⁶⁸.

La Cour de cassation s'est référée à cette réserve législative dans la matière des droits d'enregistrement.

Après avoir considéré que la procédure de taxation d'office dénommée « *d'arbitrage des droits* » pouvait s'appliquer, elle a opéré un revirement jurisprudentiel en considérant « *qu'à défaut de disposition légale expresse, l'administration ne pouvait, en recourant à la pratique* »

⁷⁶⁴ Cf. M.L. MEHL et P. BELTRAME, *Science et technique fiscale*, PUF, 1984, t. 1, p. 121 et s. Les auteurs se réfèrent à la méthode indiciaire, l'évaluation unilatérale, le forfait et la déclaration du contribuable sous le contrôle de l'administration fiscale.

⁷⁶⁵ Article L. 73 du LPF.

⁷⁶⁶ CE, 8^o et 7^o sous-sect., 23 mai 1990, *Mezrahi*, req. n^o 63785, *RJF* 7/90, n^o 514.

⁷⁶⁷ CE, 9^o et 8^o sous-sect., 5 mars 1986, req. n^o 44377, *RJF* 5/86, n^o 290.

⁷⁶⁸ CE, 9^o et 8^o sous-sect., 18 mars 1987, req. n^o 43680, *RJF* 5/87, n^o 295.

*dite arbitrage de droits, écarter l'application de l'article 1649 quinquies A du CGI*⁷⁶⁹ » (procédure de redressement contradictoire).

La validation législative ultérieure de cette pratique a légitimé a posteriori l'attitude des juges.

742. L'enchevêtrement de ces règles rend l'établissement de l'imposition par l'administration opaque et peu lisible.

Comme le relèvent certains auteurs, « *il en résulte une combinaison complexe des textes*⁷⁷⁰ » au sein de laquelle le contribuable qui n'a pas souscrit de déclaration de revenu global encourt la taxation d'office même s'il a établi sa déclaration de revenus catégoriels⁷⁷¹ alors que si celui-ci à régulièrement souscrit sa déclaration de revenu global sans faire part de celle relative au revenus catégoriels, il encourt l'évaluation d'office pour ces derniers⁷⁷².

743. La méthode d'évaluation choisie par l'administration fiscale peut cependant être soulevée devant les juges qui, à la lumière des informations fournies, sont susceptibles d'ordonner un supplément d'instruction en raison de leur caractère insuffisant⁷⁷³.

La jurisprudence a reconnu que le choix de la méthode pouvait être vicié dans son principe en entraînant la décharge des impositions contestées.

Des limites sont alors fixées à l'administration qui doit rester cohérente dans son mode d'évaluation.

Ainsi, lorsque le contribuable tient une comptabilité régulière et probante, en cas de défaut de déclaration, l'administration ne peut substituer à cette comptabilité un résultat qu'elle calcule selon une méthode extracomptable⁷⁷⁴.

2. La reconnaissance d'un pouvoir discrétionnaire de l'administration fiscale accordé par les textes

744. Le pouvoir discrétionnaire de l'administration fiscale est particulièrement retentissant dans le mode d'imposition des revenus catégoriels lors d'un défaut de déclaration.

⁷⁶⁹ Cass. com., 19 juin 1984, *Cavat c/ DGI*, *RJF* 11/84, n° 703.

⁷⁷⁰ C. DAVID, O. FOUQUET, B. PLAGNET et P.F RACINE, *Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale*, Dalloz, 5° éd., 2009, p. 804.

⁷⁷¹ CE plén., 9 janvier 1981, req. n° 17580 et 18418, *RJF* 3/81, n° 140.

⁷⁷² CE, 7° et 8° sous-sect., 6 février 1981, req. n° 17921, *RJF* 4/81, n° 211.

⁷⁷³ CE, 9° et 7° sous-sect., 22 octobre 1984, *Muller*, req. n° 41633, *RJF* 12/84, n° 776.

⁷⁷⁴ CE, 9° et 7° sous-sect., 14 novembre 1984, *Bouthière*, req. n° 40807, *RJF* 1/85, n° 80.

Si l'article L. 66 du LPF ne fait pas de mystères au sort réservé au défaut de déclaration d'ensemble des revenus du contribuable en étant taxés d'office, des difficultés surgissent avec l'appréhension des revenus catégoriels.

En effet, ces derniers sont introduits par l'article L. 73 du LPF comme pouvant être évalués d'office lors de la constatation par l'administration fiscale de l'absence de déclaration spéciale.

Cette consécration textuelle du pouvoir discrétionnaire de l'administration dans le choix des procédures de correction du manquement fiscal ne manque pas de surprendre notamment en raison de la jurisprudence.

745. Le législateur n'a pas entendu initialement réserver un pouvoir d'appréciation aux agents des impôts dans la procédure à suivre et c'est en ce sens que le Conseil d'Etat à jugé que l'établissement des redressements par la procédure d'imposition d'office, alors que l'administration aurait dû suivre la procédure de rectification contradictoire, rendait la procédure irrégulière en l'entachant de nullité⁷⁷⁵.

Issues d'une ratification de dispositions irrégulières⁷⁷⁶, l'article L. 73 du LPF a pour effet d'étendre le pouvoir de l'administration et laisse la place pour un même cas de figure à une procédure d'évaluation d'office ou de rectification contradictoire.

746. Cette faculté se heurte également à l'article L. 56 du LPF qui prévoit que « *la procédure de rectification contradictoire n'est pas applicable (...) dans les cas de taxation ou évaluation d'office des bases d'imposition* ».

Selon L. Ayrault, « *une autre procédure contradictoire a été instituée par le législateur (...) qui n'est pas soumise aux dispositions des articles L. 57 à L. 61 A du LPF (...) qu'il est passible de qualifier d'innommée par opposition à la procédure nommée de l'article L. 55⁷⁷⁷* ».

En ce sens, les juges confortent l'existence d'une procédure contradictoire de rectification particulière même en l'absence de texte avec l'arrêt *Simoens*.

Il est certain que les contribuables se voient confortés dans l'exercice d'un droit qui ne leur était pas admis par les textes au détriment cependant d'une sécurité juridique.

⁷⁷⁵ CE, 7° et 9° sous-sect., 13 juin 1979, req. n° 10358, *RJF* 9/79, n° 490.

⁷⁷⁶ Cf. L. AYRAULT, *Le contrôle juridictionnel de la régularité de la procédure d'imposition*, L'harmattan, coll. Finances publiques, 2004, p. 81 et s.

⁷⁷⁷ L. AYRAULT, op. préc. cit., p. 83.

§2. Une extension des pouvoirs de l'administration reconnue par les juges

747. La jurisprudence laisse une liberté de choix aux agents de l'administration fiscale dans la mise en œuvre de la procédure de rehaussement.

Si celui-ci peut s'avérer favorable au contribuable (**B**), il n'en demeure pas moins que les juges autorisent la mise en œuvre d'une procédure de sanction alors que le législateur ne l'avait pas prévue (**A**).

A. la faculté offerte à l'administration de mettre en œuvre une procédure de sanction en l'absence de texte

748. La volonté de sanctionner le contribuable ne peut être contestée lorsqu'il a failli à ses obligations fiscales et notamment dans les cas où il s'est manifestement soustrait au paiement et au contrôle de ses impôts.

Cependant des difficultés apparaissent lors de la mise en œuvre de procédures particulières de sanctions dans l'évaluation des bases imposables quand les textes ne les prévoient pas.

749. La légitimité de ces procédés ne peut être que remise en cause mais se heurte à une seule barrière non négligeable, l'attitude du juge en la matière qui les pérennise.

En effet, ce dernier semble concéder à l'administration fiscale un pouvoir discrétionnaire dans le choix de la procédure de redressement et par delà même, dans sa faculté à sanctionner *de facto* le contribuable, quand bien même son manquement fiscal ne le justifierait pas.

Si le travail des juges œuvre le plus souvent à renforcer les garanties du contribuable face à l'administration fiscale, ce choix de délier manifestement les prérogatives de cette dernière de la volonté du législateur s'accommode difficilement des droits qu'il est en mesure d'attendre.

750. Malgré une restriction formelle apportée par l'article L. 65 du LPF qui dispose que « *dans les cas limitativement énumérés à la présente section, les revenus ou bénéfices imposables des contribuables et les éléments servant au calcul des taxes sur le chiffre d'affaires, des droits d'enregistrement et taxes assimilées ainsi que des taxes assises sur le salaires ou les rémunérations sont taxés ou évalués d'office* », l'application de la procédure d'imposition d'office, traduisant une sanction du comportement du contribuable, trouve une réalité beaucoup plus étendue (**1**).

Ce constat mérite de mettre en avant le raisonnement des juges (2).

1. Une approche extensive des conditions de mise en œuvre de la procédure d'imposition d'office par la reconnaissance jurisprudentielle d'un principe général de la procédure fiscale

751. Selon O. Fouquet, le juge de l'impôt avec l'arrêt *Société civile « Eurolangues-Vacances studieuses*⁷⁷⁸ » consacre un principe général de la procédure fiscale par lequel tous les défauts de déclaration sont de nature à engager une procédure d'imposition d'office et ce, même en l'absence de dispositions législatives.

L'application de ce principe trouve une réalité pour les défauts de toutes les déclarations, y compris en matière de taxes parafiscales, comme en l'espèce avec la taxe d'apprentissage.

De plus et selon L. Ayrault, cette mise en œuvre d'une procédure de sanction est généralisable aux différents manquements ayant trait à l'absence de coopération du contribuable avec l'administration fiscale⁷⁷⁹.

752. Cette prise de position spécifique par le juge administratif n'est cependant pas partagée par le juge judiciaire.

En effet, même si jusqu'à l'entrée en vigueur de la loi de finances pour 1986⁷⁸⁰ l'administration pouvait mettre en œuvre, en l'absence de texte, la procédure dite de « *l'arbitrage des droits* » assimilée à une procédure d'imposition d'office en matière de droits d'enregistrement, la Cour de cassation a mis un terme à cette pratique avec un arrêt du 19 juin 1984⁷⁸¹ en rappelant que l'administration ne pouvait écarter le champ d'application de la procédure contradictoire.

Afin de régulariser cette pratique que « *l'ancienneté de son usage et la reconnaissance de sa validité par la jurisprudence avait légitimé*⁷⁸² » et qui permettait de contraindre le contribuable à souscrire une déclaration et de l'obliger au paiement de l'impôt et des pénalités assorties, l'article 67 de la loi de finances pour 1986 a complété l'article 66 du LPF concernant le champ d'application de la procédure d'office.

⁷⁷⁸ O. FOUQUET, concl. sur CE, 7^o et 9^o sous-sect., 22 mars 1985, *Société civile « Eurolangues Vacances studieuses*, req. n^o 48702 et 48703, *Dr. fisc.*, 1985, n^o 42, comm. 1743.

⁷⁷⁹ L. AYRAULT, *Le contrôle juridictionnel de la régularité de la procédure d'imposition*, op. cit., p. 115.

⁷⁸⁰ L. n^o 85-1403 du 30 décembre 1985.

⁷⁸¹ Cass. com., 19 juin 1984, *Sté La quotidienne Dailly Peausserie*, *Dr. fisc.*, 1984, n^o 51, comm. 2350.

⁷⁸² B. DELIGNIERES, *Taxation d'office en matière de droits d'enregistrement et d'ISF*, *JurisClasseur Procédures fiscales*, 1994, fasc.. 357.

753. La jurisprudence fait une interprétation extensive du défaut de déclaration susceptible d'entraîner la mise en œuvre de la taxation d'office.

Ainsi, la déclaration souscrite hors délai⁷⁸³ que ce soit par rapport à la date légale de dépôt ou bien encore après les trente jours suivant la mise en demeure adressée par l'administration entraîne l'exécution de cette procédure.

Les difficultés qui surgissent alors tiennent à la charge de la preuve qui pèse sur le contribuable.

Il devra démontrer qu'il s'est tenu à ses obligations en temps utiles⁷⁸⁴, et à ce titre, il peut invoquer la doctrine administrative selon laquelle la date qui figure sur le cachet de la poste fait foi dès lors que l'administration ne peut produire l'enveloppe d'acheminement de la déclaration⁷⁸⁵.

Il nous faut relever qu'au sein de ce type particulier de défaut de déclaration, l'administration peut accorder de manière discrétionnaire des délais supplémentaires au-delà du délai légal qui lui sont opposables en cas de contestation avec le contribuable⁷⁸⁶.

754. Le Conseil d'Etat a fait preuve d'une grande rigueur en considérant que doit être taxé d'office le contribuable, qui dans le délai imparti, a contesté son imposition sans établir de facto sa déclaration⁷⁸⁷.

Certains auteurs considèrent cette position comme excessive « *car la sanction doit être mesurée et on ne peut considérer de la même façon la personne qui prend la peine de répondre pour exposer les raisons qui l'amènent à penser qu'elle n'est pas imposable et celle qui ne répond pas du tout*⁷⁸⁸ ».

2. La justification jurisprudentielle de l'extension des pouvoirs de l'administration

755. L'extension des pouvoirs de l'administration dans le choix de la procédure de rehaussement relève de l'utilisation juridictionnelle de la notion de compétence liée **(a)** et de l'interprétation des textes par les juges **(b)**.

⁷⁸³ CE, 9° et 7° sous-sect., 31 octobre 1984, req. n° 21159, *RJF* 1/85, n° 17.

⁷⁸⁴ CE, 7° et 9° sous-sect., 4 décembre 1985, req. n° 41123, *RJF* 2/86, n° 126.

⁷⁸⁵ CE, 9° et 10° sous-sect., 19 juin 2002, *SA Media Shopping*, req. n° 194476, *RJF* 10/02, n° 1071 ; *BDCF* 10/02, concl. Goulard.

⁷⁸⁶ CE plén., 9 avril 1986, req. n° 22691, *RJF* 6/86, n° 399.

⁷⁸⁷ CE, 7° et 9° sous-sect., 16 novembre 1994, *Danino*, req. n° 153973, *RJF* 3/95, n° 373.

⁷⁸⁸ P. J CIAUDO, Les déficits des droits de la défense dans les procédures fiscales, *Droit et Patrimoine*, 2000, n° 79.

a. L'utilisation de la notion de compétence liée de l'administration par les juges

756. Instrumentalisée par la jurisprudence, l'utilisation de la théorie de compétence liée permet au juge de moduler les effets contentieux de la pratique de l'administration. Pour ce faire, « soit, il nie l'existence même d'une compétence liée qui semble pourtant s'inférer au texte appliqué ; soit, il prive, dans certains cas, la méconnaissance par l'autorité administrative de sa situation de compétence liée d'un quelconque effet sur la légalité de l'acte attaqué ; soit enfin, il reconnaît à l'administration la possibilité, pour un motif d'intérêt général, de s'abstenir de prendre la mesure à laquelle elle est portant tenue⁷⁸⁹ ».

Les interrogations de la doctrine se portent nécessairement sur la manière dont vont être encadrées les prérogatives de l'administration et sur le contrôle qui va être porté sur la conciliation de ce pouvoir discrétionnaire avec les droits des administrés.

757. L'utilisation en contentieux de la notion de compétence liée n'est pas récente et a donné lieu à des développements tels, qu'il paraît aujourd'hui difficile de la baliser. Une tendance apparaît, celle de la volonté de délier l'administration, comme la décision *Montaignac*⁷⁹⁰ le laissait présager. En l'espèce, les juges ont réaffirmé qu'une autorité est en situation de compétence liée lorsque la décision qu'elle prend ne dépend pas de la qualification des faits, lorsqu'elle est tenue quasi mécaniquement « sans avoir à porter une appréciation des faits de l'espèce ».

758. La finalité de ce raisonnement touche l'invocabilité des moyens inopérants en influant ainsi sur leur application. Cette solution s'inscrit alors indéniablement dans la reconnaissance d'un pouvoir discrétionnaire plus étendu de l'administration placée *in fine* et sous réserve d'un contentieux, sous le contrôle des juges.

Ils s'affranchissent dans certains cas des limites posées par les textes et pour, de manière plus pragmatique, « ne pas pénaliser inutilement l'action de l'administration⁷⁹¹ ».

⁷⁸⁹ J. Le GARS, De la manière de délier l'administration de sa compétence liée, *AJDA* 2010, p. 1406.

⁷⁹⁰ CE sect., 3 février 1999, *Montaignac*, req. n° 149722, *AJDA*, 1999, p. 567, chron. F Rayanud et P.

⁷⁹¹ J. le GARS, De la manière de délier l'administration de sa compétence liée, art. préc. cit.

b. L'interprétation des textes par les juges

759. Par principe et selon une jurisprudence établie, un texte aux dispositions claires et sans ambiguïtés n'a pas vocation à être interprété par les juges.

Ainsi, l'utilisation du présent de l'indicatif rend ces dispositions impératives comme le réaffirme une jurisprudence récente⁷⁹² qui ne laisse pas de place à une appréciation tant des juridictions que de l'administration.

Cependant, cette règle n'est pas généralisable comme en témoigne, à titre d'exemple, le défaut de déclaration du contribuable.

760. La question qui s'est posée au Conseil d'Etat revenait à établir qu'une déclaration non signée par le contribuable justifiait un cas d'imposition d'office.

Les juges ont suivi la position de l'administration en reconnaissant le caractère irrégulier de cette dernière bien qu'a priori, ce fait ne demande pas d'appréciation particulière.

761. Si la théorie de la compétence liée de l'administration peut concerner les éléments constitutifs d'une sanction, elle peut toucher également les droits de la défense.

Ce fut le cas dans le domaine des agréments fiscaux et dans la problématique concernant son retrait.

Dans l'affaire *Société des plastiques d'Alsace*⁷⁹³ et malgré les conclusions du Commissaire du Gouvernement N. Chahid-Nourai, qui reprenait avec conviction la définition de la compétence liée qui veut que « *l'autorité administrative est légalement tenue d'agir ou de décider dans un sens déterminé sans pouvoir choisir une autre solution*⁷⁹⁴ », les juges se sont accordés le pouvoir de reconnaître une marge d'appréciation au Ministre susceptible de retirer l'agrément et consécutivement, ont reconnu que le bénéficiaire devait être en mesure de présenter ses observations, ce qui n'aurait pas été le cas si la solution inverse avait été retenue.

⁷⁹² CE, 6^o et 1^o sous-sect., 14 novembre 2008, *Min. c/Sté Soferti*, req. n^o 297275, *AJDA* 2009, p. 325, note P. Moukoko.

⁷⁹³ CE, sect., 25 octobre 1985, *Sté des plastiques d'Alsace*, req. n^o 29116, *RJF* 8-9/85, n^o 1531.

⁷⁹⁴ N. CHAHID-NOURAI, *Agréments fiscaux. Retrait de l'agrément ministériel*, concl. sur CE, 25 octobre 1985, *RJF* 8-9/85, p. 797.

762. La position des juges témoigne de l'ambivalence de l'application de cette théorie qui tend à renforcer les prérogatives de l'administration fiscale tout en confortant, selon les décisions, les droits du contribuable.

Concernant le choix des procédures de rectification, il est possible de considérer que l'administration fiscale ne se voit pas en situation de compétence liée par rapport aux textes fiscaux en vigueur dans la mesure où elle doit nécessairement apporter une appréciation sur les faits constitutifs de manquement.

Au détriment d'un choix a priori conditionné par le législateur, les juges étendent les possibilités de l'administration de mettre en œuvre la procédure qu'elle juge adaptée.

B. La légitimation de l'application croissante du principe du contradictoire

763. La légitimation de l'application croissante du principe du contradictoire concerne, dans un premier temps, la fiscalité locale (1) mais a vocation à s'étendre à l'ensemble des procédures d'imposition d'office (2).

1. La reconnaissance progressive du droit à la contradiction au sein de la fiscalité locale

764. Bien qu'initialement exclu par les juges (a), le droit à la contradiction est retrouvé au sein de la fiscalité locale.

Il est légitimé par la portée du principe général des droits de la défense (b).

a. Une garantie initialement exclue par le raisonnement des juges

765. L'application du débat contradictoire à la fiscalité locale s'est vu tout d'abord exclu par les juges administratifs.

La justification de cette position est alors retrouvée dans la lecture qui est faite des dispositions légales en vigueur.

En effet, le Conseil d'Etat eut l'occasion de rappeler dans un avis du 4 novembre 1992⁷⁹⁵ que ni la loi du 29 juillet 1975 instituant la taxe professionnelle ni aucun autre texte

⁷⁹⁵ CE, 9° et 8° sous-sect., Avis, 4 novembre 1992, SA *Lorenzy-Palanca*, req. n° 138380, *RJF* 1/93, n° 103.

impliquaient que le législateur ait entendu maintenir dans le champ de la procédure de redressement contradictoire issue de la loi de 1963 les impôts locaux.

De surcroît, il vient asseoir sa décision en se référant également à la loi du 11 juillet 1979 concernant la motivation des actes administratifs.

Il réaffirme à cette occasion que l'obligation qui est faite à l'administration fiscale d'établir les impôts au regard de la loi fiscale ne peut être regardée comme une décision individuelle défavorable et qu'alors, la faculté offerte à l'administré de présenter ses observations ne peut être reconnue au contribuable en l'espèce⁷⁹⁶.

766. Le raisonnement des juges s'appuie sur une double circonstance.

L'application quasi-mécanique des règles d'assiette du CGI de laquelle procède l'établissement de l'impôt ainsi que le principe selon lequel l'administration fiscale ne peut renoncer au bénéfice de la loi fiscale s'imposent au Conseil d'Etat comme les motifs de refus d'inclure cette procédure de redressement dans le champ des dispositions relatives à l'obligation de motivation et de contradiction.

Ce dernier argument permet au juge de recevoir tout au long de la procédure contentieuse des moyens nouveaux susceptibles d'asseoir le bien fondé des impositions par l'administration⁷⁹⁷.

Il atteste également du fait que cette dernière ne saurait occulter les dispositions de la loi fiscale concernant la mise en œuvre des procédures.

Ainsi et dès le manquement, l'administration fiscale se voit encerclée dans une compétence liée voulue par le législateur et qui n'a pas à être modulée par les juges.

b. Une évolution basée sur la portée du principe général des droits de la défense

767. La légitimité de l'ouverture du débat contradictoire au sein de la fiscalité locale trouve comme fondement premier l'extension de la portée du principe général des droits de la défense et non l'existence de dispositions légales.

En effet, dans le silence des textes, la seule possibilité de reconnaître au juge l'obligation pour l'administration de laisser le contribuable ou plus généralement l'administré présenter ses

⁷⁹⁶ Cette obligation est imposée à l'administration par l'article 8 du décret du 28 novembre 1993 concernant les décisions administratives défavorables.

⁷⁹⁷ CE, sect., 21 mars 1975, req. n° 85496 et 87573, *RJF* 5/75, n° 226.

observations découle d'un principe jurisprudentiel dégagé pour la première fois dans un arrêt du 17 janvier 1930⁷⁹⁸.

La reconnaissance du droit à la contradiction fût consacrée comme un principe général par le célèbre arrêt *Dame Veuve Trompier-Gravier*⁷⁹⁹ et se trouve une application large.

768. A présent et selon une définition communément admise, une mesure individuelle reposant sur l'appréciation d'une situation personnelle aux conséquences présentant une certaine gravité, ne peut être prise par l'administration sans que celle-ci n'entende les observations formulées par l'intéressé sauf si la loi ne lui en dispose autrement.

769. Concernant cette extension à la matière fiscale, la section du contentieux fut amenée à se prononcer sur la portée qu'il entendait donner à ce principe dans la décision *SA Ferme de Rumont*⁸⁰⁰.

En effet, les juges rencontrèrent une question inédite sur un point qui n'avait pas encore été soulevée, à savoir si un prélèvement supplémentaire pouvait s'effectuer sans suivre une procédure contradictoire.

En l'espèce et selon les textes en vigueur, la solution traditionnelle aurait été de l'admettre en raison notamment que ce prélèvement ne pouvait être considéré comme une sanction.

Cependant la réponse donnée s'écarte des positions ultérieures pour venir consacrer un nouveau principe selon lequel, lorsqu'un prélèvement est assis sur la base d'éléments déclarés par le contribuable, l'administration ne peut établir la nouvelle imposition en écartant ceux détenus au sein de la déclaration sans avoir mis à même l'intéressé de présenter ses observations.

770. Cette application du principe général des droits de la défense consiste à admettre implicitement la gravité pécuniaire d'une nouvelle décision émanant de l'administration fiscale⁸⁰¹.

De plus, l'accent est porté sur la déclaration du contribuable qui diffère par sa nature même de simples informations mises à la connaissance de l'administration fiscale.

Les juges admettent alors que l'administration se livre à une véritable appréciation du comportement des administrés qui n'est plus simplement basée sur des éléments objectifs⁸⁰².

⁷⁹⁸ CE, sect., 17 juin 1930, *Rebeyrolles*, req. n° 95635, *Rec. Lebon*, p. 76.

⁷⁹⁹ CE, sect., 5 mai 1944, *Dame Veuve Trompier-Gravier*, *Rec. Lebon*, p. 133.

⁸⁰⁰ CE, sect., 7 décembre 2001, *SA ferme de Rumont*, req. n° 206145.

⁸⁰¹ CE, sect., 19 mars 1976, *min. c/ Bonnebaigt*, *Rec. Lebon*, p. 167.

Cette solution dégagée par le Conseil d'Etat permet de rattacher les différents impôts locaux tels les taxes foncières, d'habitation et professionnelle comme des « *prélèvements assis sur la base d'éléments qui doivent être déclarés par le contribuable* » selon cette nouvelle jurisprudence et qui justifierait par delà même l'application des droits de la défense.

L'administration se voit donc contrainte, dans les différentes situations où elle remet en cause les éléments portés à sa connaissance par le contribuable, de permettre à ce dernier de faire prévaloir ses observations.

771. Cette harmonisation jurisprudentielle, si elle présente le mérite d'ériger de nouvelles garanties pour le contribuable, peut se voir reprocher le fait de ne pas être consolidée par les textes.

En effet, son cantonnement aux seuls éléments déclaratifs exclut les bases d'imposition recueillies à la seule initiative de l'administration comme il en est le cas en matière de taxe foncière.

Si l'on s'en tient à une lecture rigoureuse de la solution retenue dans la décision *SA Ferme de Rumont*, seules certaines parties de la procédure d'établissement seraient soumis à la contradiction, en écartant ainsi une application globale.

2. Vers une reconnaissance du principe du contradictoire au sein des procédures d'imposition d'office

772. Il est certain que l'application des procédure d'imposition d'office correspond à une sanction première de l'attitude du contribuable mais cette position ne cesse pas pour autant de nourrir le débat concernant l'application du principe général des droits de la défense au sein de ces dernières.

En effet de nombreuses interrogations persistent au regard de leur confrontation avec certaines dispositions de la Constitution et notamment de par l'article 8 de la DDHC.

Le Conseil constitutionnel lui confère à cet effet une portée très large dans le domaine fiscal en reconnaissant que « *le principe constitutionnel des droits de la défense s'impose à l'autorité administrative sans qu'il y ait besoin, pour le législateur, d'en rappeler l'existence*⁸⁰³ ».

⁸⁰² CE, 26 mars 1982, *Mlle Sarrabay*, *Rec. Lebon*, p. 521.

⁸⁰³ Cons. const., 30 décembre 1997, dèc. n° 97-395 DC, *RJF* 2/98, n° 182.

773. Selon le Professeur L. Philip, cette position sonnerait comme une injonction tant au pouvoir réglementaire qu'à l'administration fiscale à prendre les mesures nécessaires pour faire respecter de manière effective les droits de la défense⁸⁰⁴.

Dans cette perspective, nous pouvons rapprocher la solution dégagée par l'arrêt *SA Ferme de Rumont* à cette idée en la considérant comme une mise en garde adressée à l'administration fiscale.

L'incorporation des droits de la défense aux procédures unilatérales d'établissement de l'impôt tendrait ainsi à encadrer le pouvoir de l'administration.

774. Il est intéressant alors de se pencher sur les perspectives d'une question prioritaire de constitutionalité en la matière.

La légitimation de l'application du contradictoire s'est réalisée dans la décision *Simoens* selon l'avis du Commissaire du gouvernement J. Courtial à la lumière de la Constitution⁸⁰⁵.

L'insertion du principe du contradictoire et ce, même lorsque les manquements du contribuable justifient la procédure d'imposition d'office, semble alors s'imposer logiquement dans le choix qu'effectuerait le Conseil constitutionnel.

Chapitre 2. L'opacité du mécanisme des sanctions de la fraude fiscale

775. L'absence de transparence dans le mécanisme de sanction de la fraude fiscale ressort de son appropriation quasi exclusive par l'administration.

Elle apprécie le manquement, juge de l'opportunité des poursuites à donner et se retrouve à le corriger, quoi qu'il en soit, dans la procédure d'imposition.

Cette « *confiscation* » du processus répressif, en quête de légitimation (**section 1**), donne une place singulière aux garanties du contribuable notamment dans l'infliction des pénalités (**section 2**).

Le pouvoir discrétionnaire de l'administration fiscale fait échec à une application satisfaisante du principe du contradictoire et l'intervention des juges sur ce point, n'est toujours pas concluante.

⁸⁰⁴ L. PHILIP, L'évolution récente de la jurisprudence constitutionnelle en matière fiscale, *Dr. fisc.*, 1998, n° 23, p. 730 et s.

⁸⁰⁵ J. COURTIAL, concl. sur CE, 5 juin 2002, *BDCF* 8-9/2002, n° 113.

Section 1. Un processus répressif en quête de légitimation

776. Le processus répressif de la fraude fiscale est en quête de légitimation au regard des pouvoirs exorbitants de l'administration (§1).

Le caractère punitif des sanctions fiscales prononcées en raison de l'appréciation du comportement du contribuable conduit à reconnaître leur assimilation aux sanctions pénales (§2).

§1. L'appropriation de la répression de la fraude fiscale par l'administration

777. L'appropriation de la répression de la fraude fiscale par l'administration se justifie par deux composantes qui ne connaissent pas d'exceptions.

La matérialité du délit de fraude fiscale relève d'une appréciation souveraine de l'administration (A) et elle conserve, quoi qu'il en soit, le devoir de corriger elle-même le manquement fiscal (B).

A. L'appréciation souveraine de la matérialité du délit de fraude fiscale par l'administration

778. Il est un fait que l'on doit appuyer lorsque l'on aborde la répression de la fraude fiscale : la finalité répressive des contrôle fiscaux reste sous la gouverne de l'administration fiscale.

En cela, elle maîtrise la suite des poursuites à donner au contribuable qui s'est soustrait au paiement de l'impôt et s'arroge la prérogative de qualifier *ab initio* le manquement de ce dernier.

Si des garanties lui sont conférées, elles s'avèrent être de portée limitée dans le sens où elles ne jouent pas effectivement sur l'enclenchement des poursuites (1).

La limitation du pouvoir discrétionnaire de l'administration par la CIF n'a qu'une portée de principe (2).

1. Le pouvoir discrétionnaire de l'administration dans le choix des contribuables susceptibles de faire l'objet de poursuite pénale

779. Le pouvoir discrétionnaire de l'administration fiscale dans le choix du traitement du manquement fiscal découle du principe de l'opportunité des poursuites **(a)** et du fait que le délit soit apprécié en dehors de toute contrainte **(b)**.

a. L'opportunité du choix du règlement des conflits

780. La répression de la fraude fiscale peut s'organiser autour d'une répression administrative ou bien encore pénale pour les infractions les plus graves.

Le choix de la mise en œuvre d'une procédure de sanction dépend du consentement de l'administration fiscale à déposer plainte sans laisser au Procureur de la République l'opportunité des poursuites comme en droit commun même s'il conserve par la suite la possibilité d'engager l'action publique.

781. La découverte des manquements fiscaux par l'administration donne lieu à une appréciation en amont de cette dernière.

Ces infractions fiscales tombent sous le coup des délits en raison du choix qui est fait de mettre en exergue les dossiers les plus emblématiques.

En effet, par principe, elle n'est jamais tenue d'engager des poursuites pénales excepté si un texte particulier le lui ordonne⁸⁰⁶ et en matière de contraventions de grande voirie⁸⁰⁷.

Cette position est appuyée par les juges et c'est ainsi que par une décision en date du 5 novembre 1980⁸⁰⁸, le Conseil d'Etat eut l'occasion de rappeler « *qu'aucune disposition législative ou réglementaire ne privait l'administration fiscale du droit d'apprécier si elle devait donner une suite judiciaire aux infractions de cette nature portées à sa connaissance, et ne lui faisait obligation d'engager des poursuites pénales* ».

En l'espèce, le contrôle juridictionnel est donc « *restreint* » et se limite à l'erreur de fait, à l'erreur manifeste d'appréciation et au détournement de pouvoir.

⁸⁰⁶ CE, 7 mai 1971, *min. des fin. et ville de Bordeaux c/ Sastres*, Rec. Lebon, p. 335 et CE, 20 mai 1974, *min. de l'Aménagement du Territoire c/ Navarra*, Rec. Lebon, p. 200.

⁸⁰⁷ CE, 23 février 1979, *min. de l'Équipement c/ Association des amis des chemins de ronde*, Rec. Lebon, p. 75.

⁸⁰⁸ CE, 7° et 8° sous-sect., 5 novembre 1980, req. n° 16212, *RJF* 1/81, n° 84.

782. Cette volonté de sanctionner pénalement pour l'exemple l'emporte sur une application stricte du principe de légalité et va prédéterminer *de facto* le mode de règlement des litiges.

Le nombre relatif des poursuites pénales témoigne du fait que l'administration est à même, avec l'application des sanctions administratives, de corriger la majorité des comportements déviants du contribuable.

783. Le traitement pénal des infractions fiscales demeure minime même si l'intérêt qu'il véhicule n'est pas moindre⁸⁰⁹.

Il poursuit plusieurs objectifs à savoir un effet coercitif particulièrement important pouvant aller jusqu'à des peines d'emprisonnement, un effet dissuasif sur l'ensemble des contribuables, un effet de publicité et également un effet budgétaire.

784. Cette possibilité de « trier » les dossiers pour l'administration fiscale est légitimée par la définition extensive qui est faite de la fraude fiscale mais également au regard du principe de l'opportunité des poursuites.

La place du délit pénal de fraude fiscale ne trouve pas de limites dans le montant qu'elle doit recouvrer.

Il s'agit d'un « critère relatif » qui n'impose pas de seuil alors que l'article 1741 du CGI semble quant à lui fixer un critère quantitatif.

785. Le problème qui se pose *in fine* relève du rôle de l'administration fiscale et de la confusion possible entre son caractère de juge et de partie.

Nous faisons face à « une absence abusive de poursuite⁸¹⁰ » qui pose indéniablement le problème du traitement inégalitaire entre les contribuables.

b. De la constatation du manquement fiscal à l'établissement du délit

786. S'il paraît pourtant établi selon l'article 1741 du CGI que l'engagement des poursuites pénales dépend de la réunion d'un fait matériel et de la présence d'un élément

⁸⁰⁹ Cf. J.P. LIEB, Etat et perspectives en France, in *Les sanctions pénales fiscales*, l'harmattan, 2007, p. 27 et s.

⁸¹⁰ Cf., C. DAVID, O. FOUQUET et P. F RACINE, *Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale*, Dalloz, coll. « Grands arrêts », 5^e éd., 2009, p. 958 et s.

intentionnel de la part du contribuable, leur nombre limité permet de nous faire douter de la rigidité de cette appréciation.

Malgré le fait que la mise en œuvre de la répression du délit de fraude fiscale a été précisée dans une circulaire en date du 30 octobre 1981 qui dispose que « *l'administration fiscale attache une importance essentielle aux poursuites pénales à la fois parce que la fraude fiscale constitue une des formes majeures de la délinquance financière et parce qu'elle attache aux sanctions pénales un très fort effet dissuasif*⁸¹¹ », le choix des affaires susceptibles de donner lieu à l'engagement des poursuites correctionnelles et des manquements qu'elle doit ériger en délit s'effectue cependant selon un pouvoir discrétionnaire consolidé par les juges.

787. Paradoxalement, l'administration fiscale procède à une lecture extensive des critères définis par l'article 1741 qui lui permet de poursuivre le fraudeur selon les impératifs qu'elle se donne.

Le délit de fraude fiscale revêt ainsi différentes formes non exhaustives⁸¹² qui s'apprécient au regard des circonstances propres à chaque affaire⁸¹³.

A titre d'exemple, le fait, pour une entreprise, de se placer indûment sous un régime fiscal prévoyant une réduction d'impôt pour les entreprises nouvellement créées caractérise le délit de fraude fiscale⁸¹⁴.

Il en est de même pour le contribuable qui a recours à un circuit intracommunautaire fictif de commercialisation de véhicules automobiles d'occasion avec lequel il va se placer sous le régime fiscal indû de la TVA sur la marge et ainsi, se soustraire au paiement partiel de l'impôt⁸¹⁵.

La fraude fiscale peut s'entendre également au regard de la commission de délits spéciaux dont la reconnaissance est rarement faite par l'administration de part leur sévérité. Enfin, elle est également reconnue dans les cas d'opposition à l'établissement et au recouvrement de l'impôt et ce, indépendamment de l'évaluation d'office qu'elle entraîne⁸¹⁶.

⁸¹¹ BODCGI 13 N-3-81.

⁸¹² L'article 1741 fait référence principalement à l'omission volontaire de déclaration dans les délais prescrits, la dissimulation volontaire de sommes sujettes à l'impôt, de l'organisation d'insolvabilité et de tout autre moyen frauduleux.

⁸¹³ D. adm. 13 N-4212 n° 1, 14 juin 1996.

⁸¹⁴ Cass. crim., 4 juin 2009, n° 08-86.778, *RJF* 11/09 n° 1014.

⁸¹⁵ Cass. crim., 22 octobre 2008, n° 07-88.134, *RJF* 3/09, n° 279.

⁸¹⁶ La pénalisation des sanctions pour opposition à l'exercice du contrôle fiscal est intervenue avec l'ordonnance 2005-1512 du 7 décembre 2005 qui avant, bien que prononcées par le juge répressif en vertu de la doctrine administrative 13 N-43 n° 1 du 1^{er} mars 1997, relevaient des sanctions fiscales prévues à l'ancien article 1737 du GCI.

788. La décision de l'administration fiscale de déposer plainte s'inscrit dans un cadre non contraignant pour cette dernière.

Elle peut avoir lieu alors même que les opérations de vérification ou d'enquête sont encore en cours.

Ainsi, un simple rapport du service du contrôle peut justifier le dépôt de plainte préalable s'il atteste de la caractérisation des éléments du délit.

De même, si le montant de la nouvelle imposition à recouvrer fait l'objet d'une contestation devant la CDI, l'administration n'est pas tenue d'attendre l'avis pour engager les poursuites.

789. En effet, le rôle du juge répressif se distingue des missions premières du juge administratif à qui il appartient d'établir l'assiette de l'impôt.

Cette différenciation du rôle de chacune de ces juridictions qui s'effectue par leur nature et en fonction de l'objet de l'affaire portée devant les juges ne fait alors pas obstacle « *à ce que le dossier d'un contribuable soit transmis à la CIF en vue de l'engagement des poursuites correctionnelles et que, sous la seule réserve d'un avis conforme de cet organisme, une plainte soit déposée à son encontre*⁸¹⁷ ».

La Cour de cassation a confirmé cette position en reconnaissant qu'elle n'a pas à surseoir à statuer eu égard la position du juge administratif et que sa solution n'a pas l'autorité de la chose jugée pour le juge répressif⁸¹⁸.

2. L'absence d'un contrôle satisfaisant du pouvoir de l'administration fiscale par la CIF

790. L'absence d'un contrôle satisfaisant du pouvoir de l'administration fiscale s'explique par le manque de transparence dans l'examen des dossiers **(a)** même si la saisine *in rem* de cet organisme tend à favoriser la caractérisation du délit par cette dernière **(b)**.

a. Un manque de transparence dans l'examen des dossiers

791. Certains auteurs déplorent que le pouvoir discrétionnaire de l'administration fiscale de poursuivre des contribuables pour délit de fraude fiscale ne soit soumis à aucun contrôle⁸¹⁹.

⁸¹⁷ Rép. min. budget n° 32376 à M. André Jarrot ; JOAN 18 août 1980, *Dr. fisc.*, 1980, n° 43, comm. 2155.

⁸¹⁸ Cass. crim., 20 juin 1983, *Bull. crim.*, 1983, n° 189.

En effet, la seule garantie instituée réside dans l'examen des dossiers par la CIF.

Or sur ce point, l'effectivité du contrôle de cet organisme ne peut porter sur tous les litiges fiscaux en raison de son mode de saisine.

Amenée à rendre un avis sur les seuls dossiers portés à sa connaissance par l'administration fiscale, « *elle n'est donc pas en mesure d'avoir un avis sur la sélection opérée par l'administration des impôts (...) Un des objectifs qu'aurait pu avoir son institution a donc été manqué*⁸²⁰ ».

Si le champ d'intervention de la CIF soulève des difficultés, la procédure d'examen des affaires ne garantit que peu de transparence lors de l'exercice de sa mission.

792. Nous avons déjà vu que la présomption caractérisée de fraude fiscale recourant à l'utilisation de faux ou de compte détenus directement ou indirectement dans les Etats non coopératifs justifie que le contribuable ne soit pas informé ni de sa saisine ni du contenu de son avis.

Si la lutte contre la fraude fiscale justifie que soit portée atteintes à des garanties de manière ponctuelle, l'absence de débat contradictoire, de motivation pour l'avis rendu et le fait que ses séances ne soient pas publiques posent des difficultés.

Cette organisation est alors légitimée par le caractère strictement administratif de cette procédure qui n'a donc pas à comporter un déroulement contradictoire.

Ainsi, les seuls griefs pouvant être soulevés par le contribuable relèvent du non respect des prescriptions du LPF tenant à ses modalités d'intervention mais en aucun cas de la violation des droits de la défense et du principe du contradictoire issus de l'article 6-3 de la CESDH seulement reconnu pour les affaires traitées devant les juridictions⁸²¹.

793. Cette opacité du traitement des dossiers demeure malgré l'institution de la CIF⁸²² en vue de renforcer les garanties des contribuables et de limiter toute décision arbitraire de l'administration.

Ce fonctionnement n'est pas dépourvu de critiques comme en témoigne une décision rendue par le Tribunal des conflits en date du 19 décembre 1988⁸²³.

⁸¹⁹ P. DEROUIN, l'appréciation de l'opportunité des poursuites, *in Les sanctions pénales fiscales*, l'Harmattan, coll. Finances publiques, 2007, p. 141.

⁸²⁰ P. DEROUIN, *op. cit.*, p. 141.

⁸²¹ Cass. crim., 28 janvier 1991, *Carles*, n° 90-81606 P, *RJF* 4/91, n° 528.

⁸²² La CIF a été instituée par l'article 1^{er} de la loi n° 77-1453 du 29 décembre 1977 et ses modalités de fonctionnement ont été définies par le décret n° 78-636 du 12 juin 1978.

En reconnaissant que « *les recours formés (...) à l'égard de la décision de saisine de la Commission des infractions fiscales et de l'avis favorable formulé par celle-ci, préalablement au dépôt d'une plainte par le ministre, sont dirigés contre des actes nécessaires à la mise en recouvrement de l'action publique ; que de tels actes ne sont pas détachables de celle-ci ; que dès lors, il appartient aux tribunaux judiciaires saisis de la poursuite d'en connaître* », le Professeur Lambert souligne que « *l'on aurait pu penser que le débat contradictoire allait s'imposer*⁸²⁴ ».

Cependant, l'approche globale de la Cour européenne reconnaissant que l'exercice du débat contradictoire n'est pas privé de toute réalité au regard de l'ensemble de la procédure, tend à minimiser l'impact de cette question.

b. Une saisine *in rem* propice à l'examen des faits

794. L'instruction du dossier est fondamentale car si l'administration fiscale est libre de choisir la qualification qu'elle va donner au manquement du contribuable, une fois les poursuites pénales engagées le délit doit être effectivement caractérisé.

Des difficultés sont alors apparues concernant l'objet du contrôle effectué par la CIF et sur la question de savoir si l'avis devait concerner les affaires en cause, autrement dit les faits (saisine *in rem*), ou bien encore la situation des personnes perçues comme ayant réalisées l'infraction (*saisine in personam*).

Cette interrogation est permise de par la lecture de l'article L. 228 du LPF. Ces dispositions font référence aux termes « *d'affaire* » et de « *contribuable* » entretenant ainsi le doute sur la solution à retenir.

795. La Cour de cassation fût alors amenée à se positionner et à reconnaître que le CIF se voit saisie « *in rem* », sur un ensemble de faits⁸²⁵.

Cette reconnaissance présente l'avantage pour les autorités judiciaires, saisies d'une plainte par l'administration, de conserver la plénitude de leurs attributions.

Cela concerne particulièrement le juge d'instruction qui, en vertu de l'article 80-1 du Code de procédure pénale, conserve « *le pouvoir de mettre en examen toute personne à l'encontre de*

⁸²³ TC, 19 novembre 1988, *Rey*, n° 2548, *RJF* 3/89, n° 385. Le Tribunal des conflits avait été saisi par le Conseil d'Etat (CE, 7^e et 8^e sous-sect., 1^{er} juin 1988, req. n° 82396 et 82397, *RJF* 8-9/88, n° 1028).

⁸²⁴ T. LAMBERT, En guise de réflexions... Sanctions pénales : beaucoup d'ombres et peu de lumière, *in les sanctions fiscales*, op. cit, p. 181.

⁸²⁵ Cass. crim., 6 novembre 1978, *Bull. cass.*, 1978, n° 301, p. 777.

laquelle il existe des indices laissant présumer qu'elle a participé, comme auteur ou complice, aux faits dont il est saisi ».

796. Cette solution présente également un intérêt notable pour l'administration dans la mesure où ce mode de saisine permet de légitimer l'absence d'information de certains contribuables concernés par les délits soumis à l'examen de la CIF.

En effet, les dispositions de l'article L. 228 ne concernent que le redevable de l'impôt ou le mandataire social lorsqu'il s'agit d'une personne morale et excluent par delà même les autres contribuables coauteurs ou complices du délit.

Pour ces derniers, les garanties instituées par ce présent article ne jouent pas encore même si le respect des droits de la défense demeure entier devant le juge répressif⁸²⁶.

Ainsi, « *la saisine de la CIF ayant un caractère 'réel' et non 'personnel', le ministère public dispose de la faculté de poursuivre le ou les auteurs des faits ayant justifié cette saisine* », sans être lié par le fait que la Commission ait suivi la procédure à l'égard du seul redevable légal de l'impôt⁸²⁷.

797. L'appropriation de ce mode de saisine « *in rem* » par les juges ne s'est pas réalisée cependant sans poser certaines limites pour l'administration.

Ainsi, le pouvoir reconnu à l'autorité judiciaire de déterminer postérieurement à la saisine de la CIF les auteurs de la fraude fiscale entraîne une information exhaustive de la matérialité des faits incriminés à cette dernière⁸²⁸.

L'avis doit donc porter sur tous les éléments que l'administration fiscale entend sanctionner et seuls ces derniers lient le juge répressif⁸²⁹.

B. La prédominance de la répression administrative dans la correction des manquements fiscaux

798. La prédominance de la répression administrative dans la correction des manquements fiscaux est justifiée par l'intérêt reconnu de doter l'autorité administrative d'un pouvoir répressif (1).

⁸²⁶ Cass. crim., 2 mai 1984, *Bull. cass.*, 1984, n° 151, p. 389 ; D. adm. 13 N-4213 n° 6, 14 juin 1996.

⁸²⁷ Cass. crim., 6 février 1997, *Kurezoba*, n° 781 PF, *RJF* 7/97, n° 748.

⁸²⁸ CA. Paris, 26 avril 1984, *Gazette du Palais*, 1984, p. 447.

⁸²⁹ Cass. crim., 12 décembre 1984, *Labonde*, n° E 94-80328 PF, *RJF* 4/95, n° 516.

Les sanctions fiscales qu'elle peut infliger sont cependant à différencier de l'intérêt de retard qui ne présente pas, par nature, le caractère d'une punition (2).

1. La légitimation d'un pouvoir administratif fiscal répressif

799. Comment aborder ce phénomène sans remarquer de prime abord qu' « *il y a, dans l'évocation d'une répression administrative, quelque chose qui heurte à l'évidence notre sensibilité, notre culture juridique et politique, toutes imprégnées et façonnées qu'elles sont, depuis deux siècles et demi, par la doctrine et la séparation des pouvoirs*⁸³⁰ ».

Cette forme de régulation des comportements interpelle et pousse au questionnement de la légitimité de ces interventions de l'administration.

800. L'exercice d'un pouvoir répressif inhérent à l'action administrative s'est imposé au fil des années comme un moyen pertinent de répondre aux manquements des administrés, de combler des lacunes juridiques où le juge répressif n'intervenait pas de manière spontanée.

La sanction alors prononcée par l'administration constitue la garantie de son effectivité. Il nous suffit de comparer le nombre de condamnations pénales à celui des pénalités infligées en matière fiscale pour s'en convaincre.

De plus, la mise en œuvre de ce mécanisme trouve également une justification basée sur d'autres facteurs.

Le montant des recettes des sanctions fiscales témoigne par son poids de son utilité, et par delà même, elles sont très difficiles à remettre en cause par le législateur.

L'attribution d'un pouvoir répressif à l'administration fiscale ne constitue pas non plus une exception si l'on se penche sur d'autres systèmes fiscaux.

Le recours à l'administration est retrouvé pour pallier l'intervention insuffisante du juge ou bien encore lorsque son accès est saturé.

801. Ce transfert de pouvoir à l'autorité administrative s'est traduit dans un premier temps comme un mode de sanction « *qui constitue l'accessoire d'une obligation légale*⁸³¹ », les sanctions fiscales en étant le parfait exemple.

⁸³⁰ J.F DAVIGNON, Quelle place pour la répression administrative dans notre ordonnancement juridique ?, *Petites affiches*, 1997, n°83 p. 5 .

⁸³¹ M. GUYOMAR, La sanction administrative, *Petites affiches*, 2006, n° 9, p. 7.

Mais ces dernières s'inscrivent dans une démarche pécuniaire difficilement acceptable et acceptée par le contribuable qui en conteste sa légitimité.

Afin d'asseoir la justification d'un tel pouvoir exorbitant du droit commun reconnu à l'administration, le juge a du faire œuvre de rassemblement et ce, notamment au regard de la circonscription de leur objet et du régime juridique qui leur était applicable.

802. L'assimilation des pénalités fiscales aux sanctions administratives à longterm constitué « *une prise de position audacieuse sur un sujet très débattu*⁸³² » malgré le fait que dès 1949, M. Waline soulevait déjà cette proposition⁸³³.

En effet, l'hétérogénéité de leur nature a conduit à mettre en place une uniformisation de leur régime juridique afin de limiter l'arbitraire qui peut s'attacher à leur prononcé.

A l'aune de la jurisprudence nationale et communautaire, le législateur est venu rationaliser leur définition.

803. Il convient de remarquer que, si le succès des sanctions fiscales réside dans leur efficacité, elles s'avèrent de plus en plus compliquées à mettre en œuvre.

La procédure se pare de garanties importantes qui ne cessent de se développer et se révèle être finalement plus contraignante que la correction pénale.

2. La place des intérêts de retard dans la répression administrative fiscale

804. Toute sanction fiscale est assortie de l'intérêt de retard.

Cette intégration au processus répressif a conduit les juges à venir préciser sa nature.

Son exclusion de principe du domaine des sanctions fiscale **(a)** ne résout cependant pas toutes les difficultés que pose sa pratique **(b)**.

a. L'exclusion de principe de l'intérêt de retard dans l'appréciation des sanctions fiscales

805. La question de la nature des intérêts de retard a été posée au sein de l'avis rendu par le Conseil d'Etat en date du 12 avril 2002⁸³⁴.

⁸³² S. AUSTRY, Les sanctions administratives en matière fiscale, *AJDA*, 2001, p. 51.

⁸³³ M. WALINE, La nature juridique des pénalités fiscales, *Rev. sc. législ. fin.*, 1949, p. 14.

⁸³⁴ CE, Avis, ass., 12 avril 2002, *SA Financière Labeyrie*, req. n° 239693, *RJF* 6/02, n° 673 ; *BDCF* 6/02, n° 83

En effet, les juges durent se prononcer, à l'initiative de la saisine du tribunal administratif de Pau, sur des difficultés ayant trait tant au caractère de l'intérêt de retard qu'à la discrimination entre contribuables qu'il pouvait engranger.

806. La première question à laquelle le Conseil devait répondre était de savoir si l'intérêt de retard constituait une sanction.

Sur ce point, la loi *Aicardi* du 8 juillet 1987 est venue clarifier le rôle distinct des pénalités, qui ont pour objectif de sanctionner le comportement anormal du contribuable, et de l'intérêt de retard qui n'a comme vocation que de réparer le préjudice financier subi par le Trésor.

Cette précision législative est venue proscrire la combinaison qui était faite entre la réparation et la répression par les pénalités qui substituait des majorations forfaitaires aux simples intérêts de retard.

De surcroît, cette clarification s'est accompagnée d'un mouvement jurisprudentiel tendant à déterminer si la pénalité applicable pour absence de bonne foi était assimilable à une sanction fiscale, rentrant dans le champ d'application de l'article 6§1 de la CESDH.

De manière constante, le Conseil se réfère à l'objet préventif et répressif de la pénalité fiscale pour l'assimiler à une sanction⁸³⁵ et en l'espèce, il considère que les intérêts de retard échappent à cette qualification dans la mesure où « *ils visent essentiellement à réparer les préjudices de toutes natures subis par l'Etat à raison du non respect par les contribuables de leurs obligations de déclarer et payer les impôts aux dates légales* ».

807. Cette jurisprudence ne tranchait cependant pas toutes les questions, notamment celle relative au montant de l'intérêt de retard.

En effet, si par nature le caractère de la sanction lui est refusé, cela vaut-il également lorsque son taux effectif dépasse celui légal de plus du double ?

La solution retenue par les juges renie catégoriquement le caractère punitif de l'intérêt de retard en rattachant la circonstance de la hausse de son montant à l'évolution du taux du marché et en reconnaissant « *que son niveau n'est pas devenu manifestement excessif au regard du taux moyen pratiqué par les prêteurs privés pour un découvert non négocié* ».

⁸³⁵ CE, Avis, sect., 31 mars 1995, *Min. c/ SARL Auto-industrie Méric*, req. n° 164008, *RJF* 5/95, n° 623.

808. La seconde question présentée au juge était plus délicate car elle concernait le montant de l'intérêt de retard (9%) qui était nettement supérieur au taux d'intérêt légal (4%). La difficulté concernait alors la différence entre ces deux taux qui pouvait constituer une discrimination entre le Trésor et le contribuable, par nature contraire à l'article 14 de la CESDH.

Le requérant mettait en cause plus particulièrement la légitimité de la discrimination opérée lorsque le Trésor verse au contribuable et avec du retard des sommes qui leur étaient dues.

En effet, la jurisprudence a déjà reconnu que le contribuable est en droit d'invoquer « *le droit au respect de ses biens* » de l'article 1^{er} du premier protocole additionnel à la CESDH⁸³⁶ au regard de l'article 14 interdisant toute forme de discrimination.

Les juges, dans cette affaire, se sont référés au contenu de ce même article pour rejeter les réclamations portant sur la puissance publique.

A présent, l'ordonnance n° 2005-1512 du 7 décembre 2005 a appréhendé le montant de l'intérêt de retard pour le réduire à 0, 4% par mois afin d'éviter de nouvelles difficultés.

b. Une pratique plus discutable de l'intérêt de retard

809. L'intérêt de retard est une majoration « *qui correspond au prix du temps*⁸³⁷ » et tend à réparer les préjudices de toute nature subis par le Trésor à raison du comportement du contribuable qui n'a pas satisfait à son devoir fiscal.

A ce titre, on ne peut invoquer à son égard les principes dirigeant le procès pénal comme par exemple la méconnaissance du principe de non rétroactivité des peines et des sanctions⁸³⁸.

L'article 6§1 de la CESDH ne trouve pas à s'appliquer pour ce dernier qui ne concerne ni une accusation en matière pénale, ni une contestation portant sur des droits et obligations de caractère civil⁸³⁹ et il n'a donc pas non plus à être motivé.

810. Appréhendé par l'article 1727 du CGI modifié par l'article 12 de l'ordonnance n° 2005-1512 du 7 décembre 2005 qui dispose que « *toute somme, dont l'établissement ou le recouvrement incombe à la direction générale des impôts, qui n'a pas été acquittée dans le*

⁸³⁶ CE, sect., 25 avril 2001, req. n° 213460, *RJF* 7/01, n° 1012.

⁸³⁷ *Lamy Droit Pénal des Affaires*, 2010, n° 3342.

⁸³⁸ CE, 9° et 10° sous-sect., 18 janvier 2008, *Davy*, req. n° 280573, *RJF* 4/08, n° 396.

⁸³⁹ CE, 9° et 10° sous-sect., 7 avril 2006, *Maury*, req. n° 269042, *RJF* 7/06, n° 891.

délai légal donne lieu au versement d'un intérêt de retard. A cet intérêt s'ajoutent, le cas échéant, les sanctions prévues au présent Code », l'intérêt de retard se distingue par sa nature des sanctions et revêt ainsi un caractère général et ce, indépendamment de la qualification du manquement du contribuable.

Son appréciation est purement objective tant pour le Conseil d'Etat⁸⁴⁰ que pour la Cour de cassation⁸⁴¹.

811. L'approche qui est faite de son application à raison du manquement du contribuable est confortée par les textes et notamment par l'article 2 de la loi de finances pour 2010⁸⁴² qui, dans le domaine des impôts locaux, exonère le contribuable de bonne foi de la réparation du préjudice financier de l'Etat lorsque l'erreur constatée relève des services fiscaux.

Ces dispositions appuient l'idée que « *si le contribuable n'est pas retenu pour juger de l'exigibilité des intérêts de retard, le contribuable doit être à l'origine du préjudice*⁸⁴³ ».

812. Cependant, la portée qu'on lui attribue doit être relativisée car il n'emporte pas, au regard de sa pratique, la simplicité que l'on tend à conférer à son objet.

En effet, le législateur prévoit des situations où les montants requis de la part du contribuable, en vertu de l'article 1727 du CGI, ne correspondent pas à la réparation d'un préjudice pécuniaire de la part de l'Etat.

C'est ainsi que le conseil d'Etat a confirmé que l'intérêt de retard constitue une pénalité d'assiette différente et indépendante du paiement de l'impôt qui prive le contribuable, pour le contester, de soutenir qu'il s'est acquitté des sommes dont il était redevable l'année suivante par prélèvement mensuel⁸⁴⁴.

Comme le souligne dans cette affaire le Professeur Ayrault, « *malgré le paiement de l'impôt (...) l'intérêt de retard, qui n'en est donc pas un, était bien exigible*⁸⁴⁵ ».

Cette application de l'article 1727 du CGI dénuée de lien avec la qualification juridique de l'intérêt de retard soulève des difficultés quant à l'appréciation de la nature de cette pénalité au détriment de son caractère exclusivement indemnitaire.

⁸⁴⁰ CE, 9^o et 8^o sous-sect., 4 avril 1997, *Sté Kingroup*, req. n^o 68965, *Dr. fisc.*, 1997, n^o26, comm. 728.

⁸⁴¹ Cass. com., 27 septembre 2005, *SARL Montroyal*, n^o 03-15245, *Dr. fisc.*, 2006, n^o 12, comm. 275.

⁸⁴² Loi n^o 2009-1673 du 30 décembre 2010, JO 31 décembre.

⁸⁴³ L. Ayrault, Intérêt de retard, *JurisClasseur Procédures fiscales*, 2010, fasc. 386.

⁸⁴⁴ CE, 8^o et 3^o sous-sec., 27 octobre 2009, n^o312302, *RJF* 1/10, n^o 8.

⁸⁴⁵ L. Ayrault, art. préc. cit.

813. De surcroît sa nature peut également être mise en cause en raison de certaines dispenses qui peuvent être accordées.

Cette limite concerne l'application automatique de l'intérêt de retard en cas de non paiement de l'imposition due par le contribuable si ce dernier en fait la mention expresse, selon l'article 1727-II-2° du CGI, au sein de sa déclaration ou dans une note annexe.

Ainsi, cette précision vient faire obstacle à l'effectivité de l'intérêt de retard, même si l'administration s'est déjà prononcée pour des années antérieures et a rejeté les motifs identiques en droit et en fait qui ont donné lieu à l'application de pénalités pour mauvaise foi⁸⁴⁶.

814. Enfin, l'administration peut, en vertu des articles L. 247 du LPF issu de l'article 35 de la loi de finances pour 2004, accorder à la demande du contribuable, une remise totale ou partielle ou une atténuation, par voie de transaction, des sommes dues au titre de l'intérêt de retard.

Si les juges sont venus préciser que cette possibilité n'a pas autant pour effet de les habiliter à réduire le taux de l'intérêt de retard fixé par l'article 1727 du CGI⁸⁴⁷, les interrogations concernant sa nature s'accroissent.

Le caractère automatique des intérêts de retard ne cesse d'être remis en cause et par delà même, la différenciation effective qui peut en être faite avec les sanctions fiscales.

§2. L'assimilation des sanctions fiscales aux sanctions pénales

815. L'assimilation des sanctions fiscales aux sanctions pénales ressort d'une solution jurisprudentielle qui s'efforce de protéger les droits du contribuable en les rapprochant des garanties de l'instance pénale **(A)**.

Cette pénalisation des sanctions fiscales s'avère cependant être limitée **(B)**.

A. Une œuvre de reconnaissance jurisprudentielle

816. La reconnaissance du caractère pénal des sanctions fiscales trouve une origine jurisprudentielle **(1)**.

Elles vont ainsi s'insérer dans le domaine de compétences de la CESDH **(2)**.

⁸⁴⁶ CE, 8° et 3° sous-sect., 19 novembre 2008, *Min. c/ Sté Foster Wheeler France*, RJF 2/09, n° 139, n°307229.

⁸⁴⁷ CE, 3° et 8° sous-sect., 30 mai 2007, *SARL Peronnet*, req. n° 285575 et 285573, RJF 10/07, n° 1084.

1. Une reconnaissance encore imparfaite

817. Le caractère punitif des sanctions fiscales s'impose en dépit de la distinction opérée par le CGI (a).

L'intégration des sanctions fiscales à la matière pénale reste limitée (b).

a. L'assimilation des sanctions fiscales aux sanctions pénales au sein du contentieux fiscal en droit interne

818. Malgré la distinction entreprise par le CGI entre les sanctions fiscales et les sanctions pénales, la jurisprudence reconnaît de manière unanime que la mise en œuvre de ces dernières répond principalement à l'objectif de correction et de punition du comportement du contribuable si l'on écarte le caractère particulier de l'intérêt de retard.

La doctrine s'accorde sur le fait que « *le juge de l'impôt, juge administratif ou civil, est un juge pénal lorsqu'il se prononce sur les sanctions fiscales* » et ce, « *dès lors que leur prononcé implique l'appréciation du comportement d'une personne et qu'elles ne tendent pas seulement à la réparation d'un préjudice mais visent aussi pour l'essentiel à punir pour punir la réitération d'agissements répréhensibles définis par la loi*⁸⁴⁸ ».

Par conséquent et indifféremment de la qualification du juge, le caractère punitif de ces sanctions est reconnu transgressant ainsi la distinction initiale.

Le particularisme de la répression de la fraude fiscale s'inscrit dans la correction des atteintes à l'égalité entre contribuables et dans la pérennisation du budget de l'Etat protégé par la loi.

819. Il est vrai que le caractère répressif des pénalités fiscales a été longtemps nié tant par le juge administratif qui les percevaient comme des « *accessoires de l'impôts institués pour préserver les intérêts du Trésor public*⁸⁴⁹ » que par le juge judiciaire qui les considéraient comme « *des impositions supplémentaires*⁸⁵⁰ ».

L'assimilation des pénalités fiscales aux sanctions administratives s'est réalisée par la décision *Yacht Motors Corporation* du 27 avril 1979⁸⁵¹ consolidé par jurisprudence

⁸⁴⁸ J.M HUET, La politique pénale fiscale, in *Les sanctions pénales fiscales*, L'Harmattan, 2007, p. 32.

⁸⁴⁹ CE, 10 mai 1952, req. n° 13640, *semaine juridique édition nationale*, 1952, n° 7151.

⁸⁵⁰ Cass. com., 25 octobre 1960, n° 57-11284, *Bull. civ.*, IV, n° 337.

⁸⁵¹ CE ass., 27 avril 1979, *Yacht Motors Corporation*, req. n° 07309, *RJF* 6/79, n° 366, concl. M. Laprade, p. 192.

constitutionnelle du 30 décembre 1982⁸⁵² au sein de laquelle il fût réaffirmé que seules « *les majorations de droits et intérêts de retard ayant le caractère d'une réparation pécuniaire* » n'ont pas le caractère d'une sanction à laquelle trouve à s'appliquer les principes de l'article 8 de la DDHC.

Les sanctions fiscales sont ainsi définies en raison de leur objet pénal.

820. Comme le rappelle le Commissaire du gouvernement F. Séners dans ses conclusions au sujet de l'avis *SA Financière Labeyrie*⁸⁵³, « *en jugeant que dès lors qu'elles présentent le caractère d'une punition tendant à empêcher la réitération des agissements qu'elles visent et n'ont pas pour objet la seule réparation d'un préjudice pécuniaire, les pénalités fiscales ont un caractère répressif et doivent être regardées pour ce motif aussi bien comme des sanctions quasi pénales au regard des principes constitutionnels que comme des accusations en matière pénale au sens de l'article 6 de la Convention européenne* », les juges ont renoncé au critère de l'appréciation par l'administration fiscale du comportement du contribuable⁸⁵⁴ pour leur conférer cet aspect général.

Cette considération conforte la jurisprudence *Bendenoun* par laquelle la Cour avait exclu la simple réparation pécuniaire du champ des accusations en matière pénale de l'article 6 de la CESDH.

b. Une assimilation limitée dans son principe

821. Une partie de la doctrine soulève que rien n'impose juridiquement une assimilation totale entre le régime des sanctions fiscales et les principes régissant l'instance pénale.

L'équivalence des garanties pour le contribuable devant les deux ordres de juridiction n'est pas effective et ne peut être identiquement conforme.

Afin de justifier une telle prise de position, il suffit de se référer à l'objet même de la sanction administrative et à son caractère pragmatique qui vient expliquer que la mission du juge administratif est par essence différente de celle du juge pénal.

⁸⁵² Cons. const., 30 décembre 1982, déc. n° 82-155 DC ; *Rec.* p. 88.

⁸⁵³ Avis, CE ass., 12 avril 2002, *SA Financière Labeyrie*, req. n° 239693, *BDCF* 6/02, n°83.

⁸⁵⁴ CE, plén., 9 novembre 1988, *Grisoni*, req. n° 68965, *RJF* 2/89, n° 179.

Comme le rappelle F. moderne au sujet de la sanction administrative, « *il ne s'agit pas d'assurer par la répression pénale le respect des valeurs essentielles d'une société mais de veiller au fonctionnement correct d'un secteur ou d'une activité*⁸⁵⁵ ».

822. La mise en exergue du rôle particulier de la sanction fiscale justifie alors certaines limites qui peuvent être apportées à l'application de la loi plus douce en la matière. Par une décision en date du 16 juillet 2010 rendue par la section contentieuse du Conseil d'Etat, les juges précisent ainsi que l'abrogation du texte imposant une sanction administrative n'empêche pas son application aux infractions antérieures sauf si la sanction a été jugée inutile ou excessive⁸⁵⁶.

En considérant que « *cette suppression, qui est la conséquence nécessaire de la suppression de la contribution fiscale à laquelle la sanction était attachée, ne résulte pas de ce que la sanction aurait été jugée inutile ou excessive ; que par suite, l'abrogation de la sanction ne présente pas le caractère d'une loi nouvelle plus douce qui ferait obstacle à l'application, dans la présente espèce, des dispositions de l'article R. 332-9* », la haute juridiction se refuse d'assimiler totalement le régime de l'application de la loi pénale plus douce en droit fiscal tout en se référant à la spécificité de la matière.

Ainsi, l'infliction des sanctions fiscales qui tend à asseoir l'efficacité du système de la déclaration contrôlée doit s'analyser au regard de son objectif.

2. L'insertion des pénalités fiscales dans le domaine des accusations en matière pénale de la CESDH

823. L'insertion des pénalités fiscales dans le domaine des accusations en matière pénale de la CESDH **(a)** est exclusive du reste de la matière fiscale **(b)**.

a. Un domaine exclusif réservé aux sanctions fiscales

824. La Cour européenne a donné une interprétation autonome de la notion « *d'accusation en matière pénale* » afin de ne pas être liée par la qualification juridique opérée en droit national.

⁸⁵⁵ F. MODERNE, La sanction administrative, *RFDA*, 2002, p. 483.

⁸⁵⁶ Cf. M. C de MONTECLER, Limites de l'application de la loi plus douce, *Dalloz actualité*, 31 août 2010.

En ce sens, la décision *Engel*⁸⁵⁷ détermine toute la portée qu'elle entend lui conférer en se penchant sur l'appréciation en droit national qui « *n'a qu'une valeur formelle et relative* », sur la nature de l'infraction et enfin, sur le degré de sévérité de la sanction prévue pour cette dernière.

L'interprétation de cette jurisprudence en droit français ne s'est pas réalisée sans difficultés dans la matière fiscale du fait notamment de l'attitude de la Cour européenne elle-même.

En effet, si par principe les critères précités avaient un caractère alternatif justifiant que la caractérisation d'un seul permettait de faire relever l'affaire du volet pénal de l'article 6§1 de la CESDH, les décisions rendues par la Cour qui ont suivi n'ont pas participé à simplifier la lecture de ce mécanisme.

825. Dans un premier temps, l'arrêt *Bendenoun c/ France*, qui permit de rattacher les pénalités fiscales à la matière pénale selon la Cour européenne, ne reprend pas le raisonnement des juges opérés dans l'arrêt *Engel*.

Les différents éléments soulevés touchant au fait que les majorations fiscales « *ne tendent pas à la réparation pécuniaire d'un préjudice, mais visent pour l'essentiel à punir pour empêcher la réitération d'agissements semblables* » et « *se fondent sur une norme de caractère général dont le but est à la fois préventif et répressif* » au regard de l'article 1729 du CGI, amènent la Cour à une solution remarquable qui consiste à faire prévaloir cependant, qu'aucun « *n'apparaît décisif à lui seul* ».

Ce raisonnement veut témoigner de l'intérêt qu' « *additionnés et combinés ils conféraient à l'accusation litigieuse un caractère pénal au sens de l'article 6§1* ».

Selon J. Burguburu, cette position reprise dans l'arrêt *Janosevic c/ Suède*⁸⁵⁸ permet aux juges de mettre en œuvre une approche cumulative subsidiaire qui est justifiée « *si l'analyse séparée de chaque critère ne permettait pas d'aboutir à une solution claire*⁸⁵⁹ ».

Il n'en reste pas moins que le choix de ce procédé restreint *in fine* les garanties des contribuables.

⁸⁵⁷ CEDH, 8 juin 1976, *Engel et a. c/ Pays Bas*, n° 5100/71, 5101/71, 5102/71, 5354/71 et 5370/72, Série A, n° 22, *GACEDH*, 2° éd., n° 4.

⁸⁵⁸ CEDH, 23 juillet 2002, *Janosevic c/ Suède*, *RJF* 11/02, n° 1340.

⁸⁵⁹ J. BURGUBURU, Modulation des pénalités fiscales : le Conseil d'Etat persiste et signe, *RJF* 2/08, chron. P. 83 à p. 89.

826. Cette confusion dans la détermination des accusations en matière pénale s'est accentuée par la décision *Morel c/ France*⁸⁶⁰.

Les difficultés rencontrées avaient trait à la majoration de 10% prévue en cas de défaut ou de retard de déclaration prévu par l'article 1728 du CGI.

En reconnaissant que cette pénalité remplissait effectivement les critères posés par l'arrêt *Bendenoun*, la Cour exclût cependant cette affaire du champ d'application de l'article 6§1 en raison du taux et du faible montant de cette sanction.

Les commentateurs de cette décision ont ainsi pu relever que « *cette position était d'autant plus paradoxale qu'au regard des critères retenus par le juge français tant en droit interne qu'en application de la Convention européenne, la pénalité de l'article 1728 constitue bien une sanction*⁸⁶¹ ».

827. La légitimité de l'absorption des sanctions fiscales dans le domaine pénal au niveau européen perd *de facto* de sa crédibilité et tend à une véritable situation paradoxale.

En effet, faut-il considérer en définitive que les critères posés par la Cour sont alternatifs et que la présence d'un seul suffit à être suffisant ou doit-on procéder à une lecture combinée ?

Dans ce cas encore, on peut remarquer que ce mécanisme ne conduit pas à une solution unanime et il nous faut considérer alors un certain degré de sévérité mais au regard de quelle évaluation ou selon quel barème doit-il s'inscrire ?

Si la Cour a accentué la lisibilité de cette situation par sa décision *Jussila c/ France*⁸⁶² en revenant au critère de la jurisprudence *Engel* et en considérant cette fois-ci contrairement à l'arrêt *Morel* que « *la légèreté de la sanction litigieuse (...) n'a pas pour effet de l'exclure du champ d'application de l'article 6* », les juges scellent le sort des sanctions fiscales au détriment d'un cheminement intellectuel clair et sans failles.

Au final, peu importe l'opération de qualification menée, la volonté de la Cour d'intégrer les sanctions fiscales au volet pénal primant sur les moyens de sa légitimation.

828. Malgré les nombreuses réticences du juge national et notamment sa position qui réaffirmait que « *le juge de l'impôt ne statue pas en matière pénale et ne tranche pas les contestations sur des droits et obligations de caractère civil* », les contribuables bénéficient à

⁸⁶⁰ CEDH, 3 juin 2003, *Morel c/ France*, n° 54559/00, *RJF* 11/03, n° 1337.

⁸⁶¹ J. BURGUBURU, art. préc. cit.

⁸⁶² CEDH, 23 novembre 2006, *Jussila c/ France*, n° 73053/01, *RJF* 4/07, n° 527.

présent des garanties procédurales pour l'ensemble des sanctions fiscales qui ne trouvent cependant à s'appliquer que pendant la phase juridictionnelle.

b. L'inapplicabilité de l'article 6§1 de la CESDH relatif au droit à un procès équitable en la matière fiscale

829. Le droit à un procès équitable prévu par les dispositions de l'article 6§1 de la Convention qui prévoit que « *toute personne a droit à ce que sa cause soit entendue équitablement, publiquement et dans un délai raisonnable, par un tribunal indépendant et impartial, établi par la loi, qui décidera, soit des contestations sur ses droits et obligations de caractère civil, soit du bien-fondé de toute accusation en matière pénale dirigée contre elle* » ne trouve pas à s'appliquer, par principe, dans la matière fiscale selon une jurisprudence bien assise.

830. L'inapplicabilité du droit à un procès équitable aux procédures de taxations fiscales a été reconnue sans ambiguïté dans un arrêt du 12 juillet 2001, *Ferrazzini c/ Italie*, par les juges européens en raison que « *les évolutions qui ont pu avoir lieu dans les sociétés démocratiques ne concernent toutefois pas la nature essentielle de l'obligation pour les individus ou les entreprises de payer des impôts* » et qu'ainsi, « *le contentieux fiscal échappe au champ des droits et obligations de caractère civil, en dépit des effets patrimoniaux qu'il a nécessairement quant à la situation des contribuables* »⁸⁶³.

831. Cette décision, consolidée au niveau européen⁸⁶⁴, est reprise par les juridictions nationales de manière claire pour le Conseil d'Etat qui fait valoir habituellement que « *cet article ne peut être utilement invoqué devant le juge de l'impôt, qui ne statue pas en matière pénale et ne tranche pas de contestations sur des droits et obligations à caractère civil*⁸⁶⁵ », et de façon plus indécise par la Cour de cassation, qui après avoir reconnue que les dispositions de l'article 6§1 pouvaient s'appliquer dans la matière fiscale⁸⁶⁶, a opéré un revirement de jurisprudence pour se conforter à la jurisprudence européenne.

⁸⁶³ CEDH, 12 juillet 2002, *Ferrazzini c/ Italie*, n° 44759/98, *Dr. fisc.*, 2002, n° 10, comm. 187.

⁸⁶⁴ CEDH, 9 décembre 2008, *SCI Parc de Vallauris c/ France*, n° 31050, *Dr. fisc.*, 2009, n° 25, étude n° 373.

⁸⁶⁵ Par exemple, CE, 5 septembre 2007, *Sulzer*, req. n° 211508, *RJF* 11/2007, n° 1445.

⁸⁶⁶ Cass. plén., 14 juin 1996, *Kloekner*, *RJF* 8-9/1996, n° 1118. La Cour reconnaissait de manière non équivoque que « *le droit à toute personne à un procès équitable, garanti par l'article 6-1 (...) peut être invoqué devant toute juridiction civile statuant en matière fiscale* ».

Dans un arrêt du 12 juillet 2004, elle statue en reconnaissant que « *l'article 6-1 de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'Homme et des libertés fondamentales (...) en l'absence de toute accusation en matière pénale, n'est pas applicable au contentieux fiscal, lequel échappe au champ des droits et obligations de caractère civil, en dépit des effets patrimoniaux qu'il a nécessairement quant à la situation des contribuables*⁸⁶⁷ ».

832. La portée de ces décisions concerne donc principalement l'inapplicabilité des stipulations de l'article 6§1 de la CESDH à la procédure d'établissement de l'impôt et les procédures administratives préalables à cette dernière.

Si de nombreuses exceptions survenant dans l'application de ce dernier viennent compliquer la lisibilité de ce mécanisme, nous retiendrons que son utilité principale se limite au domaine des sanctions fiscales.

B. Les limites à la pénalisation des sanctions de la fraude fiscale

833. La pénalisation des sanctions fiscales demeure restreinte par l'interprétation que font les juridictions du principe de *non bis in idem* (1).

Le cumul toléré des pénalités fiscales et des sanctions pénales trouve une limite constitutionnelle par le principe de proportionnalité et se voit également appréhendé par le législateur (2).

1. L'interprétation restrictive du principe de *non bis in idem*

834. Le particularisme de la répression de la fraude fiscale s'inscrit dans la possibilité reconnue par les juges de cumuler les sanctions fiscales aux sanctions pénales.

En effet, en dépit de l'article 132-17 du Code pénal qui pose le principe de non cumul des peines, l'appréciation du comportement du contribuable et du type d'infraction fiscale laisse place à un mode de traitement particulier et dérogeant au droit commun.

Les juridictions nationales ont interprété le principe de *non bis in idem* énoncé tant par la CEDH⁸⁶⁸ que par le pacte international de New York⁸⁶⁹ de manière restrictive ne lui

⁸⁶⁷ Cass. com., 12 juillet 2004, *Cts Pelat, Dr. fisc.*, 2004, n° 42, comm. 764 ; *RJF* 2004 n° 1218 chr. B. Hatoux.

⁸⁶⁸ Ce principe est consacré par l'article 4 du protocole additionnel n° 7 de la CEDH.

⁸⁶⁹ Il figure au paragraphe 7 de l'article 14 de ce dernier.

laissant qu'une consistance pour les infractions pénales poursuivies par la juridiction répressive.

Ainsi, seule les affaires ayant donné lieu à un jugement sont insusceptibles de donner lieu à de nouvelles poursuites.

Les sanctions fiscales se voient écartées de ce mécanisme alors même que les juges reconnaissent à présent leur caractère répressif tout en leur appliquant les règles, certes modulées, du procès pénal.

835. Cette application du principe de *non bis in idem* trouve un écho unanime de la part des juges.

La Cour de cassation admet l'absence de violation de ce dernier en reconnaissant l'application simultanée des sanctions fiscales et pénales⁸⁷⁰.

Pour ce faire, elle s'appuie sur les réserves faites par la France sur l'applicabilité du protocole additionnel de la CESDH en rappelant que ce texte n'a vocation qu'à régir les infractions relevant des juridictions répressives selon le droit national tout en validant le prononcé des sanctions fiscales parallèlement aux sanctions pénales.

Dans sa décision ultérieure datant du 6 novembre 1997⁸⁷¹, les juges abandonnèrent cet argument tout en reconnaissant une portée similaire au pacte de New York.

Sur ce fait, la position des juges judiciaires et administratifs est identique.

Le Conseil d'Etat reconnut dans son avis du 4 avril 1997⁸⁷² que les stipulations de ce dernier ne font pas obstacle à ce qu'un contribuable faisant l'objet d'un jugement définitif de la juridiction répressive pour fraude fiscale, puisse connaître, en sus des sanctions pénales, les sanctions fiscales prévues dans les cas de défaut ou retard de déclaration ou bien encore, concernant les diverses insuffisances de déclaration.

Les juges poussent leur raisonnement jusqu'à reconnaître que les dispositions de la CESDH ne font pas obstacle à ce que le contribuable se voit infliger des pénalités pour opposition au contrôle fiscal par l'administration alors même qu'il a déjà été condamné pour ces mêmes faits par le juge pénal⁸⁷³.

⁸⁷⁰ Cass. crim., 20 juin 1996, *Ponsetti*, n° 2851, *RJF* 12/96, n° 1503.

⁸⁷¹ Cass. crim., 6 novembre 1997, *Pini*, n° 5919, *RJF* 12/98, n° 1467.

⁸⁷² CE, Avis, 9° et 8° sous-sect., 4 avril 1997, *Jammet*, req. n° 183658, *RJF* 5/97, n° 469.

⁸⁷³ CE, 9° et 10° sous-sect., 26 décembre 2008, *Gonzales-Castrillo*, req. n° 282995, *RJF* 3/09, n° 237.

836. Cette application cumulative des sanctions fiscales et pénales pour les mêmes faits au même contribuable est justifiée, par la Cour européenne, au regard de la nature des manquements du contribuable

Il s'agit alors de les décomposer pour en saisir toute la portée.

Si le délit de fraude fiscale est caractérisé par la présence d'un élément intentionnel qui légitime à lui seul l'applicabilité d'une sanction pénale, il est assorti consécutivement d'un manquement aux obligations légales conduisant automatiquement aux sanctions fiscales.

Ainsi, la Cour écarte toute possibilité de fonder une requête sur la violation du principe *non bis in idem* à raison des doubles poursuites du même fait⁸⁷⁴.

Elle distingue l'infraction pénale de l'infraction fiscale conduisant à une pénalité objective et exclut par delà même l'application et l'examen de l'article 4 du protocole n°7 tout en rappelant que l'article 6§1 de la Convention ne saurait également garantir le respect de ce principe.

Une difficulté peut cependant être soulevée si l'on s'en tient rigoureusement à la motivation de cette décision.

En effet, des interrogations surgissent quant aux sanctions fiscales fondées sur un manquement délibéré dès lors qu'elles incluent également un élément intentionnel.

2. La reconnaissance d'un cumul conditionné

837. L'application du cumul des sanctions ne s'exerce pas sans aucune limite.

On se doit de distinguer ainsi une restriction existante dans les sanctions infligées par les deux ordres de juridiction mais également une réserve d'ordre interne tenant à l'infliction des sanctions administratives.

838. La principale limite trouvée ressort du principe de la proportionnalité des peines posé par le Conseil constitutionnel.

Afin d'éviter un cumul injustifié, la haute juridiction leur applique les principes constitutionnels liés à la nécessité des peines et ainsi, le principe de proportionnalité.

L'étendue du contrôle qu'il porte sur le respect de ces lignes directrices a été précisée au sein de la décision *Sécurité et liberté* du 20 janvier 1981.

⁸⁷⁴ CEDH, 3° sous-sect., 14 septembre 1999, *Ponsetti c/ France* et *Chesnel c/ France*, n° 36855/97 et 41731/98, *RJF* 3/00, n° 443.

Il résulte ainsi que « *l'article 61 de la Constitution ne confère pas au Conseil constitutionnel un pouvoir général d'appréciation et de décision identique à celui du Parlement, mais lui donne seulement compétence pour se prononcer sur la conformité à la Constitution des lois déferées à son examen. Considérant que, dans le cadre de cette mission, il n'appartient pas au Conseil constitutionnel de substituer sa propre appréciation à celle du législateur en ce qui concerne la nécessité des peines attachées aux infractions définies par celui-ci, alors qu'aucune disposition de du titre 1^{er} de la loi n'est manifestement contraire au principe posé par l'article 8 de la Déclaration de 1789*⁸⁷⁵ ».

839. Le contrôle minimal ainsi exercé a pour objectif de concilier les différentes sanctions à la mission du législateur qui a notamment pour objet la lutte contre la fraude fiscale.

C'est ainsi que pour apprécier le caractère disproportionné d'une sanction, le juge constitutionnel porte une attention particulière « *à l'application manifestement hors de proportion avec la gravité de l'omission ou de l'inexactitude constatée, comme d'ailleurs avec l'avantage qui en a été retiré* »

En l'espèce, son contrôle s'exerce sur le montant global des sanctions qui ne doit pas dépasser le montant le plus important de l'une des sanctions encourue.

Il laisse à ce titre les juges judiciaires et administratifs saisis veiller au respect de cette exigence⁸⁷⁶.

Or comme nous avons pu avoir l'occasion de l'apercevoir, ces derniers juges ne partagent pas cette conception en rattachant le principe de *non bis in idem* et le principe de proportionnalité des peines aux seules sanctions prononcés devant la juridiction répressive.

Comme le soulève la doctrine à ce sujet, « *la mise en œuvre d'une question de constitutionnalité pourrait être l'occasion d'un alignement des jurisprudences du Conseil d'Etat et de la Cour de cassation sur la position du Conseil constitutionnel en ce qui concerne le cumul des sanctions pénales et fiscales*⁸⁷⁷ ».

840. Dans un second temps, l'application cumulée des sanctions administratives entre elles répond à la combinaison autorisée par les textes.

⁸⁷⁵ Cons. const., 19 et 20 janvier 1981, déc. n° 80-127 DC, *Rec. const.* 1981, p. 15.

⁸⁷⁶ Cons. const., 30 décembre 1997, n° 97-395 DC, *RJF* 2/98, n° 182.

⁸⁷⁷ E. MEIER, Les droits et libertés constitutionnels en matière fiscale, *Dr. fisc.*, 2010, n° 12, étude n° 243.

Lorsque le contribuable a commis plusieurs infractions distinctes au regard de la loi, il peut se voir appliquer cumulativement les sanctions prévues sans que cela ne crée de difficultés.

Le cumul des sanctions en cas d'opposition à l'exercice d'un contrôle fiscal est un bel exemple.

L'appréhension de cette situation est remarquable dans la mesure où le contribuable se voit affligé, dans un premier temps, la sanction ayant trait à la mise en œuvre de l'évaluation d'office prévu par l'article L. 74 du LPF et les sanctions fiscales applicables dans ce cas, à savoir la majoration de 100 % au droits rappelés selon l'article 1732 du CGI.

A cette majoration s'ajoute l'intérêt de retard du en application de l'article 1727 du CGI, les sanctions pénales prévues par l'article 1746 du CGI, mais également celles indépendantes et applicables en cas de contravention à l'exercice du droit de communication.

De surcroît, rien n'interdit que certaines infractions réprimées selon les règles du droit général du Code de procédure pénal viennent s'ajouter au délit d'opposition à l'exercice du contrôle fiscal telle que la plus communément admise concernant les outrages.

La combinaison des sanctions s'articule au regard de leur fondement légal et réprime des faits distincts.

841. La solution est différente quand le contribuable ne commet qu'une seule infraction qui est susceptible d'entrer dans le champ d'application de plusieurs sanctions.

L'exemple du rehaussement effectué sur une déclaration tardive permettra de mettre en avant l'apport du législateur en la matière.

La nouvelle codification de l'article 1729 A, 2 du CGI⁸⁷⁸ précise les règles applicables en cas de rehaussements sur une déclaration tardive en rappelant que la majoration pour retard prévue à l'article 1728 du CGI trouve à s'appliquer pour les droits résultant de la déclaration tardive et ceux consécutifs aux rehaussements à l'exclusion des majorations prévues par l'article 1729.

Cependant, lorsque les taux de majorations pour insuffisance prévues par l'article 1729 est supérieur, il se substitue à la majoration pour retard sur la fraction des droits résultant du rehaussement.

842. Cette mesure législative vient mettre un terme à la jurisprudence du Conseil d'Etat qui reconnaissait que la combinaison des pénalités prévues aux articles 1728 et 1729

⁸⁷⁸ Cet article est issu de l'article 13 de l'ordonnance 2005-1512 du 7 décembre 2005.

pouvait donner lieu à une somme de majoration plafonnée à 80 % des droits correspondants⁸⁷⁹.

A présent et au regard d'une déclaration tardive dont les rehaussements sont passibles de la majoration de 40% pour manquement délibéré, la majoration de 10% est appliquée à l'impôt correspondant aux bases déclarées tardivement, et la majoration de 40% s'applique à l'impôt résultant des rehaussements effectués sur la déclaration tardive.

Le législateur poursuit ainsi son effort de rationalisation des sanctions fiscales et consolide la légitimité de leur application par la combinaison prévue au sein des dispositions légales.

Section 2. Les garanties du contribuable dans l'établissement de la sanction de la fraude fiscale

843. Les garanties du contribuable dans l'établissement de la sanction de la fraude fiscale sont d'ordre procédural et vont concerner le contrôle du pouvoir arbitraire de l'administration dans leur infliction (§1).

L'application partielle du principe du contradictoire laisse une place grandissante au juge de l'impôt, notamment depuis l'ouverture du traitement plein contentieux des sanctions fiscales (§2).

§1. Le contrôle du pouvoir arbitraire de l'administration dans l'infliction des sanctions

844. Le prononcé des sanctions pour le contribuable fraudeur ne s'entend pas sans garanties inhérentes à la procédure.

L'administration se voit dans l'obligation de respecter certaines obligations sous peine d'irrégularité de celle-ci.

Le paradoxe de cette situation tient au fait que si elle se voit contrainte au respect d'un certain formalisme et de certains délais, il n'en reste pas moins que la procédure d'établissement des pénalités fiscales ne concède que peu de place au droit du contribuable et notamment au respect du principe du contradictoire.

L'instauration d'un véritable dialogue fait défaut au regard de la jurisprudence.

⁸⁷⁹ CE, sect., 22 avril 2005, *Sté Limelight Boys*, req. n° 257254, *RJF* 7/05, n° 724.

Au détriment de la prise en considération des observations du contribuable, les juges valident une distinction opérée au sein des droits de la défense entre la motivation des sanctions fiscales et le caractère contradictoire de la procédure **(B)**.

Sur la forme, le contrôle du pouvoirs discrétionnaire de l'administration se réalise par l'intervention d'un supérieur hiérarchique **(A)**.

A. La garantie du visa du supérieur hiérarchique

845. L'étude de l'article L. 80 E du LPF renvoie aux garanties du contribuable qui a fait l'objet d'un redressement à la suite duquel l'administration fiscale décide d'appliquer des majorations ou amendes pour manquements ou manœuvres frauduleuses.

Cette perspective est fondamentale au regard de la sécurité juridique du contribuable, ce dernier étant en mesure d'attendre la fixation préalable des pénalités et la garantie que l'administration fiscale ne s'arroge pas le pouvoir discrétionnaire de les établir comme bon lui semble ⁸⁸⁰ **(1)**.

L'application de cet article tend *in fine* à justifier les redressements effectués et à la protection du contribuable sanctionné en encadrant les pouvoirs de l'administration fiscale **(2)**.

1. Le contrôle interne de l'administration fiscale du choix effectué par l'agent de terrain

846. Le contrôle du bien-fondé de la décision d'infliction des pénalités par l'agent de terrain se réalise par le visa du supérieur hiérarchique sur le document contenant ses motivations **(a)**.

Cette garantie semble primordiale pour le contribuable malgré qu'elle soit difficilement appréciable dans la pratique **(b)**.

a. La garantie théorique donnée par l'administration d'un visa du supérieur hiérarchique

847. La réalité du visa de l'inspecteur principal sur le document comportant la motivation des pénalités est indispensable au regard de la portée de l'article L. 80 E du LPF

⁸⁸⁰ Cf. F. DOUET, *Contribution à l'étude de la sécurité juridique en droit fiscal interne français*, L.G.D.J., 1997, p. 223.

tel que modifié par l'ordonnance n° 2005-1512 du 7 décembre 2005 concernant les majorations prévues aux articles 1729 et 1732 du CGI⁸⁸¹.

Il s'agit de faire valider la décision prise par un agent ayant au moins le grade d'inspecteur départemental⁸⁸², visa déjà obligatoire dans l'ancienne rédaction de l'article L. 80 E du LPF mais ne concernant que les cas de pénalités pour mauvaise foi et manœuvres frauduleuses.

Cette réforme ne touche pas le cœur du dispositif même si les termes employés sont moins explicites que les précédents.

848. La décision d'appliquer les sanctions pour le contribuable fraudeur doit, selon ces dispositions, faire l'objet d'un « *contrôle* » hiérarchique afin de protéger ce dernier des risques de dérives.

Ce mécanisme tend à assurer, la proportionnalité des mesures prises eu égard la gravité de l'infraction constatée⁸⁸³ et traduit l'impératif du souci de transparence de l'action de l'administration fiscale.

De plus, il pourrait permettre une application satisfaisante du principe du contradictoire en étant apposé sur le document comportant la motivation des pénalités⁸⁸⁴.

Cependant, cette obligation pour l'administration ne véhicule pas effectivement les garanties qu'elle est censée offrir au contribuable à tel point qu'une partie de la doctrine soulève le caractère illusoire de cette protection⁸⁸⁵.

849. Les difficultés liées à l'application de l'article L. 80 E du LPF relèvent des conditions dans lesquelles est prise la décision d'infliction des pénalités.

Si les juges insistent sur le fait que le document comportant la motivation des pénalités doit être visé désormais par un inspecteur départemental, cette obligation n'a pas à être réitérées

⁸⁸¹ Les majorations concernées sont celles établies à la suite d'infractions constatées dans le cadre d'un contrôle sur pièce ou du contrôle externe. Elles sont légitimées par l'existence d'un manquement délibéré, de manœuvres frauduleuses ou bien encore dans les cas d'opposition à contrôle.

⁸⁸² Selon l'article R.80 E du LPF modifié par l'article 22, II°4 de la même loi.

⁸⁸³ Un rapport de la Commission des finances indiquait expressément au sujet de cette disposition (l'article L. 80 E du LPF) qu' « *actuellement ce sont les vérificateurs qui apprécient si les infractions ont été commises de bonne ou de mauvaise foi, ou encore procèdent de manœuvres frauduleuses* ». Cette obligation « *garantira la proportionnalité de la sanction à l'infraction* » ; AN, n° 395, Rapport R.A. Vivien, annexe au procès-verbal de la séance du 9 octobre 1986, p. 70.

⁸⁸⁴ CAA Bordeaux, 3 novembre 1998, *min. c/ Lotte, préc. cit.*

⁸⁸⁵ H. ARBOUSSET, Les garanties accordées au contribuable tricheur, *Réflexions sur l'article L. 80 E du LPF, Les petites affiches*, 2000, n° 1, p. 6.

lors de la réponse aux observations du contribuable, « *qui se borne à reprendre la motivation des pénalités* » figurant sur la première notification⁸⁸⁶.

Le Conseil d'Etat fait ici une approche pragmatique de l'obligation du visa de l'inspecteur départemental sur le document contenant la motivation des pénalités en privilégiant une approche substantielle.

850. Nous sommes cependant en mesure de nous interroger sur la portée que l'administration et les juges entendent conférer aux observations du contribuable si celles-ci ne font pas l'objet d'un nouvel examen d'un supérieur hiérarchique.

Comme le relève à juste titre le Commissaire du gouvernement S. Verclytte sur l'affaire précitée, l'article L. 80 E ne peut être perçu « *comme un simple verrou d'entrée dans la procédure des pénalités* » au sein de laquelle plus aucun contrôle n'interviendrait par la suite⁸⁸⁷.

L'argument de l'administration, dans cette décision, selon lequel l'article L. 80 E « *n'envisage qu'une formalité ponctuelle et non un processus décisionnel fragmenté en plusieurs étapes* » ne correspond pas aux intentions du législateur et à la garantie qu'il a entendu ainsi instituer⁸⁸⁸.

Le fait que l'inspecteur départemental, en l'espèce, se prononce en amont de la procédure avant même de connaître les observations du contribuable, vide cette protection de toute substance.

851. Cependant, on ne peut tirer non plus de la volonté du législateur qu'une motivation des pénalités, de surcroît contrôlée, ait été instituée tout au long de la procédure. Cette interprétation *contra legem* conduirait « *à imposer une double motivation qui n'a jamais été prévue en ces termes*⁸⁸⁹ ».

Cette hypothèse ne peut néanmoins être totalement exclue du raisonnement des juges comme en témoigne le développement de la procédure contradictoire par ces derniers dans des domaines exclus expressément par la loi.

⁸⁸⁶ CE, sect., 6 avril 2007, *Clermont*, req. n° 269402, *RJF* 6/07, n° 720.

⁸⁸⁷ S. VERCLYTTE, L'article L. 80 D du LPF exige-t-il que le visa de l'inspecteur principal figure sur l'ensemble des documents notifiés au contribuable dans les formes et avec les mentions prévues par cet article ?, *BDCF* 6/07, n° 73.

⁸⁸⁸ Le gouvernement précisa l'esprit dans lequel était institué l'article L. 80 E du LPF en soulignant qu'« en vue d'accroître les garanties du contribuable, il est proposé de confier à un supérieur hiérarchique du vérificateur la décision de fixer les pénalités, sous le contrôle du juge » ; AN n° 363, annexe au procès-verbal de la séance du 2 octobre 1986, p. 84.

⁸⁸⁹ S. VERCLYTTE, concl. préc. cit.

Quoi qu'il en soit, la position retenue par le Conseil d'Etat traduit la volonté d'équilibrer les pouvoirs de l'administration fiscale avec les garanties du contribuable et d'assurer que la pénalité effectivement mise en recouvrement ait été visée au moins une fois par un supérieur hiérarchique.

La solution donnée par les juges permet également de concilier les prérogatives de l'administration relative à la substitution de base légale en matière de pénalités.

b. Une réalité pratique difficilement appréciable

852. La garantie instituée par l'article L. 80 E du LPF produit des effets que l'on doit tempérer.

Comme le souligne H. Arbousset, « *le risque existe que le visa soit utilisé par l'inspecteur divisionnaire (en reprenant l'ancienne codification) comme un simple instrument lui permettant d'avaliser, sans aucun contrôle, la décision retenue par le vérificateur (...) Une telle hypothèse n'a rien d'une fiction*⁸⁹⁰ ».

En effet, on ne peut reprocher au supérieur hiérarchique, détaché par nature du terrain, de ne pas être en mesure d'apprécier la situation telle que le vérificateur.

Or, c'est bien son visa qui est synonyme de garantie pour le contribuable et qui induit, par définition, qu'un autre regard ait été porté sur son dossier.

853. Cette situation tronquée affaiblît par delà même la portée de ce « *contrôle* » sur le choix des agents de terrain de procéder à de telles pénalités et ainsi, pénalise le contribuable sur la finalité de cette décision à ce stade intermédiaire.

Ce ne sera alors que si l'affaire est portée devant les juridictions que la garantie sera plus évidente et les majorations effectivement justifiées.

L'absence de saisine des juges laisse, encore une fois, l'administration fiscale maîtresse des règles du jeu et gardienne souveraine du respect des dispositions de l'article L. 80 E du LPF.

La seule contrainte réside alors dans le risque qu'elle encourt si elle ne suit pas ces prescriptions de connaître une suite contentieuse.

Cet argument ne pèse cependant pas lourd au regard du faible nombre de recours.

⁸⁹⁰ H. ARBOUSSET, art. préc. cit.

2. La portée de la combinaison des articles L. 80 D et L. 80 E du LPF

854. Avec la décision *Clermont*, le Conseil d'Etat s'efforce de faire prévaloir la garantie du contribuable attachée au visa du supérieur hiérarchique tout en ne rajoutant pas une procédure apparemment injustifiée qui aurait pour conséquence d'appesantir l'établissement des sanctions fiscales.

Ainsi il est reconnu que le contribuable ne se voit pas privé de la protection qui lui est accordée par les textes si un visa à été apposé pour valider l'infliction des sanctions et qu'aucune modification de la base légale, de la qualification ou des motifs de la pénalité n'aient été opérée avant la mise en recouvrement.

Cette décision conduit à reconnaître l'irrégularité de toute procédure au sein desquelles le visa n'a pas été porté effectivement sur le document portant la motivation de la pénalité finalement mise en recouvrement.

855. Cette prise de position des juges vient infirmer la doctrine administrative selon laquelle le visa devait être apposé sur les différents documents contenant la motivation variant selon les cas de la proposition de rectification, de la réponse aux observations du contribuable ou bien encore, par le biais d'une lettre particulière⁸⁹¹.

En effet, la présente décision exige le visa non seulement sur le document initial prévoyant les pénalités mais également sur tous les autres dès lors que l'administration fiscale change la base légale ou autre de ces dernières.

856. Cette jurisprudence vient conforter l'assise des garanties du contribuable lors de la procédure d'établissement qui avaient déjà été soulevées dans la décision *Lotte* du 3 novembre 1998⁸⁹² et qui, pour certains auteurs, « *constituait un rappel à l'ordre des services fiscaux*⁸⁹³ ».

En l'espèce, le juge avait reconnu l'irrégularité du prononcé des sanctions au regard des dispositions de l'article L. 80 E du LPF lorsque la notification de redressement, qui a été visée par l'inspecteur principal ne comporte aucune motivation de ces dernière et dans les cas de figure où la réponse aux observations du contribuable, comportant la motivation de ces pénalités, n'est pas cette fois-ci visée par l'inspecteur principal.

⁸⁹¹ D. adm. 13 L-162 n° 6 à 8, 1^{er} avril 1995.

⁸⁹² CAA Bordeaux, 3^o ch., 3 novembre 1998, *min. c/ Lotte*, n° 96BX01190, *RJF* 4/99, n° 438.

⁸⁹³ H. ARBOUSSET, art. préc. cit.

Cette garantie est ainsi confortée, non comme « *une simple règle de l'administration* » mais comme l'expression de la volonté du législateur telle qu'elle ressortait de l'article 27 de la loi n° 95-1347 du 30 décembre 1995.

B. L'application limitée du principe du contradictoire à la procédure d'établissement des sanctions fiscales

857. L'application du principe du contradictoire à la procédure d'établissement des sanctions fiscales s'est réalisée de manière progressive (1) et témoigne d'une réalité aujourd'hui encore imparfaite (2).

1. Une reconnaissance progressive du caractère partiellement contradictoire de la procédure de sanction fiscale

858. Le Conseil d'Etat ne s'est pas montré spontanément favorable à l'application d'une branche des droits de la défense en matière de sanctions fiscales, en l'occurrence celle tenant à la motivation des décisions individuelles défavorables.

C'est ainsi que par sa décision *Société Yacht Motors Corporation*⁸⁹⁴, les juges se sont refusés à appliquer la procédure du contradictoire en dehors des situations où elle était explicitement organisée par le législateur et en l'espèce, au domaine des pénalités fiscales.

En jugeant alors que le contribuable ne pouvait utilement soutenir qu'il n'avait pas été à même de présenter ses observations préalablement au recouvrement de ces majorations, ils minimisent ainsi la portée du principe général des droits de la défense au détriment de la position du Président B. Martin Laprade qui soutenait que la force de ce principe était telle qu'il trouvait à s'appliquer à toutes les situations dans lesquelles le législateur n'avait pas formulé d'avis contraire⁸⁹⁵.

859. Une évolution jurisprudentielle était donc souhaitable et fut précipitée par la prise de position du Conseil constitutionnel.

⁸⁹⁴ CE, 27 avril 1979, *Société Yacht Motors Corporation*, req. n° 07309, *RJF* 6/79.

⁸⁹⁵ B. Martin LAPRADE, concl. sur CE, 27 avril 1979, *RJF* 6/79, p. 192.

L'assimilation des pénalités fiscales aux sanctions pénales au sein de sa décision de 1982⁸⁹⁶ consacra l'applicabilité des dispositions de la loi du 11 juillet 1979 relative à l'obligation des motivations des sanctions⁸⁹⁷.

C'est ainsi que par une nouvelle décision en date du 13 octobre 1986⁸⁹⁸ les juges rattachèrent une application de la procédure contradictoire aux sanctions de manière extensive et contraignante pour l'administration en exigeant que la motivation figure sur le titre exécutoire lui-même ou bien encore, qu'à défaut ce dernier « *s'approprie* » la motivation présente sur un document précédemment notifié.

Les dispositions de la loi 86-1318 du 30 décembre 1986 sont venues alors légitimer et asseoir ce cadre d'intervention en codifiant à l'article L. 80 D alinéa 1er du LPF les prescriptions au terme desquelles l'obligation faite à l'administration est respectée « *quand un document ou une décision adressée au plus tard lors de la notification du titre exécutoire ou de son extrait en a porté la motivation à la connaissance du contribuable* ».

860. L'administration fiscale doit respecter cette obligation de motivation mise à sa charge qui entraîne, à défaut, un vice de procédure et la décharge des pénalités assignées⁸⁹⁹.

La garantie entourant la notification de redressement est transposable aux sanctions fiscales mais ne joue pas alors sur l'imposition en principal⁹⁰⁰.

Il convient de signaler que la preuve de la motivation incombe à l'administration⁹⁰¹.

Le champ d'application de cette garantie nous amène une nouvelle fois à distinguer les pénalités qui ont le caractère d'une simple réparation pécuniaire et celles ressortant d'une véritable punition.

Les premières ne concernent pas des décisions méritant d'être motivées et englobent principalement l'intérêt de retard⁹⁰².

Les secondes qui regroupent entre autre les différentes pénalités pour manquement délibéré, défaut de déclaration⁹⁰³, la majoration de 10% pour paiement tardif, la sanction de l'abus de droit⁹⁰⁴ doivent d'être expressément motivées par l'administration.

⁸⁹⁶ Cons. const., 30 décembre 1982, déc. n° 82-155 DC; *Rec.* p. 88, préc.cit.

⁸⁹⁷ L'obligation de motivation instituée par cette loi ne vaut que pour les pénalités mise en recouvrement après son entrée en vigueur, CE, 9° et 8° sous-sect., 13 novembre 1991, *SARL Gérard*, req. n° 78989, *RJF* 1/92, n° 91.

⁸⁹⁸ CE, 7° et 8° sous-sect., 13 octobre 1986, req. n° 44193, *RJF* 12/86, n° 1141.

⁸⁹⁹ CE, 7° et 8° sous-sect., 22 février 1989, *Braun*, req. n° 7025, *RJF* 4/89, n° 444.

⁹⁰⁰ Inst. 21 septembre 1981, 13 L-3-81.

⁹⁰¹ CE, 7° et 8° sous-sect., 21 avril 1989, *David*, req. n° 89657, *RFJ* 6/89, n°710.

⁹⁰² CE, 9° et 10° sous-sect., 6 juin 2007, *min. c/ Lemarinier*, req. n° 270955, *RJF* 10/07, n° 1042.

⁹⁰³ CE, 9° et 7° sous-sect., 17 février 1992, *Vermeersch*, req. n° 58299, *RJF* 4/92, n° 503.

⁹⁰⁴ CE, 8° et 9° sous-sect., 10 novembre 1993, *Gianoli*, req. n° 62445, *RJF* 1/94, n° 68.

2. La matérialisation de la motivation des sanctions fiscales

861. La motivation des sanctions fiscales est à lier avec la constatation de l'infraction par l'administration fiscale (a).

La faculté reconnue au contribuable de formuler ses observations soulève des difficultés quant à la portée exacte de ce droit dans la mesure où l'administration n'est pas tenue d'y répondre (b).

a. La liaison de la motivation avec la constatation de l'infraction

862. Chronologiquement, la motivation de la sanction n'intervient qu'à la suite de la constatation de l'infraction.

Les difficultés qui interviennent sont donc liées à la procédure qui va la caractériser.

Les juges se sont démarqués de la position de l'administration⁹⁰⁵ en ne reconnaissant pas comme une motivation suffisante les mentions portées sur les imprimés adressés au contribuable pour le mettre en demeure de souscrire sa déclaration d'ensemble précisant les pénalités encourues, ni la notification de redressement indiquant qu'il se trouvait en situation d'être taxé d'office⁹⁰⁶.

Cette prise de position ferme l'a conduit à revoir sa doctrine et à reconnaître au sein d'une note du 6 janvier 1992 reprise par une instruction du 1^{er} avril 1992 que la motivation des pénalités s'entendait en cas de dépôt tardif d'une déclaration, comme un document distinct de la mise en demeure et nécessairement postérieur à celle-ci comprenant les références et le contenu des textes, prévoyant le dépôt de la déclaration, les dates d'échéances initiale et résultant d'une mise en demeure, la date du dépôt effectif et enfin le taux, et dans la mesure du possible, les bases et les montant des pénalités.

863. La mise en œuvre de cette règle n'est cependant pas absolue et nous conduit à opérer une distinction d'ordre procédural.

En effet, plusieurs possibilités sont à mettre en exergue et dépendent du cadre dans lequel est constaté l'infraction.

L'administration se voit reconnaître la possibilité d'infliger des pénalités au sein d'une procédure de rectification contradictoire.

⁹⁰⁵ Inst. 21 septembre 1981, 13 L-3-81.

⁹⁰⁶ CE, 21 avril 1989, *David*, arrêt préc. cit.

Malgré cette assimilation, elle demeure autonome et s'en distingue dans de nombreux cas.

L'article L. 48 du LPF peut trouver à s'appliquer et, si l'administration est tenue de répondre aux observations du contribuable en ce qui concerne les droits, elle n'est pas tenue de le faire pour les pénalités.

Ces dernières peuvent également découler de la constatation de l'infraction par procès verbal.

Dans ce cas, les sanctions encourues sont consignées à l'intérieur de ceux-ci en comprenant leurs motivations et tout en respectant le délai d'au moins trente jours avant leur recouvrement⁹⁰⁷.

b. Les justifications à l'inapplicabilité du principe du contradictoire

864. L'administration se voit mettre à sa charge une obligation de respecter un délai de trente jours au moins entre la notification du document comportant la motivation des pénalités fiscale et sa mise en recouvrement effective.

Ce laps de temps permet au contribuable de présenter ses observations et consacre la possibilité pour l'administration de requalifier la nature de ces pénalités.

Les difficultés soulevées concernent alors la portée exacte de ce délai.

A t-il pour vocation d'instaurer un débat contradictoire entre ces différents protagonistes ?

Cette solution est refusée par les juges⁹⁰⁸ malgré l'effort constant dont ils font preuve pour rééquilibrer les pouvoirs de l'administration et du contribuable.

Le respect de cette garantie n'impose pas légalement à l'administration de répondre aux observations formulées même si l'administration préconise dans certains cas une autre solution⁹⁰⁹.

865. L'ambiguïté de la situation que peut connaître aujourd'hui le contribuable au regard de l'application pleine et entière du principe du contradictoire dépend à la fois des textes entachés de contradictions mais également de la position des juges qui a consisté à fragiliser la portée des dispositions de l'article L. 80 D du LPF.

⁹⁰⁷ D. adm. 13 L-1611 n° 34, 1^{er} juillet 2002.

⁹⁰⁸ CE, 3^o et 8^o sous-sect., 26 mai 2008, *Sté Norelec*, req. n° 288583, *RJF* 8-9/08, n° 981.

⁹⁰⁹ Tel le cas par exemple de l'amende prévue par l'article 1737, I-3 du CGI où l'administration, dans une instruction du 19 février 2007, indique que le service des impôts doit répondre aux observations émises par le contribuable.

866. Dans un premier temps, le juge administratif a fait une application des règles du contentieux administratif au contentieux fiscal.

En considérant que la décision administrative est constituée par la mise en recouvrement de l'imposition et ne comprend pas le processus préalable à celle-ci, le Conseil d'Etat a procédé à une distinction défavorable au contribuable⁹¹⁰ car, comme nous l'avons vu, l'administration procède à la motivation des pénalités avant tout acte manifestant effectivement la volonté de les recouvrer.

Cette interprétation initiale s'avère être à priori contraire à l'esprit de l'article L. 80 D du LPF comme vient le confirmer le délai de trente jours dont dispose le contribuable pour formuler ses observations sur les pénalités envisagées.

Si l'administration n'est pas tenue d'y répondre, on ne peut occulter qu'implicitement, elle se doit quand même de les examiner et qu'ainsi, la décision finale n'est pas encore arrêtée.

Cette « *contradiction interne* » de l'article L. 80 D n'est donc pas encore résolue par le juge administratif.

867. Les difficultés résident donc dans la lecture qui doit être faite de cet article et plus particulièrement des termes relatifs à « *la décision qu'elle se propose d'appliquer* ».

Au regard de ce qui vient d'être exposé, la logique devrait l'emporter sur la lettre du texte et appliquer ainsi le principe du contradictoire.

Or, le choix d'exclure ce caractère de la procédure d'infliction des sanctions paraît être le plus légitimement contestable en ne prenant pas en compte le délai offert au contribuable.

Si l'on s'en réfère à l'application des droits de la défense qui trouve une réalité de plus en plus étendue dans la matière fiscale, cette solution fait primer l'application d'un mécanisme imparfait.

868. Les droits du contribuable ne semblent pas totalement être pris en considération lors de l'infliction du mécanisme des sanctions fiscales.

Cette procédure semble échapper au mouvement général du développement des garanties de ce dernier.

De surcroît, même les dispositions de la charte du contribuable demeurent peu protectrices à ce sujet.

⁹¹⁰ CE, sect., 13 décembre 1991, *Aset*, req. n° 65940 et 66868, *RJF* 1/92, n° 123.

Les possibilité de saisir tant le supérieur hiérarchique que les différentes institutions ne sont pas prévues et le juge n'entend pas non plus conférer ces nouvelles garanties⁹¹¹.

§2. L'influence de l'intervention des juges sur la mise en œuvre de la sanction fiscale

869. L'influence des juges dans la mise en œuvre de la sanction fiscale est grandissante.

Trouvant une nouvelle impulsion par le traitement plein contentieux des sanctions fiscales (A), ils vont pouvoir se substituer à l'administration dans le prononcé d'une solution plus protectrice des droits des contribuables (B).

A. Le traitement plein contentieux des sanctions fiscales

870. Le traitement plein contentieux des sanctions fiscales s'est réalisé par le biais d'un rapport de compatibilité entre la règle de la rétroactivité de la loi pénale plus douce et l'office du juge de l'excès de pouvoir.

Le Conseil d'Etat, qui avait reconnu qu' « *en matière criminelle, il faut toujours adopter l'opinion la plus favorable à l'humanité comme à l'innocence*⁹¹² » a donc été amené à trancher sur les conséquences précises de la transposition de ce principe en droit administratif et plus particulièrement en matière de sanction fiscale (1).

La portée de cette solution va influencer sur le pouvoir de réformation des sanctions fiscales (2).

1. La nouvelle impulsion du juge de l'impôt dans le traitement des sanctions fiscales

871. L'ouverture du traitement plein contentieux des sanctions fiscale s'est rendue nécessaire par la question de droit soulevée devant les juges (a) et trouverait ses justifications en droit interne (b).

⁹¹¹ CE, 8^o et 3^o sous-sect., 27 juin 2008, *min. c/ SCI Ingrid*, req. n^o 305702, *RJF* 11/08, n^o 1216.

⁹¹² Avis CE, 28 Prairial An VIII, cité par A. WERMER, Contribution à l'étude de l'application de la loi dans le temps en droit public, *RD publ.*, 1982, p. 740.

a. La question de droit soulevée devant les juges

872. Par une décision en date du 16 février 2009, *Société Atom*, le Conseil d'Etat a modifié le contentieux des sanctions administratives en l'écartant du recours de l'excès de pouvoir pour y reconnaître un traitement en plein contentieux⁹¹³.

En l'espèce, à la suite d'une amende fiscale infligée au contribuable pour l'infraction relevée lors d'une vérification de comptabilité, la question de droit soulevée devant les juges concernait l'application de la loi fiscale moins sévère intervenue depuis le prononcé de la sanction.

Or, « *appliquer au litige une disposition plus douce entrée en vigueur après le prononcé de la décision contestée revenait, pour le juge, à se placer non pas au jour de la décision rendue, mais au jour où il était appelé à statuer. En d'autres termes, de la réponse à la question posée dépendait la nature du recours formé devant le juge administratif*⁹¹⁴ ».

Ainsi et pour accéder à la demande de la société, le juge de l'impôt va décider de statuer en tant que juge de plein contentieux, « *faisant ipso facto évoluer la nature du recours formé contre les décisions de sanctions administratives*⁹¹⁵ ».

873. La question de savoir si le juge de l'excès de pouvoir pouvait appliquer le principe de la rétroactivité *in mitius* avait déjà fait l'objet d'une décision du Conseil d'Etat en date du 28 février 1997⁹¹⁶ par laquelle les juges excluaient la possibilité d'appliquer la loi pénale plus douce.

En effet, une telle sorte de recours ne confère pas à la juridiction qui statue un pouvoir de réformation attribué au juge de plein contentieux.

Or, comme le rappelle le Commissaire du gouvernement dans les conclusions de cette affaire⁹¹⁷, il est acquis que le principe de l'application immédiate de la loi nouvelle plus douce s'entend aux sanctions administratives⁹¹⁸ comme aux sanctions fiscales⁹¹⁹ et que ce principe s'adresse au juge lui-même.

⁹¹³ CE, 16 février 2009, *Sté Atom*, req. n° 274000, *RJF* 05/09, n°470.

⁹¹⁴ B. du MARAIS, *Avancée significative du plein contentieux dans le domaine des sanctions administratives, A propos de l'arrêt d'assemblée du Conseil d'Etat du 16 février 2009, Société Atom, Gazette du Palais*, décembre 2009, n° 339, p. 11.

⁹¹⁵ B. du MARAIS, art. préc. cit.

⁹¹⁶ CE, sect., 28 février 1998, *Rodin*, req. n° 147955, *Rec. Lebon*, p. 59.

⁹¹⁷ C. LEGRAS, *Sanctions administratives : rétroactivité in mitius et plein contentieux*, *Concl. sur CE, ass.*, 16 février 2009, *Société ATOM*, req. n° 274000, *RFDA* 2009, p. 259.

⁹¹⁸ CE, 17 mars 1997, req. 124588, *Rec. Lebon* p.86.

⁹¹⁹ Avis CE, sect., 5 avril 1996, Houdmond, *RJF* 5/96, n° 607, *BDCF* 3/96 p. 63

La difficulté soulevée concerne alors, non l'applicabilité de ce principe, mais les conséquences d'ordre procédural que les juges doivent en tirer.

Le traitement des sanctions fiscales doit conduire ce dernier à s'intéresser « *à une situation juridique et non plus à la seule légalité de la décision de sanction* ».

Cette décision conforte la portée exacte que le juge doit donner à la rétroactivité *in mitius* et vient mettre un terme à la jurisprudence *Le Cun*⁹²⁰ par laquelle et ce, même en l'absence de considérant de principe, le recours contre les sanctions administratives relevait de l'excès de pouvoir.

874. L'ouverture du plein contentieux pour ces dernières résulte de la conscience des juges « *de raisonner autrement et d'adapter le contrôle à la garantie et non faire dépendre la garantie du contrôle*⁹²¹ ».

Ce postulat résorbe les difficultés liées à l'application de la loi pénale plus douce et tranche son effectivité en la rattachant à la nature de la sanction et non à l'exception que pourrait constituer l'affaire en cause.

Par la décision du 16 février 2009, le Conseil d'Etat affirme qu' « *il appartient au juge, saisi d'une contestation portant sur une sanction que l'administration inflige à un administré, de prendre une décision qui se substitue à celle de l'administration* » en ne traitant de manière secondaire la question de la rétroactivité *in mitius*.

875. Il convient de remarquer que même si cette décision n'est pas transposable à toutes les sanctions administratives⁹²² et que l'on ne connaît pas encore de manière exacte la portée pratique que les juges vont lui conférer, l'ouverture du traitement plein contentieux des sanctions administratives présente l'intérêt indéniable de « *donner au juge des moyens adaptés à sa mission, pour une bonne administration de la justice et la prise en compte des intérêts du justiciable et des prérogatives de l'administration*⁹²³ ».

⁹²⁰ CE, ass. 1^{er} mars 1991, req. n° 118382.

⁹²¹ S. J. LIEBER et D. BOTTEGHI, L'étoile pour excès de pouvoir pâlerait-elle encore ?, *AJDA* 2009, p. 583.

⁹²² Elle ne concerne que les sanctions pécuniaires et écarte les sanctions disciplinaires sur lesquelles le juge porte un contrôle restreint⁹²² et professionnelle pour laquelle la rétroactivité *in mitius* est refusée en raison « *de la nature propre de la répression disciplinaire*⁹²² ».

Concernant cette dernière qui prend en considération tous les faits et même ceux non pénalement sanctionnés, le recours de plein contentieux paraît difficilement transposable pour substituer l'appréciation des juges à celle de l'administration, notamment en raison de l'absence de précisions sur la caractérisation de l'infraction.

⁹²³ I. de SILVA, concl. sur CE, 23 novembre 2001, *Cie nationale Air France*, req. n° 195550, *Rec. Lebon*, p. 576.

Cette approche pragmatique laisse penser que les garanties du contribuable en sont d'autant plus renforcées que le juge de l'impôt va à présent se substituer à l'administration fiscale dans le prononcé d'une solution adéquate au litige en cours.

b. Les justifications du développement du traitement plein contentieux

876. Certains auteurs s'entendent à reconnaître que le développement du plein contentieux « *s'est fait sous l'influence du droit interne, et non à raison des exigences de la Convention européenne des droits de l'homme*⁹²⁴ ».

En effet, la décision *Société Atom* ne devrait pas se comprendre « *comme une modification de la lecture conventionnelle que conduit le Conseil d'Etat en matière de nature du contrôle juridictionnel*⁹²⁵ » à raison du fait qu'il est reconnu depuis la décision *Didier* du 3 décembre 1999, que l'article 6 relatif à un procès équitable puisse s'appliquer en matière d'accusation pénale dès la phase administrative d'une procédure.

Le principe reste l'inapplicabilité de l'article 6§1 en la matière fiscale et, en l'espèce, le juge n'a pas eu besoin de pousser son raisonnement sur la compatibilité des dispositions européennes avec l'aspect procédural des sanctions.

Il s'est conforté dans la lecture de l'article 1840 J du CGI issu de la loi fiscale plus douce.

877. Force est de constater que l'applicabilité du droit à un procès équitable trouve encore une place résiduelle en contentieux des pénalités fiscales.

L'application effective de la rétroactivité *in mitius* dépend de plusieurs éléments propres aux circonstances des affaires traitées précédemment par les juges et non en raison de l'application des dispositions européennes.

En effet, dans ses conclusions sur la décision *Le Cun* qui cantonne implicitement le contentieux des pénalités fiscales au recours pour excès de pouvoir, Mme de Saint-Pulgent reconnaît que cette solution découle de l'absence de texte⁹²⁶.

Ce vide juridique ne légitime pas alors nécessairement un tel recours et laisse la place à l'appropriation du juge du régime plein contentieux.

⁹²⁴ Cf. B du MARAIS, art. préc. cit.

⁹²⁵ S. J. LIEBER et D. BOTTEGHI, art. préc. cit.

⁹²⁶ M. SAINT-PULGENT, concl. sur CE, 1^{er} mars 1991, *RFDA* 1991, p. 613.

878. De plus, l'attitude même du législateur laissait entrevoir une évolution en caractérisant de plus en plus, à titre d'exemple, les sanctions émanant des autorités administratives indépendantes comme relevant du contentieux de pleine juridiction au regard notamment de l'attitude du Conseil constitutionnel qui relevait son importance dans sa décision relative à la *loi sur le Conseil supérieur de l'audiovisuel* du 17 janvier 1989⁹²⁷.

Comme le soulevait le Président Genevois lors du commentaire de cette dernière, la constitutionnalité des sanctions administratives doit s'apprécier *in concreto* au moyen des règles de fond mais également à l'aide des règles de procédure⁹²⁸.

L'application de la nécessité des peines à l'encontre des pénalités fiscales dont découle l'application de la loi pénale plus douce s'impose au législateur et doit constituer une référence pour le juge.

D'autre part, les difficultés de l'application de la loi pénale plus douce n'avaient pas encore été soulevées et ne justifiaient donc pas encore de manière logique que le juge tranche en cette faveur.

879. Enfin, l'objet même de ces différents traitements juridictionnels tend à s'amoinrir au regard des pouvoirs qui sont conférés au juge de l'excès de pouvoir.

Cette réalité, soulignée par Mme C. Legras, s'explique par le fait que « *le juge de l'excès de pouvoir a bénéficié d'avancées qui ont profondément modifié les conditions de son intervention et, par voie de conséquence, métamorphosé la distinction des contentieux. La frontière entre recours de plein contentieux et recours pour excès de pouvoir s'est estompée au fur et à mesure de l'affirmation d'une approche concrète et pragmatique de l'office du juge pour excès de pouvoir, fruit d'évolutions législatives et jurisprudentielles qui se sont placées sous le signe de l'utilité de son intervention*⁹²⁹ ».

L'extension des pouvoirs du juge administratif que « *seule l'administration et le juge de plein contentieux pouvait jusque là exercer*⁹³⁰ » influe *in fine* sur la reconnaissance d'une évolution du type de recours pour le contribuable en matière de sanction fiscale.

⁹²⁷ Cons. const., 17 janvier 1989, n° 88-248 DC, JO 18 janvier, p. 754.

⁹²⁸ GENEVOIS, *RFDA* 1989, p. 221.

⁹²⁹ C. LEGRAS, Le juge des sanctions administratives est-il un juge de plein contentieux ?, *BDCF* 5/09, n° 59

⁹³⁰ J. ARRIGHI de CASANOVA, Les habits neufs du juge administratif, in *Mélanges en l'honneur de Danielle Labetoulle*, Dalloz, 2007, p. 11.

2. La portée du régime plein contentieux sur les sanctions fiscales

880. La portée du régime plein contentieux des sanctions fiscales va permettre au juge de fixer lui même le montant de la pénalité et de faire bénéficier le contribuable d'une répression plus douce si l'appréciation des faits le permet, et ainsi « *modulée* ».

Certes, nous pouvons reprocher que cette solution va créer une situation inégalitaire par rapport à l'application de la loi fiscale pour les contribuables qui se seront soumis au contrôle du juge, mais le fait de ne pas concéder le pouvoir de modulation au juge de l'impôt alors même que la loi le prévoit sous-tend à la mise en place de situations au demeurant encore plus illégitimes.

881. Les difficultés rencontrées par le juge de l'impôt touchent donc au pouvoir de modulation des sanctions fiscales au regard des exigences de la CESDH et des prescriptions de la loi nationale.

S'il était a priori reconnu que cette prérogative n'était pas conférée au juge, l'ouverture de ce type de traitement contentieux met un terme à cette polémique.

882. Les prescriptions de l'article 6§1 de la CESDH, applicables aux sanctions fiscales, soulèvent une incertitude concernant l'étendue exacte des pouvoirs du juge de l'impôt.

Est-il en mesure de moduler le taux de la sanction prévue par la loi pour tenir compte de la gravité de l'infraction ?

La question semblait tranchée par le Conseil d'Etat soutenu dans son appréciation par la Cour européenne alors que le juge répressif s'arrogeait déjà une telle prérogative et ce, quelque soit la nature de la sanction.

Selon la jurisprudence administrative, si le juge de l'impôt a pour mission d'opérer un contrôle sur la qualification du comportement du contribuable, rien ne l'autorisait cependant à moduler le taux de la sanction prévue légalement en raison de l'infraction commise par le contribuable⁹³¹.

Le juge s'appuyait ici sur la portée du dispositif législatif qui ne prête pas à une interprétation de la volonté du législateur.

⁹³¹ CE, Avis, sect., 5 avril 1996, *Houdmond*, req. n° 176611, *RJF* 5/96, n° 607.

Cette solution maintenue au fil des décisions était consolidée par la lecture faite par les juges des dispositions de l'article 6§1 de la CESDH qui n'impliquait pas le pouvoir de moduler le montant de la sanction en raison de son taux fixé par la loi⁹³².

A l'inverse, la jurisprudence judiciaire considère que les pénalités présentant un caractère de sanction, fonde le juge à se prononcer sur leur application et sur leur montant⁹³³.

L'appropriation du plein contentieux par le juge administratif permet donc de rapprocher ses pouvoirs de ceux du juge pénal et consolide la légitimité de l'infliction des pénalités fiscales⁹³⁴.

883. La stabilité du traitement des contestations du contribuable est à présent assurée par la nature unifiée du contentieux qui participe au mouvement d'intelligibilité du droit en limitant l'enchevêtrement des différentes règles.

Le juge de l'impôt pourra donc revêtir un gage d'efficacité supplémentaire dans la gestion des sanctions fiscales et dans le même temps, limiter le pouvoir de l'administration fiscale qui trouve « *difficilement ses marques dans un état de droit*⁹³⁵ ».

La légitimité des pénalités fiscales trouve alors un regain d'effectivité dans leur prononcé tout en venant conforter les garanties du contribuable.

Cette perspective permet de maintenir un juste équilibre entre le respect des droits de ce dernier et les prérogatives de l'administration fiscale.

Le juge pourra ainsi se substituer dans le prononcé de la sanction et corriger une prise de position jugée excessive⁹³⁶.

B. L'influence de l'intervention des juges sur les droits des contribuables

884. Les différentes interventions des juges vont participer à conforter les droits du contribuable dans l'infliction des pénalités fiscales **(1)** mais également à contraindre l'administration à plus de rigueur lorsqu'elle entend faire sanctionner pénalement cette infraction **(2)**.

⁹³² CE, 8^e et 3^e sous-sect., 27 juin 2008, *Melki*, req. n° 301342 et CE, 8^e et 3^e sous-sect., 27 juin 2008, *Sté Segame*, req. n° 301343, *RJF* 11/08, n° 1213.

⁹³³ Cass. com., 22 février 2000, *Ferrière*, n° 488 P, *RJF* 5/00, n° 737.

⁹³⁴ C. MAMONTOFF, La notion de pleine juridiction au sens de l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'Homme et ses implications en droit interne, *RFDA*, 1999, p. 1004.

⁹³⁵ F. MODERNE, Le pouvoir de sanction administrative au confluent du droit interne et du droit européen, *RFDA*, 1997, p. 20.

⁹³⁶ CA, ass., 11 mars 1984, *La Cinq*, req. n° 115052, *Rec. Lebon*, p. 117.

1. L'effort de rationalisation par le juge de l'impôt de l'infliction des pénalités fiscales

885. Le développement du traitement plein contentieux des sanctions fiscales permet de constater l'étendue du pouvoir créateur du juge et en particulier, celui du juge de l'impôt.

Cette nécessité d'intervention ressort du caractère « *tronqué* » du contentieux répressif fiscal et comme le souligne P. Derouin, « *le paradoxe est ainsi que, en matière de répression – qui relève essentiellement du juge – seul ce dernier a compétence liée pour apprécier la légalité de la sanction et (rarement) la prononcer, cependant que l'administration dispose, au contraire, du plus grand pouvoir d'appréciation sans véritable contrôle. Aucune des propositions faites pour expliquer l'originalité de la répression fiscale n'est de nature à justifier ce renversement des rôles*⁹³⁷ ».

L'intérêt de l'intervention du juge est double : il va non seulement être à même de légitimer l'infliction de la sanction pour le contribuable, mais également son rôle va s'étendre à la construction de grands principes qui vont régir la répression de la fraude fiscale.

886. Concernant l'infliction des pénalités fiscales, l'emprise de la jurisprudence est particulièrement ressentie pour combler les lacunes de la loi ou bien encore de la doctrine. L'intervention des juges a concerné, de manière remarquable, la faculté de substituer d'office la base légale des pénalités lorsque l'administration n'en n'a pas fait la demande.

C'est ainsi qu'il est reconnu que le juge de l'impôt peut substituer d'office le taux prévu pour les manquements délibérés lorsqu'il estime que l'administration fiscale a appliqué à tort celui relatif aux manœuvres frauduleuses⁹³⁸.

887. Le pouvoir créateur de normes du juge pour les sanctions fiscales intervient principalement lorsqu'il apprécie que la loi se montre trop sévère à l'égard du contribuable. Il constitue à cet égard une « *souape de sécurité supplémentaire* » contre les dérives du pouvoir de l'administration fiscale.

⁹³⁷ P. DEROUIN, Le contentieux de la répression, *RFFP*, 1997, n° 17, p. 104.

⁹³⁸ Par exemple, CE, plen., 9 janvier 1981, req. n° 17580 et 18418, *RJF* 3/81, n° 178.

2. La portée de l'indépendance des juridictions pénales et fiscales sur les sanctions de la fraude fiscale

888. Les sanctions pénales présentent une caractéristique particulière en ce qu'elles prolongent les sanctions administratives et qu'elles se rapportent à la même infraction⁹³⁹. L'intervention du juge pénal est donc conditionnée à l'intervention préalable de l'administration fiscale en la matière et il va s'agir de déterminer dans quelle mesure il est susceptible de se réappropriier les faits justifiant la sanction.

889. Selon une jurisprudence constante qui a consacré ce principe, l'indépendance des instances pénales et fiscales est reconnue dans la mesure où l'objet du litige est différent comme nous l'avons vu précédemment.

Comme le reprend O. Fouquet, « *la principale portée de ce principe est d'établir une séparation stricte entre les procédures tendant à des objets distincts, de sorte que les irrégularités de l'une soient sans influence sur la régularité de l'autre*⁹⁴⁰ ».

Les décisions de la juridiction administrative ne s'imposent donc pas à la juridiction correctionnelle⁹⁴¹ et ce même lorsque le juge de l'impôt constate une irrégularité pouvant avoir une incidence sur la détermination de l'assiette.

Cette règle résorbe les difficultés d'application du sursis à statuer.

En effet, le juge répressif lorsqu'il est saisi d'une infraction fiscale fondée sur l'article 1741 du CGI n'a pas à surseoir à statuer jusqu'à ce que la juridiction administrative arrête l'assiette des impôts contestés⁹⁴².

Ainsi, la décision de ce dernier ne possède aucune autorité de chose jugée pour le juge pénal⁹⁴³.

De plus, il est en droit de condamner un contribuable pour fraude fiscale alors même que le juge administratif a prononcé la décharge des impositions correspondantes⁹⁴⁴.

890. Malgré cette constatation, le délit de fraude fiscale entraînant la saisie des juridictions judiciaires va emporter des obligations à la charge de l'administration.

⁹³⁹ J.J BIENVENU et T. LAMBERT, *Droit fiscal*, coll. Droit fondamental, PUF, 4^e éd., 2010, p. 224.

⁹⁴⁰ O. FOUQUET, Indépendance des procédures et déontologie du juge, *Revue administrative*, 1995, n° 288, p. 590.

⁹⁴¹ Cass. crim., 10 mars 1986, n° 84-95510, JurisData n° 1986-000694, *Dr. fisc.*, 1986, n° 45, comm. 1986.

⁹⁴² Cass. crim., 12 février 1958, *Bull. cass.*, 1958, n° 147, p. 246.

⁹⁴³ Cass. crim., 10 mars 1986, *Sabathie et Delhomme*, n° 84-95510, *RJF* 7/86, n° 742.

⁹⁴⁴ Cass. crim., 23 novembre 1995, *Giffard*, n° 6337, *RJF* 11/96, n° 1353.

L'influence du juge pénal sur la procédure administrative est alors bénéfique en renforçant certains aspects procéduraux.

A titre d'exemple, elle ne pourra plus se satisfaire des procédés propres au droit fiscal mais devra établir les éléments constitutifs du délit selon les règles inhérentes au procès pénal.

De plus, elle devra mettre en œuvre une information la plus exhaustive possible à l'égard des autorités judiciaires en portant à sa connaissance toutes les évolutions de l'affaire⁹⁴⁵.

891. L'administration devra être également vigilante sur le traitement de la sanction lors de la mise en œuvre d'une telle poursuite correctionnelle.

Elle conserve la possibilité de conclure une transaction qui ne peut cependant ni entraver, ni entraîner l'extinction de l'action publique au regard de l'article 6 alinéa 3 du Code de procédure pénale.

Elle doit cependant rester cohérente comme le précise la doctrine administrative⁹⁴⁶ et s'abstenir de procéder à une transaction sur les pénalités donnant lieu à une poursuite pour fraude fiscale.

En effet, elle ne peut dans le même temps concéder une remise du montant des pénalités tout en se montrant d'une grande sévérité en sollicitant l'application de sanctions pénales pour les mêmes faits.

892. Si ce partage donne l'impression d'un fonctionnement distinct des juridictions, des difficultés se soulèvent lors de certaines interventions concurrentes du juge de l'impôt et du juge pénal.

La solution du contentieux des pénalités fiscales peut trouver « *une application automatique* » à raison, non des pouvoirs de contrôle du juge administratif, mais des conséquences liées à la position du juge pénal.

Ainsi en est-il lorsque la décision administrative d'infliction des pénalités fiscales est subordonnée à l'existence d'un délit pénal.

Dans de pareils cas, l'autorité de la chose jugée n'est pas limitée à un ordre de juridiction mais s'étend à la qualification juridique des faits car la reconnaissance de l'absence d'infraction joue inévitablement sur la base légale des pénalités et la décision administrative d'infliction des pénalités devient de facto caduque.

⁹⁴⁵ Par exemple, les dégrèvements doivent être portés à la connaissance des magistrats en charge des dossiers de fraude fiscale ; D. adm. 13 N-4215 n°7 et n°8, 14 juin 1996.

⁹⁴⁶ D. adm. 13 S-231 n°3 et n°4, 30 juin 1993.

On comprend alors que, si la Cour de cassation n'est pas obligée de s'en tenir au jugement du juge de l'impôt, l'inverse n'est pas toujours vrai et légitimerait ainsi un rapprochement du Conseil d'Etat envers cette juridiction⁹⁴⁷.

893. Pour certains auteurs, « *le maintien du principe de la séparation des procédures judiciaires et administratives conduit à des incohérences* » en raison notamment de l'incompétence du juge pénal sur un plan fiscal et du fait que le juge de l'impôt peut annuler les impositions mises à charge du contribuable alors même que ce dernier continue de faire l'objet de poursuites pour fraude fiscale⁹⁴⁸.

Si l'on ne peut que remarquer la pertinence de ces observations, cette perception du contentieux fiscal permet, en tout état de cause, de sanctionner effectivement le délit de fraude fiscale et ce, indépendamment des différents vices conduisant à l'annulation de la procédure.

⁹⁴⁷ CE, 4 février 1985, req. n° 40485, *Dr. fisc.*, 1986, n°4, comm. 106.

⁹⁴⁸ M. SIERACZEK, L'indépendance des procédures pénales et fiscales : un principe prétorien contestable, *Dr. fisc.*, 2007, n° 50, comm. 1039.

Conclusion Titre 1

894. L'illégitimité tangible des mesures répressives ressort du pouvoir discrétionnaire de l'administration fiscale dans la décision qu'elle prend de sanctionner les contribuables. La punition du manquement fiscal apparaît dès l'évaluation de la base imposable lors de la mise en œuvre des procédures d'imposition d'office, mais également au sein de la procédure de rectification contradictoire par l'utilisation de l'article 168 du CGI.

895. La faculté qui lui est reconnue de sanctionner le contribuable en dehors des cas prévus par le législateur témoigne de la portée qu'il faut donner aux corrections de l'impôt. L'administration s'approprie la répression de la fraude, sous le contrôle du juge administratif principalement, et son appréciation des faits est souveraine.

896. Si l'assimilation des sanctions fiscales aux sanctions pénales est un gage de garanties supplémentaires pour le contribuable, il demeure que leur infliction ne fait pas une place suffisante au principe du contradictoire. Son droit à la contestation puise sa force de ce cadre et permet de remettre en cause les différentes décisions prises par l'administration à cet effet.

Titre 2. La difficile conciliation des droits du contribuable et des pouvoirs de l'administration fiscale au sein du contentieux fiscal

897. Le contentieux fiscal fait référence aux différentes facultés du contribuable pour contester la position de l'administration et par delà même, le bien fondé de l'appréciation qu'elle a faite de sa situation fiscale.

Ce droit à la contestation ne peut être restreint aux affaires portées devant les juridiction et apparaît dès la procédure d'imposition.

Le développement des modes alternatifs de règlements des litiges fiscaux témoigne de la stratégie mise en place afin de trouver une solution satisfaisante tant pour le contribuable qui voit traiter son dossier en équité au détriment d'une application stricte du principe de légalité, que pour l'administration fiscale qui bénéficie par cette voie, d'un rendement efficace de l'impôt.

898. Cette recherche d'un équilibre dans le traitement des litiges extra juridictionnels (**chapitre 1**) remédie au difficile arbitrage des pouvoirs de l'administration et des droits du contribuable devant les juges (**chapitre 2**).

Chapitre 1. La recherche d'un équilibre par le développement de modes alternatifs des règlements des litiges fiscaux

899. L'étude des modes alternatifs de règlements des litiges fiscaux conduit à l'analyse des possibilités offertes au contribuable pour contester l'appréciation que l'administration fiscale a porté sur ses agissements fiscaux en dehors de toute solution juridictionnelle.

La mise en place d'un traitement « *para-contentieux* » des litiges fiscaux tend utilement à désamorcer une situation conflictuelle au sein de laquelle il est recherché, par le dialogue et l'intervention d'interlocuteurs neutres aux points de désaccord, une solution satisfaisante tant pour le contribuable que pour l'administration.

L'efficacité de ces modes alternatifs de règlements nourrit le débat⁹⁴⁹ et témoigne du regain d'intérêt de ces solutions au détriment de l'intervention du juge.

⁹⁴⁹ Cf. Rapport du Conseil d'Etat de 1993, *Régler autrement les conflits : conciliation, transaction, arbitrage en matière administrative*, EDCE, 1993, La documentation française, 164 P.

Cette phase est fondamentale, non seulement car elle permet de témoigner de l'étendue du droit à la contestation du contribuable, mais également car elle peut caractériser un point de rupture entre les intéressés basculant la décision définitivement dans la phase contentieuse.

900. Le règlement précontentieux de la fraude fiscale présente l'intérêt de remettre en cause la qualification des faits de l'administration fiscale d'où va naître une décision de sanction.

Comme le relève C. Hilgers, « *ces recours sont souvent très utiles et notamment lorsque les explications données sur l'activité de l'entreprise ou ses opérations n'ont pas été comprises en cours de contrôle. Il est également possible au cours de ces recours d'envisager une transaction ou de demander une réduction des pénalités*⁹⁵⁰ ».

Leur finalité concoure à la mise en exergue de la bonne foi du contribuable. Sa force de persuasion auprès des services fiscaux compétents aura raison des pénalités fiscales initiales pour une solution plus favorable.

901. Le développement de ces modes alternatifs de règlement des litiges fiscaux conduit à l'analyse de la consistance du droit à la contestation non juridictionnelle (**section 1**) et l'intérêt de la transaction fiscale (**section 2**).

Section 1. La consistance du droit à la contestation non juridictionnelle de la qualification des faits par l'administration fiscale

902. La contestation de l'établissement de l'impôt correspond à la mise en cause d'une situation de droit par le contribuable.

Les différents recours qui lui sont ouverts laisse une place importante à la concertation et à la négociation : ces instruments vont, pour la plupart du temps, permettre de trouver un règlement amiable conciliant les exigences d'équité et d'opportunité.

Les différents acteurs intervenant en dehors d'une procédure juridictionnelle au sens strict vont permettre une application moins rigide de la loi fiscale afin de favoriser l'acceptation pour les contribuables des rehaussements proposés.

⁹⁵⁰ C. HILGERS citée par F. PERROTIN, Faire face à un contrôle fiscal, *Le magazine du Responsable comptable administratif financier*, 2010, dossier n° 17.

Il va s'agir pour le contribuable de bénéficier tant de recours inhérents à la procédure de rectification (§1) que du développement de solutions indépendantes (§2).

§1. Les recours inhérents à la procédure de rectification

903. La procédure de rectification contradictoire prévoit en son sein différents mécanismes ayant pour finalité de résorber le litige fiscal à naître.

Cette phase se caractérise par un désaccord persistant (A) qui conduit à différentes étapes tendant à rapprocher les positions du contribuable de celles de l'administration fiscale (B).

A. L'existence d'un désaccord persistant entre le contribuable et l'administration fiscale

904. L'existence d'un désaccord persistant entre le contribuable et l'administration fiscale va naître de la contestation du bien-fondé de l'imposition au sein de la procédure contradictoire (1) et va permettre la saisine de la Commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires (2).

1. La contestation du bien-fondé de l'imposition au sein de la procédure de rectification contradictoire

905. La contestation du bien-fondé de l'imposition s'entend par le refus des rehaussements proposés (a) même si celui-ci peut être biaisé par la substitution de base légale (b).

a. Le refus des rehaussements

906. La notification des rehaussements comprise au sein de la proposition de rectification induit différents effets.

Outre ceux relatifs à la prescription du droit de reprise de l'administration, ils permettent au contribuable de faire prévaloir ses observations dans un délai de réponse de trente jours qui s'impose à l'administration en vertu de l'article R-57-1 du LPF⁹⁵¹.

⁹⁵¹ L'article 14 de la loi n° 2007-1824 du 25 décembre 2007 a prorogé le délai de réponse du contribuable à la proposition de rectification de trente jours lorsqu'il en fait la demande à l'administration et ce, avant l'expiration du délai de droit commun.

La mention du droit de réponse dans la proposition de rectification est fondamentale sous peine d'irrégularité de la procédure car cette indication correspond à la mise en œuvre première de la contestation de la nouvelle imposition due par le contribuable.

En effet, cette dernière se basant sur une appréciation des faits fiscaux du contribuable, il se voit légitimement en droit, dès ce stade de la procédure, d'adresser les observations qu'il juge utile pour remettre en cause de cette qualification.

L'administration est donc tenue d'attendre l'expiration du délai légal accordé au contribuable avant de procéder à l'établissement de l'imposition⁹⁵² afin qu'elle ne soit pas jugée irrégulière⁹⁵³.

907. Le contribuable doit être en mesure d'apprécier librement le bien-fondé de ses rehaussements et ce, sans l'intervention de l'administration fiscale.

Le respect de ce délai lui permet de comprendre toute la portée des griefs contenus dans la notification de redressement.

Les juges font une application stricte de ce principe sous peine d'irrégularité de la procédure.

Ainsi, si le contribuable justifie que c'est sous la menace de poursuites pénales qu'il a donné son consentement au redressement, le Conseil d'Etat reconnaît dans ce cas qu'il a été privé des garanties de la procédure contradictoire et que la procédure d'imposition est par conséquent irrégulière⁹⁵⁴.

Dans le même sens, l'acceptation immédiate donnée par la gérante d'une société aux redressements qui lui ont été notifiés en main propre doit être regardée comme viciée, dès lors qu'elle établit par trois témoignages concordants que cette acceptation, ainsi que l'absence de rétractation dans le délai de réponse de trente jours, étaient dues aux pressions du vérificateur qui avait menacé d'aggraver les pénalités et d'étendre son contrôle sur un autre exercice⁹⁵⁵.

Cependant, la circonstance qu'antérieurement à l'ouverture de la procédure de rectification le contribuable aurait été amené à donner son acceptation verbale aux propositions de l'administration en viciant ainsi son consentement est sans influence sur la procédure suivie dans la mesure où l'imposition n'a été mise en recouvrement qu'après l'expiration du délai légal de réponse imparti à l'intéressé.

⁹⁵² Note DGI 25 mai 1965 n°59 ; D. adm. 13 L-1514 n°43 et n° 44, 1^{er} juillet 2002.

⁹⁵³ CE, 8^o et 9^o sous-sect., 28 juin 1978, req. n° 2679, *RJF* 10/78, n° 433.

⁹⁵⁴ CE, 9^o et 8^o sous-sect., 15 février 1989, *Mareson*, req. n° 46409, *RJF* 4/89, n° 488.

⁹⁵⁵ CAA Nancy, 2^o ch., 28 novembre 2002, *SARL Rieffel-Muller-Hindermeyer*, n° 98-2150, *RJF* 4/03, n° 469.

Le contribuable a donc été en mesure de formuler ses observations et même de revenir sur son acceptation initiale⁹⁵⁶.

b. Les atteintes portées à la motivation des propositions de rectification par la substitution de base légale

908. Les difficultés soulevées par le droit de réponse du contribuable concerne les chances de succès de cette contestation à ce stade de la procédure de rectification.

L'article L. 57 alinéa 4 du LPF semble régler les interrogations portées sur la forme des réponses de l'administration en y prévoyant une motivation.

Ainsi, lorsque l'administration a répondu aux observations du contribuable en indiquant clairement les raisons pour lesquelles certains motifs de ce redressement étaient abandonnés et les autres maintenus, le juge reconnaît leur validité⁹⁵⁷.

De manière générale, l'appréciation du caractère suffisant des motivations ressort de l'appréciation souveraine des juges du fond⁹⁵⁸.

909. Des interrogations persistent cependant lorsque les contestations portent sur l'appréciation particulière du comportement du contribuable.

Quelle est l'analyse qui en est faite par les agents de l'administration ? Perdent-elles de leur crédibilité du fait de cet examen particulier par un tiers partie au litige ?

Le juge reconnaît que la réponse de l'administration ne portant que sur la détermination du mode de calcul des redressements n'est pas suffisante si le contribuable les a contesté dans leur principe⁹⁵⁹.

Les observations du contribuable devraient donc conduire l'administration à se pencher sur les fondements du rehaussement et à envisager de les modifier s'ils ne correspondent pas à la réalité.

910. Une théorie vient bouleverser l'ordre des choses et aboutit à ce que certains auteurs qualifient de « *parodie de procédure pendant la phase administrative puisque les parties dialoguent sur un hors sujet*⁹⁶⁰ ».

⁹⁵⁶ CE, 7° sous-sect., 3 décembre 1956, req. n° 32763.

⁹⁵⁷ Cass. com., 4 novembre 1982, *Colombani*, n° 903 ; BO 13 L-2-83.

⁹⁵⁸ CE, 9° et 8° sous-sect., 5 mars 1999, *SA Domaine Clarence Dillon*, req. n° 135287, *RJF* 4/99, n° 386.

⁹⁵⁹ CE, 7° et 9° sous-sect., 25 juillet 1986, req. n° 45871, *RJF* 11/86, n°1010.

La reconnaissance, par les juges, de la substitution de base légale dont nous n'aborderons ici que ses conséquences sur la motivation des notifications, emporte de lourds effets sur la réalité du pouvoir de contestation du contribuable.

En raison de l'article L. 80 CA du LPF, les erreurs substantielles entraînent l'irrégularité et l'annulation de la procédure.

Or, qu'y a-t-il de plus de plus substantielle comme erreur que l'absence de fondement légal ?

911. La motivation formelle de la notification l'emporte sur la réalité du contrôle qui devrait être effectué.

Force est de constater que « *la théorie de la substitution de base légale vide de sa substance toute la phase administrative de la procédure de contrôle fiscal*⁹⁶¹ ».

2. La portée de la saisine de la CDI

912. Le respect sur le fond et la forme de la notification de rectification conditionne la régularité de la saisine des commissions intervenant selon la nature des impôts contestés⁹⁶² à la demande du contribuable ou de l'administration fiscale.

Notre attention se portera particulièrement sur la Commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires et sur son intervention au sein de la procédure de rectification contradictoire qui à vocation à prévenir tout contentieux.

913. La spécificité de cette Commission, comme le rappelle M. Liebert-Champagne, est qu'elle s'inscrit au sein de la procédure de rectification contradictoire en vue de faire accepter cette correction par le contribuable, ce qui s'avère être « *le cas de figure le plus courant*⁹⁶³ ».

⁹⁶⁰ G. AMEEDÉ-MANESME, Substitution de base légale en cours de procédure et garanties du contribuable, *Droit et Patrimoine*, 2006, dossier n° 154, p.57.

⁹⁶¹ G. AMEEDÉ-MANESME, *art. préc. cit.*

⁹⁶² Les commissions administratives des impôts sont appelées à intervenir au stade communal départemental et national. Il s'agit principalement de la commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires, de la commission communale des impôts directs et de la commission départementale de conciliation compétente sur les litiges portant sur les insuffisances de prix ou d'évaluations en matière de droits d'enregistrement, de taxe de publicité foncière et d'impôt sur la fortune.

L'on se doit de noter que la loi n° 2007-1824 du 25 décembre 2007 a institué une commission nationale des impôts directs et taxe sur le chiffre d'affaires pour les grandes entreprises et une commission intercommunale des impôts directs.

⁹⁶³ M. LIEBERT-CHAMPAGNE, Règles communes. L'acceptation des redressements par le contribuable, *RJF* 1/87, chronique p. 3 à 7.

La saisine de cet organisme tend à un règlement des conflits naissant entre le contribuable et l'administration, ce dernier procédant d'une « *source d'écoute*⁹⁶⁴ » indispensable pour l'intéressé.

Pour F. Bataille, si « *un bon redressement fiscal est celui qui est abandonné par l'administration ou accepté par le contribuable*⁹⁶⁵ », la persistance d'un désaccord justifie sa saisine.

914. Dotée d'un champ de compétence élargie, son intervention n'est cependant pas prévue concernant toutes les impositions⁹⁶⁶.

Si sa saisine n'est légalement prévue que dans la mise en œuvre des procédures de rectification contradictoire et pour défaut de réponse à une demande d'éclaircissements ou de justifications à l'issue d'un ESFP, l'administration fiscale, en vue d'apaiser les conflits en survenance, s'est octroyée la faculté de soumettre les contestations relevant également de la procédure de taxation d'office à raison du défaut de déclaration⁹⁶⁷.

Ce choix est reconnu de manière unilatérale pour l'administration car si le contribuable en fait la demande dans ce cas, elle n'est pas tenue à l'obligation de saisir la CDI⁹⁶⁸.

De plus, ce dernier ne peut reprocher à l'administration ce choix alors que la procédure suivie, l'imposition d'office, ne nécessite pas légalement cette intervention⁹⁶⁹.

915. Cependant l'on peut déplorer que dans certains cas, la forme prime sur le fond car l'avis rendu par la Commission demeure sans portée juridique.

Il en est ainsi pour toutes les questions sur lesquelles elle se prononce mais pour lesquelles elle n'a pas été saisie ou régulièrement saisie, ou bien encore qui dépasse son domaine de compétence, autrement dit les questions de faits.

Ainsi, les différentes irrégularités touchant sa saisine sont neutralisées par la portée donnée à l'avis qui reste sans conséquences sur la procédure d'imposition.

⁹⁶⁴ J. C DRIE, *Procédures de contrôle fiscal, la voie de l'équilibre*, l'Harmattan, collection Finances publiques, 2005, p. 323.

⁹⁶⁵ F. BATAILLE cité par D. SIQUIER, La sécurité des entreprises face au contrôle fiscal, *Les Nouvelles Fiscales*, 2003, étude express n° 889.

⁹⁶⁶ L'article 9 de la loi du 8 juillet 1987 n° 87-502 étend son intervention pour les défauts de réponses aux demandes de justifications à l'issue d'un ESFP entraînant la taxation d'office et l'article 36 de la loi du 30 décembre 2004 n° 2004-1485 élargit sa compétence aux conditions d'application des régimes des entreprises nouvelles et à certaines questions de droit.

⁹⁶⁷ CE, sect. 25 février 1983, req. n° 25689, *RJF* 4/83, n° 243.

⁹⁶⁸ CE, 9° et 8° sous-sect., 18 mai 1979, req. n° 02957, *RJF* 7/70, n° 253.

⁹⁶⁹ CE, 9° et 7° sous-sect., 17 février 1992, *Ramboz*, req. n° 68798, *RJF* 4/92, n° 518.

L'intérêt de saisir la Commission pour régler ces litiges se voit fortement diminuer en raison également de la jurisprudence qui reconnaît que si cette dernière se dit incompétente alors qu'elle l'est, cette solution n'a pas d'influence sur l'imposition en cours excepté si elle ne se borne pas à rendre un avis mais à formuler une décision⁹⁷⁰.

916. La Saisine de la CDI ne peut intervenir que dans les délais légaux suivant la notification de rectification et en cas de désaccord persistant.

L'information du contribuable de recourir à cet organisme ne souffre d'aucune exception et, en ce sens, l'administration ne peut rayer la mention faite sur son imprimé de réponses de cette faculté⁹⁷¹.

Toujours est-il que la saisine effective de la CDI doit relever de la demande du contribuable et qu'en cas inverse, l'administration n'est pas tenue par cette obligation⁹⁷².

Cependant, dès lors que le contribuable a formulé son intention de la saisir dans ses observations, l'administration doit, quoi qu'il en soit, faire droit à cette demande en cas de persistance de désaccord et ce, quand bien même elle ne serait pas renouvelée suite à sa réponse administrative⁹⁷³.

B. Le rapprochement des positions du contribuable de celles de l'administration fiscale

917. Le rapprochement des positions du contribuable de celles de l'administration fiscale se réalise par la fonction conciliatrice des commissions (1) et par la saisine obligatoire du Comité de l'abus de droit en cas de désaccord en cette matière (2).

1. Les limites à la fonction conciliatrice des Commissions

918. Les CDI *« jouent un rôle important de conciliation préalable, dans la mesure où elles permettent un rapprochement des positions du contribuable et de l'administration fiscale et une décantation du litige dans les cas où elles ne le désamorcent pas complètement⁹⁷⁴ »*.

⁹⁷⁰ CE, 7^o et 9^o sous-sect., 29 avril 1985, req. n^o 40073, *RJF* 6/75, n^o 449.

⁹⁷¹ CE, 7^o et 8^o sous-sect., 7 octobre 1985, req. n^o 43242, *RJF* 12/85, n^o 841.

⁹⁷² CE, 7^o et 9^o sous-sect., 27 juillet 1984, req. n^o 40580, *RJF* 10/84, n^o 579.

⁹⁷³ CE, 8^o et 3^o sous-sect., 5 juin 2009, *M. et Mme Tomic*, req. n^o 303598, *Rec. Lebon* p.62.

⁹⁷⁴ F. DUCAROUGE, *Le juge administratif et les modes alternatifs de règlement des conflits : transaction, médiation, conciliation et arbitrage en droit public français*, *RFDA*, 1996, p. 86.

Le recours à cette institution n'est pas dépendant de la procédure de contrôle comme l'est la possibilité de faire appel à des supérieurs hiérarchiques.

Il s'attache à la procédure de rectification contradictoire et tend à renforcer les garanties procédurales du contribuable qui a satisfait à ses obligations déclaratives.

La CDI caractérise « *l'ultime dialogue entre l'administration et le contribuable lors de la procédure contradictoire*⁹⁷⁵ » et se prononce par un avis qui va tenter de concilier la solution retenue.

919. La garantie qu'elle est censée véhiculer est cependant mise à l'épreuve par les questions touchant à son domaine de compétence.

En effet, si la régularité de son intervention est conditionnée par la réunion de conditions simultanées⁹⁷⁶, la nature du désaccord porté à sa connaissance ne cesse d'alimenter le débat.

Par principe, le litige doit concerner une question de fait et non de droit mais cette distinction, encore une fois, n'est pas évidente ni dans son principe ni dans sa mise en œuvre. Il est admis que ce qui relève de la qualification d'une somme est du domaine du droit comme par exemple la qualification à donner à une indemnité.

Par opposition, la constatation d'un fait tient du domaine du fait mais là encore, les praticiens ne peuvent que constater une imbrication de ces questions.

920. La Commission doit alors faire preuve de pragmatisme et œuvrer dans le sens d'une exploitation maximale des prérogatives qui lui sont confiées.

Cependant, et comme le souligne le Professeur T. Lambert au sujet du rapport *Cousin* de l'Assemblée Nationale, « *il ne peut être envisagé d'étendre la compétence de la Commission à des questions de droit, sauf à lui donner une compétence juridictionnelle, pour laquelle sa légitimité fait défaut en raison de sa composition (...) associant magistrat, administration fiscale et représentants des contribuables, ce qui peut favoriser les recherches de solutions équilibrées*⁹⁷⁷ ».

Dans l'ordre des choses actuelles, nous ne pouvons donc que constater les carences du contrôle de la CDI.

Sa portée reste limitée mais il ne saurait en être autrement en raison de sa composition.

⁹⁷⁵ D. SIQUIER, art. préc. cit.

⁹⁷⁶ La CDI se doit d'intervenir lorsque le contribuable n'a pas accepté le rehaussement, que ce dernier ou l'administration ont régulièrement demandé sa saisine et ce, notamment au regard de sa compétence territoriale.

⁹⁷⁷ T. LAMBERT, Le droit et le fait devant la commission départementale des impôts, *BF* 10/06.

Une garantie limitée pour le contribuable

921. Les difficultés soulevées par la saisine de la CDI relèvent in fine, de l'appréciation des juges de son domaine de compétence.

Un désaccord survient entre le Conseil d'Etat et la Cour de cassation sur ce point car si pour le juge de l'impôt, l'administration n'est pas tenue de la saisir sur des questions de droit⁹⁷⁸, le juge judiciaire, quant à lui, reconnaît que la demande du contribuable assortie du refus de l'administration au vue de l'incompétence de cette dernière, vicie la procédure d'imposition⁹⁷⁹.

De manière générale, le défaut de saisine de la CDI sur un point touchant à sa compétence rend irrégulière la procédure d'imposition car elle prive le contribuable d'une garantie attachée à la phase de rectification contradictoire à laquelle il était en droit de prétendre⁹⁸⁰.

Cependant, le défaut de consultation de cet organisme ne constitue pas un moyen d'ordre public⁹⁸¹.

922. Ce passage en Commission ne conforte guère les garanties du contribuable dans la mesure où elle n'a pas non plus vocation à statuer sur l'application des pénalités.

Selon Y. de Givre, il existe une inégalité d'armes entre l'administration et le contribuable qui se manifeste par le fait que ce dernier, convoqué trente jours avant la tenue de la séance, « *a connaissance du seul rapport de l'administration et ne dispose, au mieux, que de vingt jours pour y répondre*⁹⁸² ».

Il est vrai que sa saisine dans le cadre de la procédure de redressement fera supporter la charge de la preuve à l'administration et ce, quelque soit le sens de l'avis rendu⁹⁸³ mais ce fait trouve une explication dans des principes attachés à la charge de la preuve en contentieux fiscal et non de l'intervention de cette institution.

⁹⁷⁸ CE, 6 juillet 1979, *RJF* 10/79, n° 355.

⁹⁷⁹ Cass. com., 12 mars 1996, n° 522D, *RJF* 6/96, n° 835.

⁹⁸⁰ CE, 7° et 9° sous-sect., 13 juin 1979, req. n° 10358, *RJF* 9/79, n° 308.

⁹⁸¹ CE, 5 octobre 1973, req. n° 83211.

⁹⁸² Y de GIVRE, Prévenir et régler à l'amiable les litiges fiscaux, *Les Nouvelles Fiscales*, 2000, étude express n° 829.

⁹⁸³ Par exception, la charge de la preuve incombera au contribuable lorsque la comptabilité comporte de trop graves irrégularités et que l'imposition a été établie selon l'avis de la commission, en l'absence de comptabilité et quand le contribuable est en situation d'être taxé d'office pour défaut de réponse à une demande d'éclaircissements ou de justifications suite à un ESFP.

2. Le rôle du Comité de l'abus de droit fiscal

923. L'intervention du Comité de l'abus de droit fiscal intervient systématiquement, depuis la nouvelle rédaction de l'article L. 64 du LPF, en cas de désaccord sur la qualification des faits par l'administration fiscale et tombant sous le coup de cette infraction. Susceptible à présent de recouvrir l'ensemble des impôts, son rôle est d'autant plus précieux qu'il permet de contrôler cette prérogative exorbitante de requalification des actes juridiques.

Vers un renforcement des garanties procédurales du contribuable

924. La mise en œuvre de la procédure de l'abus de droit fiscal s'inscrit dans le cadre d'une procédure contradictoire et en cela, elle débute par la notification d'une proposition de rectification permettant au contribuable de présenter ses observations et qui précise que l'administration fiscale fait usage de l'article L. 64 du LPF⁹⁸⁴.

En vertu de l'article R-62 du LPF, ce dernier dispose d'un délai de trente jours pour demander que ce litige soit soumis à l'avis du Comité consultatif et même à raison de la forclusion de ce dernier, l'administration conserve la possibilité de le saisir.

925. Dans un premier temps, le fonctionnement de cet organisme tend à la mise en œuvre de règles déontologiques propre à garantir la loyauté des débats par sa constitution même.

En effet, L'article 1653 D du GCI⁹⁸⁵ instaure à ce titre une procédure de prévention des conflits d'intérêts prévoyant une série d'obligations pour ses membres.

Ainsi et à titre d'exemple, ils sont tenus d'informer le président du comité des différentes fonctions dans une activité économique ou financière qu'ils ont exercée au cours des deux années précédant leur nomination ou qui perdure.

Il leur est fait interdiction de participer à une délibération concernant une affaire avec laquelle ils sont susceptibles d'avoir un intérêt particulier même indirectement.

Astreint au secret professionnel qui n'est toutefois pas opposable à l'autorité judiciaire dans le cadre d'une procédure pénale, les différents membres composés minoritairement de magistrats témoignent de leur impartialité et il appartient au président de prendre les mesures appropriées pour assurer le respect de ces garanties.

⁹⁸⁴ D. adm. 13 M-53 n°3, 14 mai 1999.

⁹⁸⁵ Cette article est issu de l'article 35 de la loi 2008-1443 du 30 décembre 2008.

Il est radicalement mis un terme à la jurisprudence selon laquelle le directeur général des impôts pouvait y siéger et même au regard de sa qualité de supérieur hiérarchique du fonctionnaire qui avait procédé au redressement litigieux⁹⁸⁶.

926. Dans un second temps, les garanties du contribuable sont renforcées par la portée donnée à l'avis que le comité va rendre.

Ce n'est que lorsque ce dernier confirme le bien fondé de l'imposition, qu'il incombera au contribuable d'apporter la preuve inverse⁹⁸⁷.

L'analyse du litige du contribuable par cet organisme a donc vocation d'apporter un regard neuf qui justifie à ce titre l'effet suspensif de ce recours.

Un manque de transparence préjudiciable

927. Des interrogations concernant la consistance de l'avis peuvent cependant être soulevées.

En effet, l'instruction du dossier ne laisse qu'une place succincte à la discussion, la loi relative à la motivation des actes administratifs n'étant pas applicable.

De surcroît, la contestation de cet avis est difficilement opérable en raison surtout du champ d'application de son domaine de compétence.

Ainsi, la circonstance par laquelle le Comité aurait fondé son appréciation sur certaines erreurs de fait en raison d'un manque d'information est sans incidence sur la validité de l'avis⁹⁸⁸.

928. Il convient de reconnaître qu'encore une fois, l'imbrication des questions de droit et de fait est préjudiciable au contribuable qui, pour contester la remise en cause de la sincérité des actes qu'il a passés doit avant tout pouvoir discuter de la qualification des faits. L'analyse faite des dossiers peut être une source de justification à la baisse de son activité⁹⁸⁹.

929. Cette garantie pour le contribuable perd d'autant plus de son intérêt lorsque l'on se penche sur la tendance des avis en remarquant que sur les dix-huit affaires traitées en 2009, seuls cinq avis se sont montrés défavorables à l'administration.

⁹⁸⁶ Cass. com., 6 novembre 2007, *DGI c/ Hubert*, n° 05-21527, *RJF* 2/08, n°238.

⁹⁸⁷ CE, 9° sous-sect., 25 juillet 2007, *Arnaudo*, req. n° 278774, *RJF* 12/07, n°1426.

⁹⁸⁸ CAA Nancy, 1° ch., 7 février 2008, *Picoux*, n° 06-327, *RJF* 8-9/08, n° 999.

⁹⁸⁹ Le Comité a connu 15 affaires en 2009 contre 30 en 2008.

Le Comité n'étant pas assimilé à un tribunal au sens de l'article 6 §1 de la CEDH, le contribuable ne peut donc pas fonder ses contestations sur les dispositions de la Convention⁹⁹⁰.

Cette solution fût corroborée par la Cour de cassation qui rappela que son caractère excluait ainsi son application⁹⁹¹.

930. Si le recours au Comité de l'abus de droit fiscal est plébiscité par les textes, on doit mesurer à l'aune des ces éléments son efficacité.

Le risque encouru par le contribuable est d'autant plus grand qu'il se verra attribuer le fardeau de la charge de la preuve si l'avis rendu ne lui est pas positif.

Cette stratégie procédurale se révèle toujours peu adaptée dans cette phase de règlement précontentieuse et tend à privilégier un mode de règlement transactionnel.

§2. Le développement des recours indépendants

931. L'appel aux modes de règlement non juridictionnel des litiges fiscaux ne cesse de croître en raison de leur caractère pratique unanimement reconnu.

En ce sens, ils pallient la lenteur jugée exorbitante du traitement des affaires par les juges avec laquelle, in fine, ni l'administration, ni le contribuable ne sortent vainqueurs.

La solution contentieuse a tendance à se marginaliser du fait notamment, comme le relève B. Berdugo, de son caractère anormal directement lié au « *manque de compétence voire d'impartialité de certaines autorités ou institutions (qui) conduisent à une impasse aussi incompréhensive*⁹⁹² ».

Allant jusqu'à préconiser l'institution d'un arbitrage fiscal, cette argument met en lumière la nécessité de mettre en œuvre des dispositifs de règlement à l'amiable des conflits dans lequel prévaudraient le respect des droits de la défense, l'intervention de professionnels et une rapidité de la procédure.

932. Ce type de recours a vocation à rapprocher le contribuable et l'administration en vue d'une meilleure compréhension mutuelle dans un cadre neutre.

Le particularisme de la contestation fiscale ne peut donc plus être réduit au juge.

⁹⁹⁰ TGI Nanterre, 1^o ch., 16 janvier 2001, *Bouvet*, n^o 99-14941, *RJF* 3/01, n^o 720.

⁹⁹¹ Cass. com., 6 novembre 2007, *DGI c/ Huber*, n^o 05-21527, *RJF* 2/08, n^o 238 cit.

⁹⁹² B. BERDUGO, Le contentieux fiscal des doutes récurrents, une solution originale, *Les Nouvelles Fiscales*, 2010, n^o 1052.

La place de la conciliation et de la médiation dans le règlement des conflits n'a pas à être minimisée dans son principe mais qu'en est-il de leur réalité ?

Si le développement des modes alternatifs au règlement des litiges témoigne de leur engouement, il n'en reste pas moins que leur efficacité se révèle limitée **(A)**.

Le législateur poursuit donc son travail en quête d'une solution plus aboutie **(B)**.

A. La structure des organes de dialogue témoigne de l'engouement des traitements non juridictionnel des litiges fiscaux

933. La structure des organes de dialogue met en avant le rôle du conciliateur fiscal départemental **(1)** ainsi que celui du Médiateur du Minefi **(2)**.

1. Le conciliateur fiscal départemental

934. La saisine du conciliateur fiscal départemental s'inscrit dans la démarche intellectuelle de faire comprendre et accepter les décisions prises par l'administration fiscale au contribuable.

La mise en place de cette structure au sein de chaque département⁹⁹³ s'étoffe d'une dimension médiatique bénéfique pour l'administration fiscale.

Là où l'interlocuteur départemental a déjà montré ses limites, la conciliation doit à présent se parer d'une nouvelle institution apte à trancher des litiges ordinaires et à faire face au nouveau modèle de gestion fiscale.

L'administration compte par ce biais récompenser l'effort de civisme fiscal et accentuer le consensus dans sa prise de décision afin d'établir une solution équitable.

Elle tente également de faire prévaloir par ce recours qu'elle participe au processus d'accessibilité et d'intelligibilité de la loi fiscale aux yeux de tous.

De plus, cette solution non juridictionnelle doit être à même de rendre une prise de position sur le litige de manière assez rapide et ainsi de combler les lacunes du contentieux.

935. Une telle lecture des missions du conciliateur, si elle s'avérait effective, ne pourrait qu'attirer l'enthousiasme des praticiens et du contribuable.

⁹⁹³ L'institution du conciliateur fiscal départemental est issue du programme du Ministère de l'Economie, des finances et de l'Industrie « *Pour vous faciliter l'impôt* » de 2004.

Or, sa saisine s'avère être pour le plus souvent inutile justifiant les craintes et les désillusions qu'une partie de la doctrine soulevait dès son institution.

Ce que le législateur a voulu comme un mécanisme « *de fluidité des relations entre administration et administrés a parfois la vertu inverse de celle attendue* » et transpose un mode de règlement des conflits qui ne peut convaincre de son utilité.

936. Le recours au conciliateur département fiscal intervient lorsque l'administration rejette, de manière totale ou partielle, les réclamations du contribuable relatives à l'assiette de sa nouvelle imposition ou de son paiement.

Il se voit à même de traiter l'ensemble des demandes du contribuable à l'exception des contrôles sur place prévoyant déjà des recours hiérarchiques particuliers⁹⁹⁴, des litiges tenant à la publicité foncière et des demandes ayant déjà fait l'objet d'une requête spécifique⁹⁹⁵.

Si cette institution a été pensée pour pallier les dysfonctionnements administratifs et constituer un mode de régulation particulier du droit fiscal⁹⁹⁶, il convient de constater que la solution qu'il va adopter n'est en rien obligatoire et se différencie par delà même de l'arbitrage et de la transaction.

Cette réalité limite sa portée mais l'analyse même des dossiers à laquelle il procède, remet également en cause sa pertinence.

937. Le conciliateur est par nature un agent de la DGFIP désigné pour ses compétences et son expérience dans le domaine fiscal.

Cette appartenance à la hiérarchie fiscale porte atteinte à l'impartialité des débats et peut conduire en un « *art de la controverse menée de façon que l'administration ait toujours raison, donc per fas et nefas*⁹⁹⁷ ».

Sa mission se limite donc à un apport relationnel et une volonté communicatrice de la part de l'administration fiscale et pour le contribuable désirent avoir un véritable contrôle sur son litige, « *la saisine d'un parlementaire (...) ou la saisine directe du Ministre comme*

⁹⁹⁴ Il s'agit de la vérification de comptabilité et de l'examen de situation fiscale personnelle.

⁹⁹⁵ L'intervention du conciliateur fiscal départemental est exclue lors des demandes précédées de requête auprès de Président de la République, du Premier ministre, du ministre, des directeurs généraux de la direction générale des impôts et de la direction générale de comptabilité publique, du Médiateur de la République, des parlementaires et élus locaux ; *Quel est le rôle du conciliateur fiscal ?*, www.impots.gouv.fr.

⁹⁹⁶ Cf. M. COLLET, La régulation fiscale, *Dr. fisc.*, 2008, n° 12, étude n° 220.

⁹⁹⁷ P. COCHETEUX, Le conciliateur fiscal départemental : pourquoi et comment le saisir ?, *Petites Affiches*, 2008, n° 1, p. 3.

*autorité hiérarchique paraît bien plus efficace*⁹⁹⁸ », ce dernier ayant autorité sur les agents des impôts.

938. Le rôle des conciliateurs fiscaux doit être relativisé comme le précise le gouvernement car la généralisation de leur intervention est récente et ne « *permet pas de disposer d'un recul suffisant pour en tirer tous les enseignements*⁹⁹⁹ ».

La croissance des demandes pour cette nouvelle possibilité de dialogue pourrait participer aux désengorgements des juridictions fiscales mais il n'en n'est rien.

Le comportement des contribuables consiste encore à saisir le juge fiscal et ce, dans le même temps où ils font appel au conciliateur.

Cette saisine « *préventive* » résulte du fait que son intervention n'a pas d'effet suspensif sur le délai de recours juridictionnel et permettra de poursuivre les démarches, le cas échéant, sur un plan contentieux en cas de réponse défavorable.

939. Les difficultés rencontrées par le contribuable concernent enfin le délai de traitement des demandes effectuées.

En effet, le conciliateur s'engage théoriquement à informer le contribuable dans les trente jours suivant la formulation du litige mais sa réponse ne peut être que partielle et ne concerner que l'état d'avancement de l'étude du dossier de part sa complexité.

2. Le Médiateur du Minefi

940. Le Médiateur du Minefi est le produit de la reconnaissance d'une médiation au niveau institutionnelle issue du décret n° 2002-612 du 26 avril 2002 et ayant pour objectif la prévention du contentieux juridictionnel et de rapprocher les contribuables de l'administration fiscale.

Son intervention résulte le plus souvent de l'échec du dialogue entrepris avec le conciliateur et de l'absence d'une solution satisfaisante.

L'intervention d'une institution détachée de la hiérarchie administrative renforce alors le sentiment de justice.

⁹⁹⁸ P. COCHETEUX, *art. préc. cit.*

⁹⁹⁹ Rép. min. budget n°7532 à L. Tardy ; JOA Q, 29 janvier 2008, p. 778.

La correction de la notion de droit par celle d'équité

941. La source de légitimité du rôle du Médiateur réside dans le fait que « *la force de la loi est en train de disparaître* » et qu'il faut ainsi mettre en œuvre « *une pédagogie de la loi* » pour restaurer la confiance du citoyen¹⁰⁰⁰.

Il se distingue du conciliateur dans la mesure où il va jusqu'à proposer une solution au litige¹⁰⁰¹ pour régler en « *équité* » la situation du contribuable souffrant particulièrement de l'application du droit qui est faite.

Pour ce faire, il préconise l'adoption d'une attitude particulière pour l'administration fiscale au regard de l'absence de dispositions législatives ou à raison de contradictions internes aux textes.

Cette solution ne peut cependant se réaliser que sous réserve du respect de l'esprit de la loi comprenant les exigences liées aux prescriptions des délais légaux mais également la difficile notion de compétence liée de l'administration fiscale qui est confrontée, dans certains cas, à la bonne foi du contribuable.

Cette dernière va permettre, dans ce cadre restreint d'application, une « *moralisation* » de la loi fiscale et notamment dans la détermination de la nature exacte des sanctions.

942. L'intérêt du médiateur va alors résider dans la mise en exergue de la bonne foi du contribuable auprès de l'administration fiscale, dans la mise en avant de présomption difficilement admise par celle-ci, toute en faisant primer la notion de redevable légal sur tout autre considération en soulevant, selon les affaires, le défaut de conseil ou bien encore les faits des tiers dans l'accomplissement de certaines formalités.

943. Sa mission va l'amener à se prononcer sur la réalité de la loi fiscale « *et à atténuer sa complexité ou sa rigidité en privilégiant une issue en équité*¹⁰⁰² ».

La médiation entretient donc un lien solide avec la notion de justice et d'équité.

Les difficultés qui se posent alors touchent à la légitimité de ces solutions qui interviennent comme des alternatives à la justice étatique.

¹⁰⁰⁰ J.P. DELEVOYE cité par V. BOCCARA, « La force de la loi est en train de disparaître », *Petites Affiches*, 2006, n° 107, p. 4.

¹⁰⁰¹ L. Richer, les modes alternatifs de règlements des litiges et le droit administratif, *AJDA* 1997, n° 1, p. 3.

¹⁰⁰² A. PANDO, *Le Médiateur du Minefi : un recours en équité très sollicité en 2006*, *Petites Affiches*, 2007, n° 106, p. 3.

944. Le rattachement de ces décisions à un instrument de justice se doit d'être réalisé pour témoigner de leur force et de leur opportunité.

Le concept de médiation est au sens institutionnel, comme le souligne F. Ducarouge, « *étrangère à la logique même du juge administratif par la place faite à l'équité*¹⁰⁰³ ».

Le caractère de juridiction n'est donc pas reconnu au Médiateur et les actes qu'il est amené à prendre sont considérés comme des actes administratifs¹⁰⁰⁴.

La justification première de cette application ressort de la finalité de la médiation, autrement dit, de l'adoption d'une solution mettant un terme au différent sans pour autant trancher le litige.

945. Le particularisme de ce mécanisme tient alors de la procédure mise en œuvre pour la résolution du litige.

Elle va favoriser la proximité entre le contribuable et l'administration fiscale qui fait défaut au sein de la procédure juridictionnelle et la mise en place d'un véritable dialogue d'où il résulte que « *la solution amiable n'est pas nécessairement la plus juste pour chacun parce que la médiation n'a pas pour finalité de représenter la justice commune à tous. C'est une justice permise par une personne ad hoc qui doit entendre les parties, confronter leurs points de vue, leur permettre de trouver une solution amiable*¹⁰⁰⁵ ».

La question se pose alors de savoir si la médiation constitue une justice alternative ou une alternative à la justice¹⁰⁰⁶.

La première solution ne peut être retenue au regard du vecteur commun de ces procédures, leur caractère équitable.

946. Le caractère équitable de la décision, qui, nous devons le rappeler, met un terme au conflit tout en ne le tranchant pas, fait donc primer la solution sur l'application stricte du droit.

L'application de la loi fiscale pour le contribuable nécessite un assouplissement de sa rigidité, la prise en compte de sa situation particulière que le législateur ne pouvait anticiper en amont et qui se doit d'être corrigée par le médiateur.

¹⁰⁰³ F. DUCAROUGE, Le juge administratif et les modes alternatifs de règlement des conflits : transaction, médiation, conciliation et arbitrage en droit public français, 1996, p. 86, *Art. préc. cit.*

¹⁰⁰⁴ CE, Ass., 10 juillet 1981, *Retail* ; *Rec.Lebon* p. 303.

¹⁰⁰⁵ G. DEHARO, Médiation, une justice équitable et durable ?, *Gazette du Palais*, 2006, n° 230, p.2.

¹⁰⁰⁶ J. TIMSIT, la médiation : une alternative à la justice et non une justice alternative, *Gazette du palais*, 2001, n° 318, p. 53.

La finalité de la notion d'équité prend alors tous son sens, celui de s'affranchir en partie des contraintes inadaptées de la justice étatique au profit de la prise en compte de l'environnement global du contribuable et notamment de sa situation financière et de sa bonne foi présumée.

947. La médiation se finit par un « *recommandation* » qui tend le plus souvent à une remise gracieuse ou une transaction sur les pénalités, le principal de l'impôt étant exclu.

B. Un nouvel essor des règlements des litiges non juridictionnel

948. La multiplication des différents organes à même de traiter les conflits n'a pas vocation à mettre en place un système concurrentiel de règlements des litiges mais à l'inverse de multiplier les sources de dialogue possibles afin de favoriser l'émergence d'une solution non juridictionnelle (1).

L'intérêt de la médiation a d'ailleurs été consacré par la réforme constitutionnelle (2).

1. La vocation commune de la conciliation et de la médiation

949. « *La multiplication en toute matière de modes de règlement de litiges plus ou moins proches dans les formes comme dans l'esprit de l'institution de l'arbitrage, quoique censés procéder de notions voisines comme la conciliation et la transaction, a créé de délicats problèmes de frontière entre ces diverses catégories assorties chacune d'un régime juridique propre*¹⁰⁰⁷ ».

Malgré une dénomination qui varie, ces différentes manifestations attestent de la volonté du législateur de mettre en place un traitement des litiges adéquat notamment au regard de la qualité de la législation fiscale et particulièrement en droit fiscal où celle-ci est fragilisée.

950. Selon le Professeur Cornu, la médiation constitue « *vaguement une mission polymorphe et polyvalente qui interfère avec la conciliation dans l'exploration des voies d'apaisement des situations conflictuelles et la quête d'une justice alternative*¹⁰⁰⁸ ».

¹⁰⁰⁷ B. OPPETIT, Arbitrage, médiation et conciliation, *Rev. arb.*, 1984, n°3, p.307.

¹⁰⁰⁸ G. CORNU, *Vocabulaire juridique*, 2007, cf. médiation.

Ayant vocation à pondérer les intérêts en présence, le médiateur véhicule une approche consensuelle par laquelle cette tierce personne va influencer sur la réalisation d'un accord.

La légitimité de ces modes alternatifs de traitement des conflits a résidé, dans un premier temps, dans l'attitude du juge qui s'est forcé de le rapprocher d'un régime juridique particulier.

La conciliation définie par «*une action qui vise à rétablir la bonne entente entre les personnes qui s'opposent*» se différencie de la médiation comme «*entremise destinée à amener un accord*» et amènent des questionnements concernant leur réelle distinction juridique.

951. Si l'on considère que ces modes de gestion des conflits ont seulement pour objectif de trouver une solution sans trancher en droit le litige, il importe peu de s'attacher à leurs caractéristiques juridiques.

Cette organisation du dialogue entre le contribuable et l'administration fiscale, quelque soit ses formes, tend à converger *de facto* à un résultat identique, l'absence de saisine du juge.

La notion de conciliation et de médiation refléterait un même traitement des litiges et le changement terminologique n'apparaît alors qu'avec le temps, comme pour appuyer l'efficacité de l'une sur l'autre.

En pratique, le médiateur pallie les carences du conciliateur et serait un mode de règlement plus efficace.

952. Le fondement commun des ces procédures est de favoriser la démarche volontaire du contribuable.

Selon M. Chastagnaret, l'intérêt de ce caractère est double car «*s'il existe une volonté commune de régler un différent, il est indéniable que les chances d'obtenir le résultat escompté sont plus grandes. Ensuite, la nécessaire acceptation de la solution proposée permet de présumer une meilleure compréhension des règles fiscales*¹⁰⁰⁹».

¹⁰⁰⁹ M. CHASTAGNARET, Le règlement non contentieux des litiges : l'exemple du droit fiscal, *RRJ*, 2004, n° 3, p. 2006.

2. Le Défenseur des droits

953. Le Défenseur des droits, nouvelle institution introduite par l'article 71 - 1 de la Constitution par la réforme du 23 juillet 2008¹⁰¹⁰ qui reprend en partie les attributions du Médiateur de la république, suscite déjà la polémique et des interrogations quant à l'efficacité et la pertinence de son rôle.

Qualifié par R. Badinter de « *monstre bureaucratique*¹⁰¹¹ » alors que F. Goulard n'y voit qu'un « *gadget* » auquel on confère une valeur constitutionnelle¹⁰¹², le Défenseur des droits souffre d'un flou et d'absence de précisions concernant sa mission, de par la simple lecture de l'article 71-1 de la Constitution.

Susceptible d'intervenir par la saisine de toute personne « *s'estimant lésée par le fonctionnement d'un service public* », il a la vocation initiale de pallier les insuffisances de la protections des droits fondamentaux par le Médiateur en fédérant tous les recours et ainsi, en offrant une démarche visible aux administrés dans l'institution à laquelle s'adresser pour faire valoir leurs droits¹⁰¹³.

954. Les difficultés qui se posent relèvent de son intérêt pour les litiges fiscaux. Sera-il en mesure d'intervenir pour la sauvegarde des droits et des garanties du contribuable ? Doté de prérogatives étendues, on va jusqu'à prévoir son rôle devant les juridictions et à lui reconnaître un pouvoir d'injonction. Il s'agit alors de reconsidérer les attributions actuelles du Médiateur et par delà même de « *clarifier le pouvoir de recommandation en équité*¹⁰¹⁴ » qui consiste à écarter la règle de droit pour une solution plus juste pour les parties.

955. Il est vrai qu'un meilleur encadrement constitutionnel de cette faculté permettrait d'éviter les risques d'arbitraire et consisterait à ce que le Défenseur des droits « *veille à ce que la solution qu'il préconise respecte l'esprit de la loi dont il demande, pour le cas qu'il signale, qu'elle fasse l'objet d'un correctif et ne porte pas atteintes aux droits acquis des tiers*¹⁰¹⁵ ».

¹⁰¹⁰ Loi constitutionnelle n°2008-724 du 23 juillet 2008 de modernisation des institutions de la V^o République.

¹⁰¹¹ R. BADINTER, *compte-rendu intégral des débats*, Sénat, séance du 24 juin 2008.

¹⁰¹² F. GOULARD, *compte-rendu intégral des débats*, Assemblée nationale, séance du 29 mai 2008.

¹⁰¹³ Cf. *Rapport du Comité de réflexion et de proposition sur la modernisation et le rééquilibrage des institutions de la V^o République*, 29 octobre 2007, proposition n° 76, cons. const.

¹⁰¹⁴ C. DUMAT, *Le Défenseur des droits, Petites affiches*, 2009, n° 212, p. 4.

¹⁰¹⁵ C. DUMAT, art. préc. cit.

Cependant, nous sommes à même de douter de la réalité d'un tel recours en contentieux fiscal.

La lenteur par laquelle serait traitée le dossier ne résoudrait pas les difficultés s'il s'avérait être l'interlocuteur unique des contribuables lésés.

De surcroît, son domaine de compétence général ne fait pas de lui un spécialiste des questions fiscales, ce qui peut laisser perplexe quant à la solution qu'il va effectivement proposer.

Seul l'octroi de pouvoirs spécifiques d'injonction pourrait constituer une piste intéressante.

Or, il n'a pas vocation à remplacer le juge qui dans ce cas, se révèle encore à l'heure actuelle, le « *meilleur défenseur des droits* ».

956. La transition commencée de la conciliation jusqu'à la médiation semble avoir encore de beaux jours devant elle.

La recherche d'une solution acceptée par le contribuable et l'administration tourne inévitablement autour des modes alternatifs de règlement des conflits et dans la recherche d'un traitement particulier.

Ce développement des méthodes de gestion du risque contentieux s'inscrit dans la recherche d'un système toujours plus adapté pour le justiciable.

L'inscription constitutionnelle du recours au Défenseur des droits devrait faciliter la recherche d'un équilibre plus présent entre les pouvoirs de contrôle et de sanction de l'administration fiscale et les droits du contribuable.

Malgré ces différents efforts, ces modes de règlements des litiges présentent d'indéniables limites qui ressortent de leurs attributions même, car en l'absence de caractère contraignant seule les parties peuvent donner une caractère utile à leurs interventions.

Section 2. La renonciation du droit à la contestation par la transaction

957. Si par principe, la transaction s'inscrit au sein de la juridiction gracieuse et va constituer un moyen de paiement des droits et pénalités mises à la charge du contribuable, elle caractérise également une solution alternative au traitement juridictionnel des litiges fiscaux.

Son objet n'est pas dénué de tout lien avec les rapports conflictuels comme en témoigne la rédaction de l'article 2044 du Code civil selon laquelle « *la transaction est un*

contrat par lequel les parties terminent une contestation née, ou préviennent une contestation à naître ».

Son appropriation en droit fiscal se réalise par l'article L. 247 du LPF qui l'organise à la matière.

Le contribuable peut ainsi demander à l'administration « *par voie de transaction, une atténuation d'amendes fiscales ou de majorations d'impôts lorsque ces pénalités et, le cas échéant, les impositions auxquelles elles s'ajoutent ne sont pas définitives* ».

958. Le recours à la transaction lors d'un litige avec l'administration fiscale traduit une certaine entorse au principe de la légalité (§1) mais également profite de la faiblesse du contribuable qui n'est pas en situation de négociateur (§2).

§1. Une entorse au principe de légalité

959. La transaction dont l'objet est de consentir à des remises gracieuses est une procédure encadrée par les textes de manière assez étroite en raison de son caractère exorbitant.

Les dispositions de l'article L. 247 du LPF ne saurait conduire à la remise totale des pénalités ainsi qu'à l'abandon de l'impôt au principal.

Au regard de la spécificité de la pratique transactionnelle, cette procédure est strictement codifiée (A) mais emporte avec elle des interrogations quant à sa nature contractuelle (B).

A. Une pratique codifiée

960. La transaction, bien qu'elle tende à la reconnaissance d'une pratique contractuelle (2), traduit un mécanisme soumis aux règles de la procédure fiscale (1).

1. La soumission de la transaction aux règles de la procédure fiscale

961. La reconnaissance de légalité de la transaction en matière fiscale s'est réalisée comme le corolaire de sa validité en droit administratif.

Le droit à la transaction par les personnes publiques a été reconnu de manière très précoce par la jurisprudence même si le législateur s'est montré très prudent à l'égard de son utilisation¹⁰¹⁶.

La consécration de la faculté de transiger pour les autorités fiscales s'est faite par des ordonnances en date du 30 janvier et du 13 février 1822.

962. La pratique de la transaction par l'administration fiscale ne relève pas d'un pouvoir discrétionnaire puisqu'elle est encadrée par les textes et qu'elle peut faire l'objet d'un recours en excès de pouvoir.

La portée qu'on doit donner à cette notion est tributaire de la procédure codifiée à l'article L. 247 du LPF¹⁰¹⁷ mais également de sa définition au sein du Code civil.

Comme le rappelle M. de Guillenchmidt à ce titre, la transaction fiscale aurait été appelée autrement si le législateur n'avait pas voulu « *précisément lui conférer les caractères qu'elle possède en droit civil*¹⁰¹⁸ ».

Cette singularité n'empêche cependant pas de la rattacher à la procédure fiscale comme l'a rappelé le Conseil d'Etat dans une décision du 28 septembre 1983¹⁰¹⁹ par laquelle il a sanctionné une faute « *inexcusable* » de l'administration en s'en tenant à l'esprit de transaction civile « *établie il y a longtemps dans l'intérêt général*¹⁰²⁰ ».

963. La transaction peut intervenir pour tous les types de manquements fiscaux y compris lors de la commission du délit de fraude fiscale même si la doctrine administrative préconise de ne pas transiger dans ces cas.

Ce traitement amiable des litiges est surtout retrouvé pour les pénalités fiscales.

964. La procédure donnant lieu à une décision portant transaction comporte trois principales étapes.

Dans un premier temps, la fixation des conditions de la transaction dépend de la nature de la demande.

¹⁰¹⁶ La controverse entourant la transaction avait conduit à l'interdire par une loi du 4 germinal an II jusqu'à ce qu'un décret du 18 octobre 1810 vienne à la réintroduire tout en limitant son champ d'application.

¹⁰¹⁷ Les dispositions de l'article L. 247 du LPF sont issues de la loi du 27 décembre 1963 n° 63-1316 portant unification et harmonisation des procédures, délais et pénalités en matière fiscale.

¹⁰¹⁸ M. de GUILLENCHMIDT, *Transactions fiscales*, *RJF* 1/84, p. 2 et s.

¹⁰¹⁹ CE, sect., 28 septembre 1983, *Sté Établissement Prévost*, req. n° 11513, *RJF* 11/83, n° 1398.

¹⁰²⁰ M. de GUILLENCHMIDT, *art. préc. cit.*

Lorsque l'affaire n'excède pas les limites de sa compétence, le directeur des services fiscaux établit un projet de transaction transmis au contribuable¹⁰²¹.

Cette proposition est alors notifiée au contribuable dans les conditions prévues par l'article R. 247-3 du LPF en mentionnant le montant de l'impôt en principal ainsi que celui des pénalités prévues en plus de la mention du montant des pénalités effectivement recouvrées si le redevable accepte la transaction.

Enfin, ce dernier dispose d'un délai de trente pour faire connaître son acceptation ou son refus bien que la déchéance dans ce cas ne soit pas opposable aux réponses arrivant après l'expiration du délai mais avant que l'autorité ait statué¹⁰²².

965. Il convient de remarquer que, quelque soit le sens de cette proposition, une jurisprudence constante fait valoir qu'elle n'a pas à être motivée¹⁰²³.

En effet, les décisions prises par l'administration statuant en matière gracieuse n'entrent pas dans le champ d'application de l'article 1^{er} de la loi du 11 juillet 1979 et à ce titre, le juge exerce un contrôle restreint.

966. La conclusion de la transaction dépend *in fine* de l'accord donné par l'administration.

Cette dernière reste libre de la suite qu'elle va donner.

Il faut remarquer que les conséquences attachées au caractère définitif de la transaction concernent tant le contribuable que l'administration fiscale.

En ce sens, elle fait obstacle à ce qu'il conteste par voie contentieuse le montant des droits et des pénalités, mais elle empêche également l'administration de mettre une imposition supplémentaire à sa charge excédant le montant prévu par la transaction, quand bien même la différence résulterait d'une erreur commise par le service¹⁰²⁴.

967. La conclusion de la transaction n'emporte par pour autant son caractère définitif : il n'est acquis qu'à la suite du paiement intégral des droits et majorations par le contribuable prévu par ce contrat selon l'article L. 251 du LPF.

¹⁰²¹ D. adm. 13 S-2531, n°3, 15 juin 1999.

¹⁰²² D. adm. 13 S-2531 n°5, 30 juin 1993.

¹⁰²³ Par exemple, CE, 8^o et 9^o sous-sect., 8 octobre 1993, *Lesage*, req. n° 118827, *RJF* 11/93, n°1483.

¹⁰²⁴ CE, 7^o et 8^o sous-sect., 4 mai 1988, req. n° 59198, *RJF* 6/88, n°793.

2. La légitimation de cette pratique transactionnelle

Une stratégie procédurale

968. La transaction administrative fait l'objet d'une promotion tant par le gouvernement que par les juges.

En l'attachant à « *un élément de la qualité du service public* » conduisant à un traitement efficace car rapide des litiges tout en étant peu onéreux¹⁰²⁵, ce type particulier de règlement peut surprendre surtout en raison du fait qu' « *administrer ne consiste pas à trouver un compromis satisfaisant entre les divers intérêts en présence mais à faire prévaloir, au besoin par la contrainte, l'intérêt général*¹⁰²⁶ ».

La légitimation de cette pratique est alors à rechercher dans l'intérêt qu'elle véhicule. La référence acquise du terme d'usager pour qualifier le contribuable¹⁰²⁷ fait désormais prévaloir la relation particulière qu'il entretient avec l'administration basée sur le dialogue et l'équilibre.

La prévention des litiges juridictionnels s'inscrit alors justement dans cette démarche et justifie ainsi d'un bon fonctionnement.

969. Ce mode de règlement des conflits présente également l'intérêt de l'économie d'une procédure juridictionnelle et en ce sens, il se doit d'être encouragé.

En effet, s'il peut paraître surprenant de fuir l'intervention des juges, ce n'est pas dans l'intention de remettre en cause le fond des jugements ni l'indépendance des magistrats vis à vis de l'administration mais de mettre en exergue les difficultés tenant à l'accès au procès. L'engorgement des juridictions n'est pas une fiction et selon P. Beltrame, ressort de plusieurs causes : « *la contestation croissante de l'impôt par les contribuables, l'insuffisance des moyens en personnel et en matériel des tribunaux, la complexité des règles et leur mauvaise qualité rédactionnelle*¹⁰²⁸ » concourent à ce phénomène et ne permettent pas l'accès à une bonne justice.

¹⁰²⁵ C. JARROSSON, Remarques sur la circulaire du 6 février 1995 relative au développement de la transaction en matière administrative, *Rev. arb.*, 1997, n° 267.

¹⁰²⁶ J. CHEVALIER, L'administration face au public, in *La communication Administration-administrés*, Paris, PUF, 1983, p. 26 à 28.

¹⁰²⁷ Cf. P. LAVIGNE, Le contribuable comme usager de l'administration fiscale, *RFFP*, 1986, n° 15, p. 77 et s.

¹⁰²⁸ P. BELTRAME, *La fiscalité en France*, Hachette Supérieur, coll. *Les fondamentaux du droit*, 7^{ème} édition, 2000, p. 158.

La transaction est alors retrouvée comme le mécanisme en mesure de pallier ces lacunes et comme le procédé capable d'économiser du temps et de l'argent.

970. Enfin, cette forme de justice a vocation à influencer sur la perception de la sanction par le contribuable.

En consentant à la transaction, il est confronté à la réalité des ses agissements, à la sanction légale mais aussi à la clémence de l'administration prête à trouver un compromis pour répondre à sa demande de conciliation.

Une sanction se doit, en plus de présenter un caractère dissuasif, de comporter une vertu pédagogique et son acceptation est alors un gage d'efficacité supplémentaire. Cette considération, qui n'est pas propre au droit fiscal, s'étend également à la matière pénale en s'appliquant à la peine.

Comme le souligne P. Puig à ce titre, « *la procédure de comparution sur reconnaissance préalable de culpabilité (le plaider coupable) introduite par le loi Perben II du 9 mars 2004 s'inspire de la transaction sans l'identifier complètement*¹⁰²⁹ ».

Il est mis en avant le principe d'une négociation sur les quantum des peines même si l'on ne retrouve pas de réelles concessions de la part des parties.

La loi se contractualise dans sa réception¹⁰³⁰ et participe à responsabiliser ses destinataires.

La transaction sert donc de modèle pour désamorcer les rapports conflictuels tout en accélérant et en facilitant le règlement des litiges.

971. « *La transaction n'est pas une panacée. Elle n'est ni la promesse d'une bonne justice ni la garantie d'échapper au juge. En voulant mettre fin à un litige, elle ouvre de nouveaux contentieux liés à sa validité et à son exécution. Le combat judiciaire se poursuit en se déplaçant. Et faut-il s'en doute s'en réjouir car, au fond, c'est bien le recours au juge qui constitue le moindre mal*¹⁰³¹ »

¹⁰²⁹ P. PUIG, La transaction : atouts et risques, Petites affiches, 2009, n° 241, p. 29.

¹⁰³⁰ R. CABRILLAC, La réception de la loi : consentement ou adhésion, in *La contractualisation de la production normative*, Dalloz, coll. Thèmes et commentaires, 2008, p. 153 et s.

¹⁰³¹ P. PUIG, art. préc. cit.

B. La consécration d'une pratique contractuelle

972. La transaction est reconnue comme un pratique contractuelle en droit fiscal légitimée comme telle par le juge (1).

Sa spécificité conduit à une qualification particulière du contrat fiscal (2).

1. La reconnaissance du caractère contractuel de la transaction

973. La qualification de la transaction fiscale comme un contrat ne pose pas de difficultés notamment après la reconnaissance qui en est faite par le Conseil d'Etat.

Après avoir mis en avant ses modalités de formation¹⁰³² et l'existence d'un agrément entre les deux parties quant à leurs engagements respectifs¹⁰³³, les juges ont procédé à la consécration de cette pratique contractuelle en droit fiscal tout en tirant comme conclusion première l'effet extinctif du droit de recours.

974. La conventionalité de la transaction ressort du fait que l'administration fiscale renonce à toute poursuite juridictionnelle sous réserve du versement d'une « *indemnité transactionnelle* » correspondant à la réparation du préjudice subi.

En ce qui concerne le contribuable, il ne peut non plus remettre en cause une transaction devenue définitive et ce, même en soutenant par exemple que la procédure d'imposition, à la suite de laquelle les droits et les pénalités ont été établis, n'a pas été régulière¹⁰³⁴.

La survenance d'une transaction en cours d'instance obligera le juge à prononcer un non lieu.

L'effet est plus remarquable lors de son introduction au cours du procès pénal dans la mesure où elle va interdire toute condamnation pour fraude fiscale même si sa conclusion après la mise en mouvement de l'action publique sous-entend l'acceptation de principe de l'autorité judiciaire¹⁰³⁵.

975. Toutefois on doit relever la portée spécifique de ce contrat touchant à la matière et ce, au regard de l'article L. 251 du LPF qui précise qu' « *une transaction est devenue*

¹⁰³² CE, sect., 28 septembre 1983 préc. cit.

¹⁰³³ CE, 12 décembre 1990, *Dumas*, req. n° 112316, *Dr. fisc.*, 1991, n° 27, comm. 1388.

¹⁰³⁴ CE, 7° et 8° sous-sect., 9 février 1983, req. n° 29314 et n° 29313, *RJF* 4/83, n° 564.

¹⁰³⁵ Article L. 248 et L. 249 du LPF.

définitive après l'accomplissement des obligations qu'elle prévoit et approbation de l'autorité compétente ».

Le particularisme juridique de ce contrat ressort du fait qu'il n'existe « *qu'un instant de raison* » et se voit « *définitivement formé lorsque le contribuable et l'administration ont exécuté les obligations réciproquement consenties et ont, par ce fait même, éteint ces mêmes obligations*¹⁰³⁶ ».

976. L'absence de caractère définitif d'une transaction peut relever tant des agissements de l'administration fiscale que de son inexécution par le contribuable.

Ainsi, une proposition qui n'a pas été approuvée par le directeur compétent ne fait donc pas obstacle à ce que l'administration renonce aux poursuites ultérieures et notifie par delà même de nouveaux redressements¹⁰³⁷.

Il en est de même lorsque le contribuable n'a pas réglé les sommes mises à sa charge par la transaction.

Cette inexécution a pour effet de rendre le Tribunal administratif compétent pour fixer la pénalité applicable¹⁰³⁸.

977. D'une manière plus abstraite, l'idée d'un mode de règlement alternatif des litiges fiscaux semble s'assimiler à une application contractuelle.

Ainsi, la conciliation et la médiation, si elles peuvent conduire au processus transactionnel, s'apparentent à la mise en œuvre d'un accord innommé alors que la transaction relèverait d'un contrat spécial.

L'imbrication de ces notions peut aller plus loin et comme le souligne C. Jarrosson, « *la conciliation constituerait le genre dont la transaction serait l'espèce*¹⁰³⁹ ».

L'analyse de la jurisprudence conforte ces propos en reconnaissant que « *l'accord passé en conciliation et par lequel les parties se faisaient des concessions réciproques constitue une transaction*¹⁰⁴⁰ ».

Si cette solution est en l'espèce justifiée par la spécificité de la matière dans laquelle elle est rendue, elle présente cependant le mérite de pouvoir s'extrapoler à la matière fiscale dans la mesure où certaines phases de conciliation peuvent déboucher sur une transaction.

¹⁰³⁶ J. LAMARQUE, O. NEGRIN et L. AYRAULT, *Droit fiscal général*, LexisNexis, Litec, 2009, p. 369.

¹⁰³⁷ CE, 11 juillet 1973, *Sté de fait Delbenn*, req. n° 81913 et n° 86507, *Dr. fisc.*, 1974, n° 33, comm. 1084

¹⁰³⁸ CE, 8° et 9° sous-sect., 11 mai 1977, req. n° 99076 et n°99396, *RJF* 8-9/77, n°432.

¹⁰³⁹ C. JARROSSON, Les concessions réciproques dans la transaction, *Rec. Dalloz* n°32, 1997, p. 267.

¹⁰⁴⁰ Cass. soc., 16 mai 1952, *Bull. civ.* IV, n° 430.

978. Le rattachement de ces modes alternatifs de règlement des conflits à la matière contractuelle concernerait donc l'existence de concessions réciproques.

Cette condition indispensable peut alors déboucher sur un accord ayant l'autorité de la chose jugée que constitue la transaction.

Cette relation de cause à effet¹⁰⁴¹ suffirait alors à asseoir cette assimilation qui est faite en la matière fiscale.

2. La recherche d'une qualification au contrat fiscal

979. L'affirmation de l'existence de rapport contractuel au sein de la matière fiscale peut surprendre notamment par le fait que ni l'administration et encore moins le contribuable ne sauraient se soustraire à l'application de la loi fiscale.

Apparemment réfractaire à l'idée de contrat, cette pratique se généralise pourtant en droit fiscal et « *tire sa force de l'engouement actuel pour le contrat dans la sphère publique*¹⁰⁴² ».

C'est ainsi que le Conseil d'Etat dans son rapport public pour 2008¹⁰⁴³ préconise de transformer le rescrit fiscal en un véritable contrat passé entre le contribuable et l'administration fiscale qui participerait à renforcer l'attractivité économique du système juridique français et améliorer le rapport de confiance entretenu dans ses relations.

980. L'introduction du contrat se voit ainsi justifié et légitimerait ainsi des aspects déjà présents de la nature contractuelle de certains accords.

En effet, si le Conseil d'Etat a mis fin à la polémique de la nature de la transaction en droit administratif en se reconnaissant compétent pour son homologation en dehors de tout litige pendant devant la juridiction administrative¹⁰⁴⁴, cette solution ne met pas fin aux différents doutes concernant la nature de la transaction fiscale.

La réalité de cette matière et son hermétisme par rapport aux autres branches du droit nous conduit à analyser la véritable portée donnée à ce contrat et à repenser sa qualification.

¹⁰⁴¹ Cf. C. JARROSSON, La notion d'arbitrage, L.G.D.J, 1987.

¹⁰⁴² C. PERES, Du contrat public en général et du rescrit contractuel en particulier, *Revue des contrats*, 2009, n° 1, p. 17.

¹⁰⁴³ Rapport public du Conseil d'Etat, *Le contrat, mode d'action publique et de production des normes*, la documentation française, 2008.

¹⁰⁴⁴ CE, Ass., 6 décembre 2002, *Syndicat intercommunal des établissements du second degré du second cycle du district de l'Hay-les-Roses*, req. n° 249153, *Rec. Lebon* p. 433.

981. Si la transaction tend vers un contrat, elle ne peut s'y assimiler totalement en raison de l'objet sur lequel elle porte, l'application de la loi fiscale.

Caractérisée par une négociation débouchant sur un accord qui ne peut être modifié sauf volonté expresse des parties, il convient de remarquer que le vocable de « *contrat* » dans cette matière est utilisé alors qu'il ne reflète pas vraiment la description de l'acte et n'est pas fidèle à ce sens.

982. Cette carence conceptuelle du « *contrat* » met à l'ordre du jour la pensée de Léon Duguit qui estimait « *qu'il ne constituait qu'une espèce d'un genre plus large, la convention*¹⁰⁴⁵ ».

Tenus pour la plupart de temps comme synonyme comme en témoigne l'article 1101 du Code civil disposant que « *le contrat est une convention par laquelle une ou plusieurs personnes s'obligent, envers une ou plusieurs autres, à donner, à faire ou à ne pas faire quelque chose* », cette distinction conserve de la pertinence en droit fiscal car elle permet de qualifier des actes qui ne conduisent pas à une assimilation au contrat notamment du fait que l'administration fiscale ne peut être une partie comme les autres.

Ces formes d'engagement déséquilibrées au sein desquelles elle a une voix prépondérante incontestable par nature, demande une appréciation particulière conduisant à ne pas le vider de toute substance juridique.

983. Cette opération de différenciation amène une subtilité nécessaire au regard de la réalité des engagements pris entre l'administration fiscale et le contribuable en ce qu'elle consacre la forme d'un contrat particulier, une convention, offrant certes, un espace de négociation, mais qui n'est pas susceptible d'être rattachée sur la forme et dans le fond à la liberté contractuelle telle que définie en droit civil.

Les concessions faites ne sont pas équilibrées et privent d'une certaine manière la transaction de son caractère synallagmatique.

984. Cette dimension il est vrai « *dépréciative* » de la convention « *traduit une forme d'abdication des catégories traditionnelles devant la puissance des faits* » permettant de mettre un terme « *au désordre juridique engendré par la vogue du tout contractuel*

¹⁰⁴⁵ C. PERES, *art. préc. cit.*

*conduisant à reléguer dans la sphère conventionnelle tous les accords qui n'ont du contrat véritable que l'apparence*¹⁰⁴⁶ ».

Cette proposition présente l'avantage de distinguer effectivement les accords passés dans le domaine fiscal, de leur conférer un effet utile adéquat en prédéfinissant leur propre régime juridique.

L'intérêt primordial résiderait dans la légitimité que l'on serait ainsi susceptible d'apporter aux différentes atteintes portées au droit des contribuables au sein de la conclusion de ses actes.

985. Nous pouvons nous demander si le développement de la nature contractuelle de certaines procédures fiscales ne conduirait pas les contribuables à contester cet aspect au sein de la question prioritaire de constitutionnalité.

En effet, les différentes atteintes au principe d'égalité devant la loi pourraient être soulevées au regard des solutions différenciées vers lesquelles tendent ces pratiques et notamment la transaction.

§2. L'exploitation d'une situation de faiblesse du contribuable

*« Mauvais arrangement vaut mieux que bon procès*¹⁰⁴⁷ »

986. La volonté de transiger est à distinguer de la volonté de concilier autrement dit, de la recherche d'une solution équitable pour le contribuable.

L'objet de cette procédure tend à une reformulation des pénalités fiscales par l'administration qui ne laisse que peu de place à la négociation **(A)**.

Le terrain d'entente trouvé par le biais de la transaction passe par des concessions de la part du contribuable qui ne sont pas réciproques **(B)**.

A. Un objet « ambigu »

987. Par principe, la transaction ne peut porter que sur les pénalités même si elle influe sur l'impôt au principal dans certains cas **(1)**.

Le caractère déséquilibré de cet accord traduit une procédure de sanction innommée **(2)**.

¹⁰⁴⁶ C. PERES, art. préc. cit.

¹⁰⁴⁷ H. ROLAND et L. BOYER, *Adages du droit français*, Litec., 4^e éd., 1999, p. 431.

1. Le champ d'application de la transaction

988. La possibilité de conclure une transaction se distingue de la remise gracieuse car elle n'a pas pour objet de concerner des impositions définitives.

Cette dernière est appréhendée par la doctrine comme un abandon consenti par un créancier, en l'espèce l'administration fiscale, à son débiteur, le redevable, de tout ou partie de la créance¹⁰⁴⁸ alors que la transaction, par définition, porte sur des impositions qui ne sont pas encore fermes, autrement dit lorsque le contribuable dispose encore du moyen de les contester devant les juridictions contentieuses.

Ainsi, la demande de remise gracieuse de pénalités¹⁰⁴⁹ présentées par les contribuables fait intervenir la CDI lorsqu'elle relève de son champ de compétence pour avis.

La procédure à suivre est donc différente au sein de la transaction du fait notamment que ce mécanisme va lier l'administration.

De surcroît, si la demande de remise émane d'une démarche unilatérale du contribuable, la transaction, quant à elle relève d'une démarche réciproque.

989. Ce mécanisme est susceptible d'être mis en jeu pour le traitement des sanctions fiscales et des intérêts de retard depuis la loi du 30 décembre 2003 n°2003-1311.

Alors qu'elle se refusait de transiger sur ces derniers, le législateur, tout en ne remettant pas en cause la nature de ces pénalités, a entendu inviter l'administration à prendre en considération la situation personnelle du contribuable.

Cette brèche comporte les risques de la voir se baser sur une appréciation subjective, celle du civisme fiscal du contribuable, afin de déterminer dans quelle mesure elle peut moduler les intérêts de retard lié au paiement tardif de l'imposition.

990. Par principe, l'administration, par le biais de cette négociation, ne peut renoncer à la perception de l'impôt.

Les dispositions de l'article L. 247 du LPF qui prévoit cette exclusion doivent être cependant modulées avec celle de l'article L. 251 du LPF.

En effet, indirectement ces dernières jouent sur son montant en empêchant l'administration fiscale de remettre en cause les droits en principal eux-mêmes à la suite de cette conclusion.

¹⁰⁴⁸ D. adm. 13 S-2531 n°2, 30 juin 1993.

¹⁰⁴⁹ Il s'agit des majorations de droits prévues par l'article 1729 du CGI.

991. La transaction a pour effet d'exclure également le versement d'intérêts moratoires prévus par l'article L. 208 du LPF dont le taux équivaut à celui de l'intérêt de retard issu de l'article 1727 du LPF.

Comme l'a souligné le Conseil d'Etat dans une décision du 14 décembre 2007¹⁰⁵⁰, le dégrèvement obtenu en exécution d'une transaction intervenant au titre de la juridiction gracieuse ne fait pas suite à une « *réclamation tendant à la réparation d'une erreur dans l'assiette ou le calcul des impositions* » compris dans l'article L. 208 du LPF.

Face à cette jurisprudence, le contribuable est donc confronté à un choix stratégique à savoir transiger et renoncer à ses intérêts moratoires ou bien prendre le risque de saisir le juge et de se voir indemniser comme de droit¹⁰⁵¹.

2. Le caractère déséquilibré de la transaction tend à une procédure de sanction innommée

992. Si en pratique le contenu de la transaction peut faire l'objet de négociation, l'analyse particulière de la transaction fiscale ne laisse guère de place à cette faculté pour l'administration car cela reviendrait à méconnaître en partie son autorité.

Certains auteurs reconnaissent alors que ce mécanisme est déséquilibré, le contribuable ne disposant que d'un « *pouvoir pour soi* » et non d'un « *pouvoir sur l'autre* » tandis que l'administration pourrait prétendre à ces deux caractéristiques¹⁰⁵².

Ce caractère de la transaction découle du fait que celle-ci ne peut avoir pour effet de contractualiser les rapports entre ces protagonistes qui ressortent *in fine*, toujours de l'application de la loi fiscale.

993. L'absence de véritables concessions réciproques influencerait-elle sur la nature de la transaction que l'on pourrait ainsi assimiler à une procédure de sanction ?

La réalité des forces de proposition au sein de cette solution non juridictionnelle des litiges fiscaux fait s'élever de violentes critiques à son encontre et conduit le Professeur Ricci à conclure que cette « *transaction (...) est un acte unilatéral particulièrement discrétionnaire qui s'apparente plutôt au droit de grâce traditionnellement dévolu au chef de l'Etat*¹⁰⁵³ ».

¹⁰⁵⁰ CE, 9^o sous-sect., 14 décembre 2007, *Sté Legrand SA*, req. n^o 297217, *RJF* 3/08, n^o 366.

¹⁰⁵¹ Cf. F. PERROTIN, Le point sur les intérêts moratoires, *Petites affiches*, 2008, n^o 155, p. 3.

¹⁰⁵² Cf. D. de BECHILLON, Le contrat comme norme dans le droit public positif, *RFDA*, 1992, p. 15.

¹⁰⁵³ J.C RICCI, *Le pouvoir discrétionnaire de l'administration fiscale*, Presses universitaires de Marseille, 1977, p. 332.

La reconnaissance du caractère déséquilibré de la transaction portant sur la violation d'une règle de droit soulève des difficultés quant à sa qualification.

En cela, la Cour de cassation va jusqu'à l'assimiler à une sanction administrative¹⁰⁵⁴ confortée par la position du Conseil d'Etat qui assied sa nature répressive en rappelant que ce procédé comporte « *une décision tant sur le principe de la responsabilité que sur la détermination des sanctions*¹⁰⁵⁵ ».

994. Si certains auteurs se refusent à opérer cette assimilation en raison de l'argument tenant à la capacité du contribuable « *de refuser la transaction au profit d'un procès en bonne et due forme* » et qu'ainsi « *ce pouvoir de décision apparaît comme incompatible avec une définition toute orientée autour de la notion de prérogative de puissance publique* » attachée au pouvoir d'infliction des sanctions¹⁰⁵⁶, il convient de remarquer que cette solution intervient la plupart du temps lorsqu'il est dans une situation financière fragile.

Cette forme particulière de renonciation à poursuivre sa contestation devant les juges ne provient pas directement du contenu de la solution regardé comme acceptable mais du risque qu'il ne peut pas prendre en raison de l'impossibilité dans laquelle il se trouve de payer entièrement sa dette fiscale.

Cette gestion de l'aléa par le contribuable supprime l'incertitude du résultat du jugement et son coût qu'il ne pourrait supporter.

L'incapacité dans laquelle il se trouve de supporter des suites juridictionnelles fait basculer ce contrat dans le domaine répressif, le contribuable ne pouvant s'y soustraire.

995. Le montant des sanctions demeure être fixé de manière unilatérale par l'administration et *in fine*, c'est elle qui reste maître du montant de la dette fiscale du contribuable.

¹⁰⁵⁴ Cass. crim., 19 février 1964, *Bull. civ.*, n° 60.

¹⁰⁵⁵ CE, 14 septembre 1945, *Dame Noury*, *Rec. Lebon* p. 190.

¹⁰⁵⁶ G. CHAVRIER, *Réflexion sur la transaction administrative*, *RFDA* n°3, 2000, p. 548.

B. La nature des concessions du contribuable

996. S'il est un principe que l'impôt ne se négocie pas, le mécanisme de la transaction permet de trouver un terrain d'entente avec l'administration fiscale.

« *Ce point de d'accord ponctuel permet de se prémunir de l'existence d'un point de rupture général*¹⁰⁵⁷ » et vise à renforcer le consentement psychologique à l'impôt, mais à quel prix ?

En effet, les conséquences de la transaction sont à de nombreux points redoutables.

Le contribuable va renoncer à des droits qu'il pourrait tirer de la procédure d'imposition **(A)** et surtout à sa faculté de recourir au juge **(B)**.

1. De la concession à la renonciation

997. L'analyse du terme « *concession* » qui se révèle être un élément substantiel de la conclusion d'une transaction est relativement ambigu dans la mesure où son évocation première ne fait pas référence à un contenu juridique précis.

Afin de l'apprécier en droit, il se doit d'être rapproché à la faculté de renonciation qui sera principalement analysée sous l'angle du contribuable.

Les difficultés vont être alors de déterminer l'objet même de cette renonciation en dehors « *du sacrifice d'ordre processuel*¹⁰⁵⁸ » de l'effet extinctif de l'action en justice.

De cette appréciation va ainsi dépendre la matière de la transaction.

998. La difficulté inhérente à la détermination de l'objet de la renonciation résulte du fait que la transaction intervient en dehors de tout traitement juridictionnel.

La question qui se pose relève de savoir si le contribuable renonce à un droit ou bien encore une simple prétention.

Il paraît contestable d'affirmer qu'elle porte de manière systématique sur des droits acquis dans la mesure où à ce stade, ils demeurent encore hypothétiques en l'absence de l'intervention du juge.

Cette absence de légitimité reconnue peut les pourvoir à un rang d'infériorité et donc, à une concession moindre de la part du contribuable.

¹⁰⁵⁷ M. CHASTAGNARET, Le règlement non contentieux des litiges, art. préc. cit.

¹⁰⁵⁸ P. LARRIEU, Les concessions dans la transaction, *Revue Lamy Droit civil*, 2007, étude n° 39.

999. Cependant, comme le soulève C. Jarrosson, « *on ne doit pas pousser trop loin l'opposition entre droit et prétention, car dire que les parties renoncent à un droit dont elles prétendent être titulaires revient à considérer qu'elles renoncent à des prétentions*¹⁰⁵⁹ » et il en ressort que la concession ainsi faite par le contribuable ne peut donc être minimisée.

De surcroît, il a été reconnu dans la matière civile que « *les prétentions opposées des parties ont dû s'exprimer et doivent être sérieuses*¹⁰⁶⁰ » afin de témoigner de la réalité du litige.

Si l'objet de la transaction a donc pour objet des prétentions qu'elle a vocation à transformer en droit avec sa conclusion et son exécution, il n'en demeure pas moins qu'elle concerne des éléments portant sur le fond du litige.

1000. L'analyse des concessions portant sur le fond du litige nous pousse alors à l'analyse des différentes renonciations des prétentions des parties qui ne peut être réduite au droit d'agir.

Or force est de constater que le caractère déséquilibré de la concession sur lequel n'est porté aucun contrôle juridictionnel¹⁰⁶¹, fait naître une renonciation de droit quasi exclusive pour le contribuable, l'administration fiscale ne pouvant renoncer à l'impôt.

La réciprocité qui devrait présider dans la transaction lui conférant un caractère synallagmatique est donc ralliée à un contenu qui n'a pas besoin d'être équivalent.

La légitimité de l'effet de la transaction est donc retrouvée en ce qu'elle se fonde sur la liberté contractuelle.

Comme le soulève P. Larrieu, « *La notion et le régime des concessions sont déterminés par la finalité de la transaction (...) il convient de privilégier la validité et l'efficacité de la transaction, et par conséquent celles des concessions qui lui sont inhérentes. C'est dire que les concessions doivent être envisagées dans une optique synchronique, mettant l'accent sur leur appartenance simultanée à un ensemble transactionnel*¹⁰⁶² ».

¹⁰⁵⁹ C. JARROSSON, Les concessions réciproques dans la transaction, art. préc. cit.

¹⁰⁶⁰ P. MALAURIE, L. AYNES et P.Y GAUTIER, La transaction, *Répertoire du Notariat Defrénois*, 2010, n° 5, p. 43.

¹⁰⁶¹ Par exemple, Cass. soc., 17 mars 1982, n° 80-40555, Bull. civ. V, n° 180.

¹⁰⁶² P. LARRIEU, art. préc. cit.

2. L'effet extinctif de l'action en justice

1001. En transigeant l'administration fiscale et le contribuable renoncent de soumettre à la vérification du juge leurs prétentions respectives.

La transaction démontre qu'elle constitue « *un acte de disposition grave, dans la mesure où la contrepartie à l'abandon de l'action peut être difficile à apprécier*¹⁰⁶³ ».

Cette restriction n'est cependant pas totale et se retrouve confrontée dans certains cas au contrôle juridictionnel par voie d'exception, c'est à dire lorsqu'une des parties invoque son existence.

Dans ce cas, le juge pourra être amené à vérifier la validité du consentement mais de manière générale, son contrôle ne peut être qu'extrêmement restreint au regard de la liberté accordée dans son contenu.

1002. Les juges sont venus encore récemment préciser quelle devait être la portée à donner au recours du contribuable au sein de la transaction fiscale.

Le Conseil d'Etat a pris position sur le fait qu'une proposition de transaction ne peut être assimilée à une décision de rejet d'une remise gracieuse et par delà même, ne peut faire l'objet d'un recours pour excès de pouvoir¹⁰⁶⁴.

En l'espèce et après avoir rappelé que « *la décision par laquelle l'administration fiscale propose au contribuable, en application de l'article L. 247 du LPF, les termes d'une transaction constitue un acte préparatoire qui n'est, par suite, pas susceptible de faire grief et ne peut donc faire l'objet d'un recours pour excès de pouvoir* », les juges assimilent le régime de ce recours à celui du refus partiel ou total de remise gracieuse¹⁰⁶⁵ et réaffirme également que l'offre de transaction constitue un acte préparatoire qui ne fait pas grief et dont le recours n'est ainsi pas recevable¹⁰⁶⁶.

Ils reconnaissent par ce fait que la procédure amenant à la conclusion de la transaction n'est pas détachable de la proposition de transaction.

1003. Ce constat conduit cependant à des interrogations comme le soulève V. Daumas. Si la justification de ce que la proposition de transaction ne fait pas grief ne pose pas de difficultés, cette solution peut être lue *a contrario*.

¹⁰⁶³ P. MALAURIE et L. AYNES, La transaction, *Répertoire du Notariat Défrénois*, 1992, n°12, p. 769.

¹⁰⁶⁴ CE, 8° et 3° sous-sect., 4 mars 2009, *Sté RPS*, req. n° 295288, *RJF* 5/09, n° 489.

¹⁰⁶⁵ CE, sect. 1^{er} décembre 2008, *Amiel*, req. n° 299200, *RJF* 2/09, n° 164.

¹⁰⁶⁶ CE, 28 juillet 1993, *Cellerier*, req. n° 130370, *RJF* 10/93, n°1371.

En cela, « signifierait-elle que la transaction elle-même, une fois conclue, serait susceptible de faire grief¹⁰⁶⁷? »

La solution n'est pas évidente d'autant plus si l'on considère que ce mécanisme correspond à une procédure de sanctions au regard de nos considérations précédentes.

De surcroît, le contribuable ne connaissant qu'au moment de la conclusion de la transaction le montant des pénalités qui vont lui être infligées, cette ignorance des termes préalables conduit à reconnaître une décision faisant grief au moment de sa réception.

Cependant la spécificité de la transaction est retrouvée à ce stade dans le fait que si le contribuable se sent lésé par une telle décision, il peut choisir de ne pas l'exécuter sans avoir recours au juge à ce titre et poursuivre dans une démarche contentieuse.

Le recours contre la décision de l'administration paraît alors « *dépourvue d'objet car le contribuable a lui-même les moyens de mettre à néant l'acte incriminé en refusant d'exécuter la transaction*¹⁰⁶⁸ ».

1004. L'élaboration et la conclusion d'une transaction fiscale ne laissent donc que peu de place à l'existence de recours contentieux en la matière.

La seule possibilité de contestation dans cette phase pour le contribuable réside dans le refus de l'administration d'une demande de transaction.

Le recours pour excès de pouvoir est alors justifié car il ne s'insère pas dans la même logique et correspond à un acte détachable de la procédure de transaction¹⁰⁶⁹.

Chapitre 2. Le traitement déséquilibré de la contestation juridictionnelle du contribuable

1005. La mise en œuvre d'une procédure répressive par l'administration découle de l'appréciation qu'elle porte sur la situation fiscale du contribuable.

L'interprétation particulière des textes fiscaux et les difficultés liées à la détermination du champ d'application et de l'assiette de l'impôt justifient la faculté de saisir le juge pour pouvoir contester les différents rehaussements sur un terrain neutre.

¹⁰⁶⁷ V. DAUMAS, La transaction n matière fiscale : le genre de proposition qu'on ne peut pas refuser ?, *RJF* 5/09, p. 387 à 391.

¹⁰⁶⁸ V. DAUMAS, art. préc. cit.

¹⁰⁶⁹ CE, 15 octobre 1982, req. n° 23391, *RJF* 12/82, n° 1089.

1006. La répression de la fraude fiscale ne laisse qu'une place résiduelle au juge pénal qui se trouve tributaire du choix de l'administration d'élever l'infraction fiscale en délit.

Il s'agit donc de confronter sur un plan juridictionnel les droits et les garanties du contribuable face au pouvoir de l'administration et d'analyser la manière dont ce recours permettra de remettre en cause l'appréciation des faits par cette dernière.

1007. Le traitement juridictionnel de la contestation du contribuable a comme vocation d'équilibrer les pouvoirs de l'administration fiscale.

Or, si plusieurs possibilités sont ouvertes au contribuable tant pour contester la réalité du rehaussement que pour faire réparer les préjudices qu'il a subis (**section 1**), force est de constater que les prérogatives juridictionnelles de l'administration sont, et même en dépit de l'illégalité momentanée de certaines décisions qu'elle a prise, dévolues à de fins de recouvrement (**section 2**).

Section 1. Le contrôle de l'action répressive de l'administrative fiscale

1008. Le contribuable, lorsqu'il soumet le litige fiscal qui l'oppose à l'administration au juge, manifeste la volonté de faire sanctionner une appréciation manifestement illégale de sa situation fiscale.

Il peut ainsi contester le rehaussement par l'introduction d'une procédure de plein contentieux (§1) et dénoncer le dommage que l'administration fiscale lui a fait subir en mettant en cause sa responsabilité (§2).

§1. La contestation du rehaussement par l'introduction d'une procédure de plein contentieux

1009. La contestation juridictionnelle du rehaussement auquel l'administration a procédé débute par la réclamation préalable que le contribuable lui adresse (**A**).

Cette procédure a pour finalité de lier l'étendue du litige devant les juges (**B**).

A. La finalité de la réclamation préalable

1010. La réclamation préalable présente un intérêt certain pour l'administration dans la mesure où elle va lui permettre d'apprécier ses chances de réussite devant les juges (**1**).

Pour le contribuable, elle va participer à conforter son droit d'accès au juge (2).

1. L'appréciation par l'administration des chances de réussite de la réclamation

1011. La réclamation préalable se distingue des modes alternatifs des règlements des litiges fiscaux dans la mesure où cette procédure est obligatoire pour accéder aux juges. Son mode de traitement s'éloigne de la solution en équité pour revenir à une appréciation de la légalité.

Cependant, il ne faut pas se méprendre sur la nature de la réclamation préalable : elle demeure une décision qui n'a pas l'autorité de la chose jugée rendue par une autorité administrative indirectement partie au litige.

Comme le soulignait R. Carré de Malberg, « *il est indéniable (...) que le droit dit par l'administrateur ne présentera pas pour les administrés les mêmes garanties que le droit dit par un tribunal (...) sa décision sur les questions de droit est jusqu'à un point suspecte parce qu'elle est plus ou moins intéressée, et pourra dès lors être plus ou moins tendancieuse. Le juge, au contraire, statue d'une façon relativement désintéressée, parce qu'il n'a pas d'action directe à exercer dans l'administration des affaires de l'Etat et qu'il n'assume pas de responsabilité quant aux résultats de cette dernière : on peut donc espérer que sa décision sera plus impartiale, plus objective, c'est à dire pleinement adéquate au droit en vigueur*¹⁰⁷⁰ ».

1012. Les difficultés liées à la chance de réussite de la contestation du contribuable se posent alors en ces termes : le juge sera-t-il à même de rétablir l'égalité et l'équilibre entre les parties ?

Si le mode des traitements juridictionnels des contribuables est satisfaisant à bien des égards, il n'en reste pas moins qu'il fait prévaloir, au delà des droits effectifs du contribuable, l'efficacité des moyens de la lutte contre la fraude fiscale.

1013. La réclamation préalable correspond à la faculté offerte au contribuable de mettre en exergue l'illégitimité de l'appréciation qu'a portée l'administration sur sa situation fiscale en raison des dispositions législatives et réglementaires en vigueur ou bien encore d'erreurs commises dans la détermination de l'assiette ou du calcul de son imposition.

¹⁰⁷⁰ R. CARRE de MALBERG, *Contribution à la théorie générale de l'Etat*, Sirey, 1920, tome 2 p. 766.

Son champ d'application concerne toutes les différentes procédures conduisant à la sanction du contribuable à savoir la procédure de rectification contradictoire issue de l'article L. 55 du LPF qui s'applique pour la caractérisation de la fraude fiscale, la procédure de répression des abus de droit prévue à l'article L. 64 du LPF et enfin, depuis l'intervention de l'ordonnance n° 2004-281 du 25 mars 2004 les procédures de taxation et d'évaluation d'office.

1014. Caractéristique du contentieux fiscal, elle ne se rattache pas à un premier degré de juridiction mais a vocation à solliciter un supérieur hiérarchique responsable des agents sous ses ordres et ayant pris une décision faisant grief au contribuable.

Malgré l'importance de cette phase qui va lier le contentieux, cette procédure n'est pas contradictoire et en ce sens, le contribuable ne peut formuler des observations avant la décision rendue par le directeur du service.

Egalement et sans surprise, l'article 6 de la CEDH ne lui est pas applicable¹⁰⁷¹. L'intérêt de cette réclamation préalable se pose alors en raison même de la mise à l'écart du contribuable.

1015. Codifiée au sein des articles L. 190 et R. 190-1 du LPF, elle va permettre à l'administration fiscale de s'assurer du bien fondé de ses choix et ainsi de prendre une décision de la suite qu'elle va donner au dossier en évaluant les risques qu'elle peut prendre dans une perspective contentieuse.

En effet, cette réclamation ne trouvant à s'appliquer qu'en cas de contestation de la créance du Trésor par le contribuable¹⁰⁷², il va s'agir de vérifier sa pertinence et d'apprécier les chances qu'elle a d'aboutir.

2. Une meilleure prise en compte des droits du contribuable dans les délais de réclamation

1016. Les délais des réclamations en matière d'imposition témoignent des difficultés de l'assimilation des règles du contentieux général administratif au contentieux fiscal et du développement de certaines garanties.

¹⁰⁷¹ CAA Nancy, 2^e ch., 25 juin 1997, *Le Bras*, n° 97-145, *RJF* 11/97, n° 1098.

¹⁰⁷² D. adm. 13 O-2131 n°1, 30 avril 1996.

Le Conseil d'Etat fait prévaloir le droit à l'information du contribuable pour reconnaître que les délais impartis à ce dernier afin d'exercer son droit à la contestation ne lui sont opposables que si l'avis d'imposition mentionne l'existence et le caractère obligatoire de la réclamation préalable ainsi que les délais dans lesquels elle doit être présentée¹⁰⁷³.

Les juges tendent, par cette solution, vers l'inopposabilité des délais de réclamation en matière fiscale¹⁰⁷⁴ et participent ainsi à ne pas priver les contribuables du droit au recours juridictionnel.

Le fondement de cette position repose sur l'article 9 du décret du 28 novembre 1983 codifié à l'article R 421-5 du CJA selon lequel « *les délais de recours contre une décision administrative ne sont pas opposables qu'à la condition d'avoir été mentionnés, ainsi que les voies de recours, dans la notification de la décision* ».

1017. Si ce choix peut étonner en raison de ses conséquences extensives sur l'ouverture du recours contentieux qui peut sembler paradoxale par rapport aux efforts d'économie de ce même recours promus par le législateur, cette solution confère une réelle avancée sur les droits du contribuable et ne vient en fait que confirmer une jurisprudence en construction.

L'inapplicabilité des dispositions de l'article 9 du décret de 1983 qui avait été préconisée par la décision *Venery*¹⁰⁷⁵, avait déjà été mise à mal par celle du 1^{er} avril 1992¹⁰⁷⁶ reconnaissant leurs effets sur le recours administratif préalable.

Il est vrai que le caractère réglementaire de cette garantie administrative aurait pu aisément être renversé par le juge fiscal mais dès lors quel aurait été l'intérêt du fait notamment qu'aucune disposition législative du LPF ne prévoit expressément d'en exclure l'application.

L'absence d'obstacle juridique à la transposition de cette solution en matière de contentieux fiscal a donc permis aux juges de suivre l'avis du commissaire du gouvernement¹⁰⁷⁷ et de poursuivre l'œuvre déjà reconnue au contentieux du recouvrement¹⁰⁷⁸.

¹⁰⁷³ CE, 10^e et 9^e sous-sect., 27 juin 2005, *Dufresnes*, req. n° 259368, *RJF* 10/05, n° 1101.

¹⁰⁷⁴ Cf. B. TOULEMONT, Vers l'inopposabilité des délais de réclamation en matière fiscale ?, *Les Nouvelles Fiscales*, n° 943.

¹⁰⁷⁵ CE, 25 avril 1990, *Venery*, req. n° 82753 et n° 82755, *RJF* 6/90, n° 755.

¹⁰⁷⁶ CE, 1^{er} avril 1992, *Abit*, req. n° 88068, *Rec. Lebon* p. 144.

¹⁰⁷⁷ M.H. MITJAVILLE, Les délais de réclamation impartis par les articles R 196, 1 et R 196, 3 du LPF sont-ils opposables en l'absence de mention, dans l'avis d'imposition, des voies et délais de recours ?, *BDCF* 10/05, n° 1101.

¹⁰⁷⁸ Cette reconnaissance s'est réalisée par trois décisions rendues en date du 29 octobre 2001, *Vega*, req. n° 179746, *Aveline*, req. n° 220657 et *Trachel*, req. n° 221713, *RJF* 1/02, n° 113.

1018. Il est indéniable que ce mouvement s'inscrit dans la promotion d'une plus grande transparence dans les relations entretenues entre le contribuable et l'administration fiscale.

L'absence d'indications concernant la réclamation préalable ne peut souffrir d'aucune exception et participe au développement des garanties spécifiques légitimées par l'intervention des juges.

B. Le rattachement de la réclamation préalable au procès

1019. La réclamation préalable se rattache au procès en contenant, par principe, l'ensemble des contestations du contribuable (1).

Des limites sont cependant reconnues à l'immutabilité du litige avec la réception, par les juges, de moyens nouveaux en cours d'instance (2).

1. Le contenu de la réclamation doit comporter par principe l'ensemble des contestations du contribuable

1020. En raison du fait que le recours contentieux déposé sans réclamation préalable est irrecevable selon une jurisprudence constante du Conseil d'Etat¹⁰⁷⁹, il convient de nous appesantir sur la spécificité du contenu de cette dernière.

Il se doit d'être précis et à ce titre il est mis à la charge du contribuable une obligation de former une réclamation préalable pour chaque imposition distincte qu'il conteste.

Les juges font ici une application assez rigide de ce qui doit être compris en ce sens en reconnaissant, à titre d'exemple, qu'un contribuable n'est pas dispensé de présenter une seconde réclamation concernant l'IS au motif qu'elle se contenterait de reprendre les moyens déjà utilisés dans la précédente concernant la contestation des droits de TVA assignés pour la même période¹⁰⁸⁰.

1021. La désignation de l'objet précis se montre fondamentale car elle va fixer, en théorie, définitivement l'étendue du litige au regard des droits en principal mais elle va également valoir pour la contestation des pénalités calculées en proportion¹⁰⁸¹.

¹⁰⁷⁹ CE, 13 juillet 1966, *Pensionnat Saint-Joseph à la Souterraine*, n° 62182, *Rec. Lebon* p. 491.

¹⁰⁸⁰ CE, 8° et 7° sous-sect., 25 mars 1987, req. n° 41706, *RJF* 6/87, n° 700.

¹⁰⁸¹ CE, plén., 23 avril 1971, req. n° 77344.

Le contribuable doit ainsi exposer les moyens par lesquels il entend contester son imposition en rappelant les dispositions législatives et réglementaires en cause tout en invoquant leur interprétation lorsque cela est nécessaire.

Le caractère sommaire d'une réclamation peut suffire dès lors qu'elle fait part des éléments de calcul ayant servi à l'établissement de l'impôt contesté¹⁰⁸². De surcroît, il lui est offert la possibilité de régulariser ses vices de forme tout au long de cette procédure par l'envoi d'une nouvelle réclamation régulière.

1022. Si le fond de la réclamation suscite un intérêt particulier, les conditions de forme quant à elles sont beaucoup plus souples.

Alors qu'il a été reconnu qu'une réclamation verbale ne satisfait pas aux conditions impérativement prescrites par la loi¹⁰⁸³, l'administration a cependant admis la validité de cette pratique formulée au sein de la fiche de visite¹⁰⁸⁴.

De manière traditionnelle, une simple lettre adressée au service des impôts suffit à caractériser la réclamation¹⁰⁸⁵.

Les différentes exigences de cette procédure administrative relèvent du fait que selon la jurisprudence, cette étape caractérise donc bien l'introduction d'une instance devant la juridiction contentieuse¹⁰⁸⁶.

Elle va provoquer une décision administrative qui va ainsi lier l'administration et sur laquelle la procédure juridictionnelle va être engagée¹⁰⁸⁷.

2. Les limites à l'immutabilité du litige fixée par la réclamation préalable

1023. Les contraintes liées au contenu de la réclamation préalable permettent de délimiter le litige et devraient conduire à ce que les juges n'accueillent pas de moyens nouveaux.

Ce principe ne serait sans compter sur l'application de l'article L. 199C¹⁰⁸⁸ du LPF prévoyant cette faculté.

¹⁰⁸² CE, 7^e et 9^e sous-sect., 4 février 1991, *SEMU*, req. n° 76912, *RJF* 3/91, n° 314.

¹⁰⁸³ CE, 9^e sous-sect., 31 janvier 1964, req. n° 44287.

¹⁰⁸⁴ Cette procédure s'applique en matière d'impôts directs locaux et concernant l'impôt sur le revenu. Cette réclamation verbale consignée sur la fiche de visite est ainsi assimilée à une demande écrite.

¹⁰⁸⁵ D. adm. 13 O-2131n n°1, 30 avril 1996, préc. Cit.

¹⁰⁸⁶ CE, Ass., 31 octobre 1975, req. n° 97234.

¹⁰⁸⁷ CE, 22 octobre 1958, req. n° 40804.

¹⁰⁸⁸ L'article L. 199 du LPF est issu de la loi n° 86-1317 du 30 décembre 1986 portant loi de finances pour 1987.

En effet, « *l'administration, ainsi que le contribuable dans la limite du dégrèvement ou de la restitution sollicitées, peuvent faire valoir tout moyen nouveau (...) jusqu'à la clôture de l'instruction* ».

Ainsi si l'obligation de réclamation préalable est d'ordre public en raison des circonstances dans lesquelles elle cristallise le contentieux¹⁰⁸⁹, on est à même de se questionner sur la portée de cet article.

A-t-il pour vocation de conférer une garantie supplémentaire au contribuable ou conforte-t-il des prérogatives déjà exorbitante de l'administration fiscale ?

La recevabilité de moyens nouveaux va venir bouleverser l'immutabilité de l'instance fiscale et influencer sur la réalité du principe du contradictoire.

1024. La réception par le juge des moyens nouveaux ressort de l'analyse qui est faite de la cause du litige définit comme « *l'acte ou le fait juridique qui constitue le fondement direct et immédiat du droit invoqué ou le principe générateur de ce droit*¹⁰⁹⁰ ».

Par la distinction opérée entre la régularité de la procédure d'imposition, le bien fondé de l'imposition et les pénalités fiscales, le législateur a entendu offrir la possibilité d'invoquer une cause juridique distincte de celle sur laquelle repose la demande initiale.

Cette ouverture des règles de recevabilité de moyens témoigne de la volonté d'équilibrer les parties au procès fiscal et de donner au contribuable une arme comparable à la substitution de base légale offerte à l'administration fiscale.

Cette inspiration découle également des prérogatives même du juge fiscal qui, confronté à un contentieux objectif, traite le litige comme un contentieux de pleine juridiction. Il assure ainsi une conciliation effective des droits en présence en jouant un rôle actif dans la détermination du contenu de l'instance.

1025. La garantie d'un jugement conforme à la situation de droit ou de fait au moment de statuer est fondamentale pour le contrôle effectif de l'action de l'administration fiscale.

Selon O. Gabarda, cette « *bonne administration de la justice s'analyse alors comme le support juridique de cette exigence et en même temps comme le fondement juridique permettant de déroger au principe de l'immutabilité de l'instance*¹⁰⁹¹ ».

¹⁰⁸⁹ CE, 8^o sous-sect., 19 janvier 1966, req. n^o 62025, *Dr. fisc.*, 1966, n^o40.

¹⁰⁹⁰ Cf. chronique RJF 1/75, p. 9, observations sur CE, sect., 14 juin 1974, req. n^o 89865.

¹⁰⁹¹ O. GABARDA, L'intérêt d'une bonne administration de la justice, *DDP*, 2006, n^o 1, p. 153.

S'il est vrai que la procédure doit être contraignante afin de limiter la durée de l'instance, on doit reconnaître que le devoir du juge est de fonder sa décision sur des faits exacts et qu'il doit être en mesure de contrôler l'étendue des agissements de l'administration fiscale.

§2. La dénonciation d'un dommage par la mise en cause de la responsabilité de l'administration fiscale

1026. Les moyens de lutte et de sanction de la fraude fiscale accordés à l'administration sont à la hauteur des formes d'incivisme fiscal qu'elle rencontre.

Aussi légitime que soit cette mission, elle ne dispense cependant pas de respecter les règles procédurales ainsi que les droits fondamentaux du contribuable.

La question qui se pose est alors de savoir dans quelle mesure la responsabilité des services fiscaux peut être engagée en raison de ces erreurs.

Les difficultés rencontrées concernent l'engagement de cette action encore trop contenue et de ce fait, l'effectivité relative des droits des contribuables en la matière.

Il va s'agir alors de se pencher sur la manière dont est prise en compte la responsabilité de l'administration fiscale par les juges **(A)** et de mettre en avant l'appréciation des conditions susceptibles de l'engager **(B)**.

A. La prise en compte de la responsabilité de l'administration fiscale

1027. La prise en compte de la responsabilité de l'administration fiscale ressort du positionnement du dommage **(1)** et de l'évolution de la nature de la faute qui peut intervenir **(2)**.

1. Le positionnement du dommage

1028. La survenance de dommages pour les contribuables causés par l'administration fiscale dans le cadre de ses activités d'assiette, de contrôle et de sanction trouve une réalité dont on ne peut faire abstraction surtout en raison du fait qu'elle est difficile à faire reconnaître.

La mise en cause de la responsabilité de l'administration fiscale par le contribuable est un droit en construction qui se heurte à la réminiscence que « *le roy ne saurait mal faire* ».

Malgré l'érosion de l'irresponsabilité de la puissance publique par l'arrêt *Compagnie générale des tramways*¹⁰⁹², le pouvoir régalién de lever l'impôt est difficilement contestable et ne confère qu'une place minime à la réparation du préjudice subi par le contribuable.

Afin de comprendre tout l'enjeu de cette procédure, il convient tout d'abord de distinguer deux sortes principales de préjudices subis afin de mieux comprendre la finalité de l'action en réparation.

1029. L'exercice des missions normales de l'administration peut conduire à la réalisation d'un dommage consécutif de ce fonctionnement mais ne saurait être de nature à engager la responsabilité¹⁰⁹³.

Ces derniers sont alors neutralisés temporairement ou peuvent être traités par des dispositifs spécifiques.

1030. Le sursis de paiement prévu à l'article L. 277 constitue un bel exemple en permettant au contribuable de demander un différé dans l'exigibilité de l'impôt.

Organisé par l'article L. 277 du LPF qui prévoit que « *le contribuable qui conteste le bien-fondé ou le montant des impositions mises à sa charge est autorisé, s'il en a expressément formulé la demande dans sa réclamation et précisé le montant ou les bases du dégrèvement auquel il estime avoir droit, à différer le paiement de la partie contestée de ces impositions et des pénalités y afférentes. L'exigibilité de la créance et la prescription de l'action en recouvrement sont suspendues jusqu'à ce qu'une décision définitive ait été prise sur la réclamation soit par l'administration, soit par le tribunal compétent* », le sursis de paiement est accordé de plein droit¹⁰⁹⁴ au contribuable qui conteste le bien fondé et le montant des impositions mise à sa charge à la double condition que la demande soit adressée dans les formes et les délais de la réclamation contentieuse et qu'il précise le montant ou les bases du dégrèvement auquel il prétend.

1031. Il appartient alors au législateur de trouver un juste équilibre afin de ne pas provoquer la survenance d'abus que risque de matérialiser un système de sursis automatique

¹⁰⁹² CE, 21 février 1913, *Compagnie générale des tramways*, Rec. Lebon, p. 248.

¹⁰⁹³ De manière traditionnelle, on distingue trois sortes de responsabilité que sont la responsabilité pour faute personnelle d'un agent, la responsabilité pour faute de service que « *révèle un administrateur plus ou moins sujet à erreur, et non l'homme avec ses faiblesses, ses passions, ses imprudences* » (Laferrière, concl. sur T. confl., 5 mai 1877, Rec. Lebon p. 437) et la responsabilité sans faute résultant du fait des lois.

¹⁰⁹⁴ CE, 4 mars 1935, *Sieur X*, Rec. CE, Rec. Lebon p. 275.

et de permettre au contribuable de ne pas connaître des difficultés financières difficilement surmontables.

A ce titre, la loi de finances rectificative pour 2008¹⁰⁹⁵ prévoit que le montant des garanties accordées soit limité au montant de l'impôt, à l'exclusion de l'intérêt de retard et des pénalités.

Cette mesure va tendre à un double objectif : non seulement elle va contribuer à limiter l'apparition de préjudices financiers, à ce stade, non encore fondés, mais encore elle va promouvoir le droit à la contestation du contribuable en facilitant les modalités de son exercice.

1032. A coté de ce dispositif aux différents mérites, le législateur a également entendu protéger le contribuable de la réalisation d'un préjudice par le sursis à exécution des impositions contestées dans l'attente de la décision du tribunal compétent¹⁰⁹⁶ et le versement d'intérêts moratoires en cas de dégrèvement consécutif à une réclamation.

La proximité de ces mécanismes avec les garanties essentielles des droits de la défense¹⁰⁹⁷ n'est pas sans rappeler toute la force du droit du contribuable ayant vocation à contrer les pouvoirs de l'administration fiscale.

La spécificité de la mise en cause de sa responsabilité résulte donc de la teneur de ses missions.

Ainsi, si la sanction de l'erreur commise par l'administration correspond à la décharge des droits mis en recouvrement, les difficultés tenant à sa responsabilité apparaissent lorsque le contribuable demande en outre une réparation supplémentaire¹⁰⁹⁸.

2. L'évolution de la nature de la faute propre à engager la responsabilité de l'administration fiscale

1033. Comme le relève A. Diagne, « *la reconnaissance par les juges de l'impôt des agissements fautifs des services fiscaux relève d'un processus difficile et qui n'en est pas à sa fin*¹⁰⁹⁹ ».

¹⁰⁹⁵ Article 66 de la loi de finances rectificative n° 1008-1443 du 30 décembre 2008 ; JO 31 décembre, p. 20518.

¹⁰⁹⁶ CE, sect., 15 juin 1984, *Min. c/ Masse*, req. n° 46392, *RJF* 8-9/94, n° 1070.

¹⁰⁹⁷ Le Conseil constitutionnel l'a consacré ainsi pour le sursis à exécution, Cons. const., 23 janvier 1987, déc. n° 86-224 DC.

¹⁰⁹⁸ Cf. O. FOUQUET, concl. sur CE, 7 février 1986, req. n° 23602, *Dr. fisc.*, 1986, n° 38, comm. 1332.

¹⁰⁹⁹ A. DIAGNE, L'évolution des conditions de la responsabilité de l'administration fiscale : l'efficacité des délais et réparations, *Petites Affiches*, 2010, n° 75, p. 3.

En effet, l'appréciation de la nature de la faute susceptible d'engager la responsabilité de l'administration fiscale témoigne d'une évolution prenant en considération la consistance des missions dévolues à cette dernière.

1034. Si originellement, une telle action était subordonnée à l'exigence d'une faute extrêmement lourde eu égard notamment la difficulté d'exercice des pouvoirs qui lui sont conférés¹¹⁰⁰, la jurisprudence ultérieure a fait preuve d'un assouplissement de langage en préférant retenir le qualificatif de « *faute manifeste et de particulière gravité*¹¹⁰¹ ».

Ce changement de vocable, s'il ne résulte pas d'un grand changement pratique au regard de la rigueur du Conseil d'Etat de l'appréciation de la faute qui reste la même¹¹⁰², permet cependant de présager que les contraintes liées à l'action en responsabilité de l'administration tendent à diminuer de par la perception qui est faite de ses missions.

1035. Le fait qu'elle doive mettre en œuvre des moyens propices à la détection et à la correction de la fraude fiscale ne peut légitimer la réalisation de préjudices supplémentaires. Ainsi le juge s'attèle à opérer une distinction fondée sur « *l'opportunité et la pratique* » par laquelle il ouvre une brèche, pour les juridictions du fond, d'apprécier au cas par cas et sans généralisation au préalable, les opérations d'une difficulté particulière justifiant la présence d'une faute lourde et celle sans complexité excessive et par laquelle la faute simple peut suffire.

Ce raisonnement procède du fait qu'« *il n'existe pas de raison d'accorder un traitement privilégié lorsque la raison d'être de ce traitement fait défaut. Or il n'est plus possible aujourd'hui de considérer qu'en bloc l'établissement et le recouvrement de l'impôt sont à ce point spécifiques qu'ils requièrent une protection globale excluant toute distinction : la parcellisation des tâches et l'informatisation des opérations permettent d'isoler des actes qui ne sont guère différents de ceux pratiqués dans les autres administrations et qui ne présentent pas de difficultés spécifiques en matière fiscale*¹¹⁰³ ».

¹¹⁰⁰ En matière d'assiette et de recouvrement, le Conseil d'Etat faisait part d'une faute « *d'une exceptionnelle gravité* », CE, 26 janvier 1951, *Rec. Lebon* p. 50.

¹¹⁰¹ CE, 30 octobre 1959, *Rec. Lebon* p. 566.

¹¹⁰² Cf. N. CHAHID-NOURAI, Recours en responsabilité : fautes commises au cours des procédures d'établissement et de recouvrement de l'impôt, *RJF* 8-9/90, p. 548 à 554.

¹¹⁰³ N. CHAHID-NOURAI, art. préc. cit.

1036. Les fondements premiers de la mise en cause de la responsabilité de l'administration fiscale en raison de ses agissements ressort de l'absence de légitimité des règles lui garantissant une quasi-impunité.

Le bénéfice d'un régime privilégié alors même que la consistance de ses missions ne lui permet pas d'en jouir relance inévitablement la réflexion d'une meilleure prise en considération des droits des contribuables.

B. L'appréciation des conditions de la responsabilité de l'administration fiscale

1037. L'appréciation des conditions de la responsabilité de l'administration fiscale relève des garanties juridictionnelles accordées au contribuable dans cette matière **(1)** qui nécessiterait un assouplissement **(2)**.

1. Les garanties juridictionnelles attachées au traitement de la faute de l'administration fiscale

1038. La mise de cause de la responsabilité de l'administration fiscale déroge au droit commun prévoyant que seul le juge administratif est compétent pour connaître une telle demande en réparation¹¹⁰⁴ **(a)**.

Cette exception doit tout de même prendre en compte l'intervention du juge pénal qui peut être amené à se prononcer sur les fautes commises dans la répression du délit de fraude fiscale **(b)**.

a. L'appréciation du juge administratif de la faute intervenue dans la détermination de la situation fiscale du contribuable

1039. Les difficultés tenant à la mise en œuvre de l'action en responsabilité au sein de notre sujet concerne principalement le point suivant : la responsabilité de l'administration fiscale peut-elle être engagée lorsqu'elle condamne illégalement un contribuable pour fraude fiscale ?

La question s'est explicitement posée au Conseil d'Etat dans une décision en date du 28 octobre 2002¹¹⁰⁵ par lequel les juges ont rejeté cette demande au motif « *qu'eu égard aux*

¹¹⁰⁴ T. confl., 8 février 1873, *Blanco*, n°00012, *Rec.* p. 61.

¹¹⁰⁵ CE, 9° et 10° sous-sect., 28 octobre 2002, *Antoine*, req. n° 206266, *RJF* 1/03, n° 89.

dissimulations commises (...) l'appréciation de la situation du contribuable comportait des difficultés particulières justifiant que la responsabilité de l'Etat ne soit engagée que sur le terrain de la faute lourde à raisons des erreurs qui auraient pu être commises par l'administration fiscale dans l'application au contribuable des sanctions pour manœuvre frauduleuse ».

En reconnaissant que l'attitude du contribuable est à l'origine de l'établissement des pénalités infligées pour ce manquement fiscal, les juges assimilent la détermination de l'assiette de l'imposition au devoir de collaboration du contribuable.

1040. En raison du caractère imparfait de ce dernier, ils refusent d'y voir une faute lourde de l'administration de nature à engager sa responsabilité quand bien même les conséquences de cette erreur sont colossales et vont jusqu'à tripler le montant des redressements tout en entraînant la faillite de l'entreprise.

En dernier recours et comme pour asseoir sa position, le Conseil d'Etat rappelle que même en cas d'erreur d'appréciation des faits fiscaux du contribuable, le délai intervenant entre l'application de telles majorations et le moment où ont été abandonnées les poursuites justifie, quasiment à lui seul, l'absence d'une faute lourde justifiant l'indemnisation du préjudice subi.

1041. Cette décision présente plusieurs intérêts qui nous permettent de mettre en exergue l'attitude du juge administratif confronté à une qualification illégale de fraude fiscale au sens où nous l'entendons.

Dans un premier temps, nous avons pu remarquer la manière dont il lie la notion de difficulté particulière avec l'engagement d'une faute de l'administration et ce point ne présente d'ailleurs pas de difficulté particulière.

Les choses se compliquent lorsque notre attention sur porte sur l'attitude du vérificateur saisi des faits.

En l'espèce, la circonstance que le contribuable n'ait pas présenté sa comptabilité rendait inapplicable les pénalités pour manœuvre frauduleuse telles qu'infligées par l'administration¹¹⁰⁶.

Celles-ci n'étaient pas justifiées, car si le contribuable dissimulait des recettes, il n'y avait pas de montage destiné à égarer l'administration¹¹⁰⁷.

¹¹⁰⁶ Par exemple, CE, 3 juin 1988, req. n° 25062, *RJF* 8-9/88, n° 1038.

¹¹⁰⁷ CE, 7° et 9° sous-sect., 4 décembre 1985, req. n° 42682, *RJF* 2/86, n° 139.

1042. Comme le soulèvent les conclusions de L. Vallée, l'administration par ce biais a commis deux erreurs distinctes qui constituent une grave irrégularité dans l'infliction de pénalités abusives¹¹⁰⁸ mais trouvent une excuse dans l'attitude du contribuable.

Dans ce cas, la responsabilité globale de l'administration fiscale couvre la responsabilité personnelle du vérificateur qui ne peut être engagée à raison de l'absence d'intérêt personnel ou de la commission d'une infraction pénale.

Malgré la remarque tenant à son comportement inacceptable par lequel « *il a certainement été irrité par l'attitude du contribuable et par les difficultés qu'il a rencontrées, et qu'il n'a pas hésité en conséquence à sanctionner très lourdement le contribuable, au prix d'une erreur de droit assez flagrante en ce qui concerne les pénalités*¹¹⁰⁹ », cette faute n'est pas de nature à engager sa responsabilité, ce qui, doit-on le préciser demeure fortement regrettable.

1043. Nous pouvons constater l'étendue de l'appréciation souveraine des juges du fond sur la nature de la faute susceptible d'engager la responsabilité de l'administration fiscale.

L'insuffisance de ce recours tient ici de l'absence de réparation effective du préjudice subi par le contribuable.

b. Le regard du juge pénal sur les fautes commises dans la répression du délit de fraude fiscale

1044. En vertu de l'effet des actes non détachables de la procédure pénale, lorsque le contribuable demande la réparation des fautes commises par l'administration dans la mise en œuvre de la répression du délit de fraude fiscale, il appartient à la juridiction judiciaire d'examiner l'action en indemnisation¹¹¹⁰.

Si le particularisme de l'action en responsabilité est appuyé devant le juge administratif, les juridictions judiciaires traitent de manière traditionnelle cette matière en la rapprochant du droit commun.

La Cour de cassation eut l'occasion de rappeler très tôt et ce, dès 1872 que « *le principe de la responsabilité écrit dans les articles 1382 et 1384 du Code civil s'applique*

¹¹⁰⁸ L. VALLEE, L'administration commet-elle une faute lourde en infligeant illégalement au contribuable des pénalités triplant le montant du redressement et entraînant la faillite de l'entreprise ?, *BDCF* 1/03, n° 11.

¹¹⁰⁹ L. VALLEE, art. préc.cit.

¹¹¹⁰ T. confl., 5 juin 1972, *Rec. Lebon*, p. 948.

*même aux administrations*¹¹¹¹ » et cette position fût corroborée par la doctrine tout en rappelant que ces règles s'appliquaient en l'absence de texte formel dérogeant au droit commun¹¹¹².

La juridiction judiciaire, malgré ce rapprochement des traitements de l'action en responsabilité, n'a consenti pendant un moment à condamner l'Etat qu'en présence « *d'acte de malice ou de mauvaise foi ou d'une erreur grossière équivalente au dol*¹¹¹³ ».

1045. En matière de répression de la fraude fiscale, la mise en cause de la responsabilité des services fiscaux peut être retrouvée à différents stades précédant la saisine du juge pénal.

Il a été reconnu que les fautes commises du fait ou à la suite d'un dépôt de plainte ne sont pas détachables de la procédure pénale et qu'ainsi, les conséquences dommageables qui en résultent sont appréciées au cas par cas par l'autorité judiciaire¹¹¹⁴.

Le juge judiciaire se voit également compétent pour juger des fautes concernant les documents annexes liés au dépôt de plainte¹¹¹⁵.

La faute de l'administration peut résulter du déroulement des opérations de perquisitions.

Il a ainsi été admis que le détournement de procédure dans le cadre du contrôle de l'impôt relevant de la compétence du juge judiciaire, est constitutif d'une faute lourde engageant la responsabilité de l'Etat¹¹¹⁶.

2. Le plaidoyer en faveur d'un assouplissement des conditions de la mise en cause de la responsabilité de l'administration fiscale

1046. Le contentieux de la responsabilité de l'administration fiscale restera marginal par rapport au contentieux de l'assiette tant que les contraintes de l'action en responsabilité demeureront aussi pesantes et inadaptées pour le contribuable.

Cette forme de recours trouve pourtant une place de choix dans l'analyse de la légitimité de l'action fiscale car nous ne pouvons entièrement nous reposer sur le contrôle

¹¹¹¹ Cass. crim., 15 juin 1872.

¹¹¹² D. adm. 13 O-7231 n°11, 10 août 1998.

¹¹¹³ Cass. com., 28 mars 1960, Cass., 3^e partie n° 116, p. 106.

¹¹¹⁴ CE, 11 avril 1990, req. n° 82195, *Dr. fisc.*, 1990, n° 40, comm. 1779.

¹¹¹⁵ CE, 24 février 1986, req. n° 40031, *Dr. fisc.*, 1986, n° 42, comm. 1769, concl. O. Fouquet.

¹¹¹⁶ TGI Paris, 18 novembre 1987, req. n° 47677, *Dr ; fisc.*, 1988, n° 26, comm. 1362.

hiérarchique interne et notamment comme nous avons déjà eu l'occasion de le soulever, dans l'infliction des sanctions administratives de la fraude fiscale.

1047. La rengaine touchant à une administration « *toute puissante* » qui porte atteinte de manière injustifiée et fréquente aux droits du contribuable doit trouver, par ce contentieux, un ultime couplet.

Comme le souligne E. Kornprobst, « *la reconnaissance d'une faute commise par l'administration, avec toute la solennité que véhiculent des mots comme 'faute', 'responsabilité' ou 'préjudice matériel et moral', est de nature à rappeler, à l'occasion, aux pouvoirs publics que les contribuables, à supposer même qu'ils n'aient pas respecté toutes leurs obligations fiscales, peuvent continuer à croire qu'ils sont traités par le fisc, sans haine et sans négligence*¹¹¹⁷ ».

Or, l'émergence du contentieux de la responsabilité, comme le montre l'analyse de la jurisprudence, permet de mettre en exergue des dysfonctionnements réels de l'activité administrative à tous les niveaux.

1048. La nécessité de favoriser le recours en responsabilité s'accroît lorsque la faute de l'administration touche la mise en œuvre d'une procédure de sanction.

A ce titre, les juges ont déjà été amenés à reconnaître une faute lourde de nature à engager la responsabilité de l'administration lorsqu'elle applique à tort une procédure de rectification d'office alors que la comptabilité ne comportait que quelques irrégularités mineures tout en surestimant, de son propre aveu, les bases reconstituées d'environ 75% par erreur sur les taux de pertes sur achats et le montant des commissions sur vente, et en tardant à reconnaître ses erreurs alors que des actes de poursuites étaient déjà engagés contre le contribuable¹¹¹⁸.

Une responsabilisation accrue des services fiscaux dans ce domaine permettrait alors de limiter la survenance de ce genre d'abus et de relégitimer le processus de sanctions.

1049. Excepté la détermination de la faute engageant la responsabilité de l'administration, les contraintes de l'action en responsabilité touchent à la démonstration que doit faire le contribuable du lien de causalité entre la faute et le dommage¹¹¹⁹.

¹¹¹⁷ E. KORNPROBST, Responsabilité de l'administration fiscale, *JurisClasseur Procédures fiscales*, 1994, fasc. 765.

¹¹¹⁸ CE, 8^o et 9^o sous-sect., 13 octobre 1999, *Queyroi*, req. n^o 18159, *RJF* 12/99, n^o 1590.

¹¹¹⁹ CE, 26 juillet 1992, req. n^o 75558, *Dr. fisc.*, 1992, n^o 48-49, comm. 2290.

Les juges exigent en la matière un rapport direct de cause à effet au sein duquel la faute du contribuable ne doit pas s'intercaler.

Là encore, l'appréciation de cette dernière peut être source de critique comme en témoigne un arrêt du conseil d'Etat en date du 8 juillet 1988¹¹²⁰.

En l'espèce, il s'agissait de faire prévaloir des indications erronées contenues dans une instruction susceptible en principe d'engager la responsabilité pour faute de l'administration. Or, le fait dans le même temps pour le contribuable de ne pas avoir respecté ses obligations déclaratives le prive du droit d'invoquer une faute de même nature commise par le service.

Ainsi, « *les deux fautes étant de même nature, la plus proche du dommage efface nécessairement la plus éloignée*¹¹²¹ » et fait obstacle à l'indemnisation.

1050. Il est indéniable que cette solution fait preuve de sévérité car dans cette affaire, l'administration avait bien été directement la cause du redressement.

L'on peut craindre alors que le juge se serve des différentes opportunités pour refuser l'indemnisation alors qu'effectivement le contribuable y avait droit et ce, afin de pas jeter un important discrédit sur l'action administrative.

1051. L'importance de la faute de l'administration, devrait, quoi qu'il en soit, être toujours retenue par le juge car la négligence du contribuable ne saurait en rien justifier celle de l'administration.

Section 2. Les couvertures de l'action administrative fiscale

1052. L'analyse de la structure du contentieux fiscal fait apparaître des limites intrinsèques aux débats.

Si une partie du procès fiscal tend à favoriser le contribuable en lui permettant par exemple, d'invoquer la doctrine afin de faire prévaloir sa sécurité juridique sur la légalité, certains aspects aux suites plus redoutables mettent en avant des prérogatives exorbitantes de l'administration fiscale.

Venant rompre l'égalité des armes qui prévaut devant les juges, ces mécanismes concourent à venir renforcer la position de l'administration en lui ouvrant, selon une partie de la doctrine, un véritable droit de repentir¹¹²².

¹¹²⁰ CE, 8 juillet 1988, req. n° 77118.

¹¹²¹ E. KORNPROBST, *art. préc. cit.*

Si à ce jeu inégal les droits du contribuable semblent fragilisés, la jurisprudence s'efforce de rétablir un équilibre.

1053. Les couvertures de l'action de l'administration fiscale touche la légitimation *a posteriori* de ces décisions (§1) et une faculté de régulariser ses choix tant de son propre chef qu'avec l'aide du législateur (§2).

§1. La légitimation des décisions de l'administration

1054. La légitimation des décisions de l'administration *a posteriori* est permise avec le mécanisme de la substitution de base légale (A) devant lequel les garanties du contribuable cèdent (B).

A. substitution de base légale

1055. L'utilisation de la substitution de base légale par l'administration fiscale est particulièrement remarquable en raison du fait que cette théorie ressort d'une création jurisprudentielle (1).

Elle assied la détermination du juge de l'impôt de ne pas voir la décision de l'administration annulée (2).

1. L'absence de fondement légal de la substitution

1056. La substitution de base légale apparaît comme une théorie développée en un dogme intouchable par le Conseil d'Etat¹¹²³ qui suscite les plus vifs remous.

Cette création prétorienne est qualifiée de « *joker contentieux*¹¹²⁴ » et permet à l'administration, *a posteriori*, de modifier le fondement juridique de la décision attaquée par le contribuable.

Cette faculté ouverte à l'administration se différencie, d'un point de vue terminologique, de la substitution de motifs en visant directement la base légale de l'acte¹¹²⁵.

¹¹²² D. RICHIER, *Les droits du contribuable dans le contentieux fiscal*, L.G.D.J, 1997, p. 353.

¹¹²³ G. AMEDEV- MANESME, substitution de base légale en cours de procédure et garantie du contribuable, *Droit et Patrimoine*, 2006, n° 154.

¹¹²⁴ M.C BERGERES, La substitution de base légale : un joker contentieux de l'administration fiscale, *Procédures*, 2002, n°6, p.3.

1057. Le caractère spectaculaire de ce droit pour l'administration découle du fait que malgré ses conséquences contentieuses redoutables, il ne trouve comme fondement juridique qu'une décision du Conseil d'Etat¹¹²⁶ qui fût la base de prolongements importants.

La justification première de cette ouverture à la réception de nouvelle base légale au sein du contentieux et ce, à tout moment de la procédure résulte du principe selon lequel « *l'administration, qui ne peut renoncer au bénéfice de la loi fiscale, est en droit de substituer (le fondement légal), en vue de justifier devant le juge de l'impôt le bien fondé des impositions litigieuses*¹¹²⁷ ».

1058. La mise à disposition de cet outil pour l'administration fiscale, en vue de « *sauver l'impôt* » de ses erreurs, traduit un déséquilibre manifeste au sein de la procédure contentieuse et paraît incompatible avec le principe de sécurité juridique.

Cependant, les nombreux atouts que la substitution de base légale représente tant pour l'administration que pour les juges ne laisse que peu de poids à cet argument.

En effet, si le devoir de l'administration est d'établir et de recouvrer l'impôt, l'annulation de la procédure ne ferait que retarder l'ordre naturel des choses.

Il convient alors d'attribuer à ce procédé certaines limites qu'il ne devra pas dépasser afin de ne pas porter atteinte irrémédiablement au droit du contribuable.

1059. La substitution de base légale suscite l'intérêt de la doctrine en raison de l'absence de fondement légal régissant cette procédure.

La tolérance de l'absence de légalité de ce mécanisme résiderait dans l'intervention du juge et justifierait ainsi qu'une telle substitution soit impossible en dehors du cadre juridictionnel.

Dans les conclusions rendues sur la décision du 6 décembre 1996¹¹²⁸, J. Arrighi de Casanova relevait à ce titre que « *tout le mécanisme de la substitution de base légale repose sur l'idée qu'elle joue dans le cadre de la phase contentieuse au cours de laquelle c'est le caractère contradictoire devant le juge qui pallie l'absence de débat sur le point en question avant la mise en recouvrement*¹¹²⁹ ».

¹¹²⁵ Le changement de motifs peut cependant entraîner une modification de la base légale si ceux-ci sont incompatibles, CAA Paris, 30 décembre 1993, *Raoul Laurent*, n° 91-653, *Dr.fisc.*, 1994, n° 40, comm. 1675.

¹¹²⁶ CE, 27 juillet 1936, *Min. des finances c/ X*, *Rec. Lebon*, p. 871.

¹¹²⁷ CE, 7° et 8° sous-sect., 7 décembre 1981, req. n° 16576, *RJF* 2/82, n° 123.

¹¹²⁸ CE, 6 décembre 1996, *Joseph*, req. n° 156003, *RJF* 1/97.

¹¹²⁹ J. ARRIGHI de CASANOVA, concl. CE, 6 décembre 1996, *BDCF* 1/97, n° 18.

L'honneur du principe du contradictoire paraît de ce fait « *saine et sauve* » et participe à démontrer que la réalité de la substitution de base légale ne prive le contribuable d'aucune garantie en matière de procédure d'imposition¹¹³⁰.

Par delà même, le juge de l'impôt pousse son raisonnement encore plus loin en estimant que ce procédé est compatible vis à vis de l'obligation qui est faite à l'administration de révéler l'origine des renseignements que le service a obtenu avec l'exercice de son droit de communication¹¹³¹.

1060. Les différents prolongements tendent cependant à affaiblir la légitimité de ce mécanisme en l'éloignant de son fondement initial par de nombreuses contradictions. De surcroît, et comme le souligne P. Collin, c'est sur la base d'un postulat que les juges acceptent que la base légale utilisée pour le rehaussement ne soit pas prévu initialement au sein de la notification¹¹³².

Le rôle du juge n'apparaît donc pas comme une explication de l'utilisation de la substitution mais comme une conséquence de sa survenance dans le procès.

Le « *droit de repentir* » de l'administration souffre indéniablement d'une légitimité qui ne peut être que remise en cause.

Là encore, la nécessité de percevoir l'impôt apparaît comme une fin justifiant les moyens.

2. La détermination du juge de l'impôt

1061. La principale conséquence attachée à la substitution de base légale est qu'elle permet à l'administration de ne pas voir sa décision annulée.

En effet, la couverture des irrégularités n'entraîne pas la reprise de la procédure : l'administration peut poursuivre son processus d'imposition en vidant de toute substance les garanties légales du contribuable.

Pour ce faire, le juge va neutraliser les erreurs de l'administration en évitant une sanction contentieuse pour l'administration.

La poursuite de la procédure n'entraîne pas pour autant la régularisation de ses erreurs et en ce sens, le juge se contente de ne pas censurer les vices¹¹³³.

¹¹³⁰ CE, sect., 13 décembre 1991, *Sté ASET*, req. n° 65940 et n° 66868, *RJF* 1/92, n°123, préc. cit.

¹¹³¹ CE, 9° et 10° sous-sect., 23 avril 2008, *SA Kraft Foods France*, req. n° 271853, *RJF* 7/08, n° 863.

¹¹³² P. COLLIN, concl. sur CE, 1^{er} décembre 2004, *Télécom Transpac*, req. n° 250344, *BDCF* 2/05, n° 24.

¹¹³³ J.J ISRAEL, *La régularisation en droit administratif français, Etude sur le régime de l'acte administratif unilatéral*, L.G.D.J., 1981, p. 130.

1062. Cette neutralisation permise des vices de procédure va conduire le Conseil d'Etat à condamner de manière solennelle le principe de l'estoppel en droit fiscal par un avis du 1^{er} avril 2010¹¹³⁴.

En effet, sa réception conduirait directement à s'interroger « *sur la pertinence du fondement de la faculté de substitution de base légale si bien ancrée dans notre procédure fiscale*¹¹³⁵ » même si la réflexion mérite quand bien même d'être lancée.

En l'espèce, il appartenait aux juges de trancher sur l'applicabilité du principe posant, de manière communément admise, l'interdiction de se contredire au détriment d'autrui.

L'estoppel véhicule un devoir de cohérence et de loyauté vis à vis de la partie adverse et les difficultés rencontrées tenaient à sa transposition aux relations entretenues par le contribuable avec l'administration fiscale.

1063. Après avoir reformulé la problématique qui consiste à « *savoir s'il existe, en contentieux fiscal, une règle générale de procédure en vertu de laquelle une partie ne pourrait, après avoir adopté une position claire ou un comportement non ambigu sur sa future conduite à l'égard de l'autre partie, modifier ultérieurement cette position ou ce comportement d'une façon qui affecte les rapports de droit entre les parties et conduise l'autre partie à modifier à son tour sa position ou son comportement, règle relevant dans certains systèmes juridiques du principe dit de l'estoppel, issu à l'origine du droit anglais* », le Conseil d'Etat a fait prévaloir la nature objective du contentieux fiscal, autrement dit la conformité de l'imposition contestée à la loi fiscale en vigueur au moment où la décision a été prise.

Les juges refusent encore un fois de se sentir liés aux positions de l'administration et encore moins par un acquiescement en droit¹¹³⁶, en raison du fait d'être les seuls à pouvoir effectivement appliquer le « *bon droit* » lors du procès.

1064. Cette faculté de rétractation ainsi offerte par les juges permet alors de manière concrète de rétablir une imposition à la suite de son dégrèvement¹¹³⁷.

Sous réserve des règles de prescription et d'une information suffisante du contribuable, l'administration fiscale va pouvoir reprendre la procédure d'imposition initiale.

¹¹³⁴ CE, Avis, 9^o et 10^o sous-sect., 1^{er} avril 2010, *SAS Marsadis*, req. n^o 334465, *RJF* 6/10, n^o 632.

¹¹³⁵ P. NEAU-LEDUC, Exclusion de l'estoppel, *Revue des contrats*, 2010, n^o3, p. 961.

¹¹³⁶ CE, sect., 5 octobre 1973, req. n^o 82836.

¹¹³⁷ CE, plén., 8 avril 1991, *Pigeon*, req. n^o 67938, *RJF* 5/91, n^o 652.

Cette contradiction met en cause la légitimité de cette pratique sur laquelle P. Collin remarque « *le caractère extrêmement prétorien de cet ersatz de contradictoire qui ne trouve aucun fondement légal dans le LPF*¹¹³⁸ ».

Il convient alors d'analyser le raisonnement des juges autour d'un fait établi, l'application de la loi fiscale.

Le changement de position de l'administration ne porte pas un préjudice supplémentaire au contribuable qui demeure contraint de se soumettre à ses dispositions.

B. L'absence de véritables garanties juridictionnelles

1065. La reconnaissance de la validité du mécanisme de substitution sur un plan juridictionnel affaiblit les droits et les garanties du contribuable jusqu'alors reconnus en matière de procédure **(1)**.

Afin de dépasser ces difficultés et asseoir la légitimité de cette théorie, il faut s'appuyer sur l'objectif qu'elle poursuit, le respect des prescriptions de la loi fiscale **(2)**.

1. Les limites effectives des garanties du contribuable

1066. Les conditions de la mise en œuvre de la substitution de base légale, bien qu'entourée de certaines garanties, ne saurait satisfaire raisonnablement à la définition d'un régime protecteur du contribuable.

Ainsi, bien que le juge l'insère seulement à l'intérieur d'un même litige¹¹³⁹, il ne fait aucun doute que ce mécanisme porte atteinte aux droits procéduraux.

Pour se convaincre de l'inverse, il n'hésite d'ailleurs pas à affirmer que « *ladite substitution de base légale n'est pas, en tout état de cause, contraire aux dispositions de l'article 6§1 de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'Homme et des libertés fondamentales*¹¹⁴⁰ » alors même, est-il besoin de le rappeler, que ce même article ne trouve pas à s'appliquer au contentieux fiscal.

¹¹³⁸ P. COLLIN, Le principe de l'estoppel est-il applicable en droit fiscal français ?, *BDCF* 6/10, n° 69.

¹¹³⁹ CE, 8° et 3° sous-sect., 20 juillet 2007, *Hupel*, req. n° 292550, *RJF* 11/07, n° 1189.

¹¹⁴⁰ CE, 8° et 9° sous-sect., 13 octobre 1999, *J. Pujos*, req. n° 186135, *RJF* 12/99, n° 1600.

1067. Ce procédé est imparable pour le contribuable, l'administration fiscale ayant jusqu'à la possibilité de formuler une substitution de base légale devant le juge à titre subsidiaire¹¹⁴¹.

Ce droit permet alors au juge d'écarter la première base légale au profit de la seconde si celle-ci justifie effectivement un rehaussement.

Si le juge était amené à refuser ce raisonnement, l'administration fiscale serait alors mise en demeure de reprendre la procédure mais dans la limite de son droit de reprise.

Or là encore, ce dispositif influe sur ce principe et notamment au regard de l'article L. 189 du LPF qui prévoit que « *la prescription est interrompue par la notification d'une proposition de rectification* ».

1068. Il faut alors s'entendre sur la portée à donner à l'article L. 57 du LPF.

Si la doctrine administrative admet que la prescription n'est interrompue que par une notification satisfaisant aux règles légales de validité, que devrait-il se passer si la motivation se fonde sur une base légale erronée ?

La substitution de base légale devrait conduire à considérer la notification initiale comme n'étant pas irrégulière dans la mesure où le nouveau fondement légal se substitue au précédent.

Or, l'analyse de la jurisprudence témoigne d'une discordance à ce sujet.

Alors qu'une partie tend à consacrer qu'une notification interrompt le délai de prescription alors même qu'elle a été remplacée par une deuxième¹¹⁴², le Conseil d'Etat dans le même temps reconnaît que le défaut de motivation ôte la valeur interruptive de la notification¹¹⁴³.

Selon G. Amédée-Manesme, la question à se poser est la suivante : « *peut-on maintenir le principe selon lequel une insuffisance de motivation vicie la notification de redressement et n'interrompt pas la prescription, tout en continuant à affirmer qu'il est possible de changer de fondement légal au cours de la procédure administrative ?* »

Ces incohérences successives découlant du droit « *de repentir* » de l'administration fiscale place le contribuable dans une situation imprévisible tout au long de la phase juridictionnelle¹¹⁴⁴ et porte ainsi atteinte aux règles de prescription.

¹¹⁴¹ CE, 8^o et 9^o sous-sect., 3 octobre 1994, *Sandrini*, req. n^o 115459, *RJF* 11/94, n^o 1247.

¹¹⁴² CE, 19 mars 1975, req. n^o 89867, *RJF* 5/75, n^o 239

¹¹⁴³ CE, 12 février 1992, *Besson*, req. n^o 69324, n^o 69325, n^o 79965 et n^o 79966, *RJF* 4/92, n^o 556.

¹¹⁴⁴ CE, 7^o et 9^o sous-sect., 6 février 1981, req. n^o 14583, *RJF* 4/81, n^o 307.

1069. Le juge judiciaire pour sa part et en matière de procédure de rectification contradictoire, a tranché en faveur d'une solution plus raisonnable pour le contribuable.

Selon une jurisprudence établie, la Cour de cassation semble limiter la substitution de nouveaux motifs par l'administration fiscale en considérant comme irrégulière la procédure au sein de laquelle apparaissent des éléments qui ne figuraient pas dans la notification¹¹⁴⁵.

Le juge judiciaire porte alors une attention particulière sur l'article L. 57 du LPF en considérant que le caractère contradictoire de l'instance ne suffit pas à préserver les garanties du contribuable.

L'interruption de la prescription ne peut donc se réaliser que par le biais de l'envoi d'une nouvelle notification.

Contrairement au Conseil d'Etat, la Cour retient que « *si l'administration est en droit de retenir un autre motif que celui indiqué dans la notification de redressement, c'est à la condition d'en avoir avisé le contribuable par une nouvelle notification, lui ouvrant ainsi un nouveau délai pour en discuter le bien-fondé et en apprécier les conséquences* ».

Cette interprétation stricte de la portée de l'article L. 57 du LPF permet de rétablir une égalité des armes au sein du contentieux destinée à ne pas bafouer le droit à la contestation de l'impôt du contribuable et de lui permettre d'en apprécier toutes les conséquences.

2. De la rupture d'égalité entre contribuable à la nécessité de l'encadrement du pouvoir discrétionnaire de l'administration fiscale

1070. L'utilisation de la substitution de base légale place les contribuables devant les juges dans une situation inégalitaire car la prescription pourrait faire barrage, dans certains cas, à ce que les services fiscaux poursuivent leur action.

Si a priori cette solution ne peut que satisfaire l'administration fiscale, incitée à être moins rigoureuse dans la procédure qu'elle va suivre sur le plan de la légalité, qu'en est-il alors de l'intérêt du contribuable ?

Il convient de remarquer que ce mécanisme concoure « *à l'efficacité et à la rentabilité du travail juridictionnel*¹¹⁴⁶ », mais qu'en est-il fondamentalement du rôle du juge en l'espèce qui rejette les moyens du contribuable sans autre explication que cette décision aurait dû être effectivement prise ?

¹¹⁴⁵ Cass. com., 8 décembre 1992, *Garandeaux et autres*, n° 1886 P, *RJF* 3/93, n° 462.

¹¹⁴⁶ J. M AUBY, Les moyens inopérants dans la jurisprudence administrative, *AJDA*, 1966, p. 5.

1071. Les motivations du juge à procéder de la sorte tendent, *in fine*, à la protection des droits fondamentaux du contribuable et c'est cela qu'il nous faut retenir.

En effet, la substitution de base légale qui doit s'interpréter comme une « *forme de substitution de motifs concernant les motifs de droit*¹¹⁴⁷ » doit s'analyser comme le support sur lequel va se baser l'administration fiscale pour imposer voire sanctionner.

Lorsque le juge s'autorise à accepter que la substitution soit opérée, il la subordonne, dans un premier temps, au respect des règles de procédure attachées au nouveau fondement légal.

La substitution d'une procédure d'imposition d'office à la procédure contradictoire en cours ne soulève pas de difficultés dans la mesure où celle-ci offre des garanties plus étendues au contribuable¹¹⁴⁸.

A l'inverse, la substitution d'une base légale qui entrainerait une procédure contradictoire en lieu et place d'une procédure d'imposition d'office, n'est pas possible après l'expiration du délai de prescription.

D'une manière générale, le nouveau motif justifiant l'imposition ne peut priver le contribuable de la faculté de saisir la CDI lorsqu'elle est compétente pour connaître de ce litige et si la question de fait qui lui est soumise conditionne le bien-fondé du motif invoqué par l'administration¹¹⁴⁹.

Le Conseil d'Etat reconnaît donc que les garanties procédurales sont attachées à la substitution de base légale proprement dite mais également dans les cas où l'administration se contenterait d'invoquer une condition différente mais issue du même texte, c'est à dire lors d'une substitution de motifs.

1072. Cette indication nous permet de préciser le degré d'intervention du juge : il se donne les moyens d'intervenir pour contrôler l'exercice du pouvoir discrétionnaire de l'administration.

¹¹⁴⁷ J.M PEYRICAL, Le juge administratif et la sauvegarde des actes de l'annulation : étude sur la neutralisation et la substitution de motifs, *AJDA* n°1, 1996, p.22.

¹¹⁴⁸ Dès lors que l'administration établit, selon la nouvelle base légale, que le contribuable était en situation d'imposition d'office, tout moyen tiré de la violation de la procédure contradictoire est inopérant ; CE, 9° et 7° sous-sect., 8 octobre 1986, req. n° 39097, *RJF* 12/86, n° 1052.

¹¹⁴⁹ CE, 9° et 10° sous-sect., 20 juin 2007, *min. c/ SA Ferette*, req. n° 290554, *RJF* 10/07, n° 1131.

Comme le souligne M.J Guédon, dès lors qu'elle dispose d'une certaine liberté dans l'élaboration des actes, le pouvoir du juge ne se situe pas sur le terrain de l'opportunité et il doit être en mesure d'apprécier la base légale et les différents motifs¹¹⁵⁰.

Il doit ainsi disposer d'une marge de manœuvre suffisante pour faire respecter le droit. Dès lors, il convient « *de ne pas trop remettre en cause ses méthodes, l'essentiel résidant sans doute dans les résultats qui, eux, ne sauraient être réellement contestés*¹¹⁵¹ ».

Le juge administratif demeure le juge de la légalité de l'acte pris par l'administration.

§2. La régularisation des positions de l'administration

1073. La régularisation des positions prises par l'administration fiscale au cours de la procédure d'imposition est ouverte par l'exercice du droit de compensation **(A)** et par le pouvoir du législateur de légitimer *a posteriori* les irrégularités qu'elle a commises **(B)**.

A. Une régularisation interne de l'erreur par l'exercice du droit de compensation

1074. L'utilisation du procédé de compensation permet à l'administration de « *ratrapper* » une matière imposable qui lui avait échappée ou bien encore intervenue à la suite de nouveaux éléments qu'elle n'avait pas pris initialement en compte.

Sa principale caractéristique découle du fait qu'elle va priver le dégrèvement auquel le contribuable aurait pu prétendre de droit.

1075. L'exercice du droit de compensation met en jeu l'équilibre des débats contentieux **(1)**.

Il a conduit le juge à préciser ses conditions de mise en œuvre en instaurant un devoir de loyauté **(2)**.

¹¹⁵⁰ M.J. GUEDON, Régularité interne de l'acte administratif et pouvoir de substitution du juge, *AJDA*, 1981, p. 443.

¹¹⁵¹ J.M PEYRICAL, *art. préc. cit.*

1. Un « permis de compenser¹¹⁵² » mettant en jeu l'équilibre des débats contentieux

1076. Le droit de compensation prévu à l'article L. 80 du LPF qui précise que « l'administration peut effectuer toutes les compensations entre l'impôt sur le revenu, l'impôt sur les sociétés (...) établis au titre d'une même année » au regard des exigences procédurales des articles L. 203 à L. 205 du LPF, est synonyme de l'exercice d'une prérogative de puissance publique, celle d'établir et de prélever l'impôt.

La singularité de ce mécanisme s'inscrit dans le fait que le contribuable peut également formuler une demande de compensation.

1077. Le Conseil d'Etat l'a différenciée de la substitution de base légale tout en rappelant sa portée dans une décision du 21 mars 1975¹¹⁵³.

En posant comme principe que « la demande de compensation présentée par l'administration devant le juge de l'impôt doit, si elle est reconnue fondée, être accueillie », il l'insère ainsi dans une démarche consistant à ce qu'elle fasse « l'objet d'une instruction contradictoire selon la procédure juridictionnelle de droit commun, mais n'implique pas qu'une procédure administrative comportant notamment une notification de redressement doive être préalablement engagée ».

L'équilibre du contentieux juridictionnel mais également le respect des droits de la défense vont alors dépendre des conditions d'application effectives de la compensation.

Or, les garanties mises à disposition par les juges témoignent avec vivacité de la force de ce pouvoir pour l'administration qui permet d'affecter « par la voie de la compensation, aux règlements d'impositions dus par un contribuable les sommes versées par celui-ci en paiement d'un autre impôt dont il n'était, en réalité, en tout ou partie, pas redevable et qui se trouvent ainsi disponibles¹¹⁵⁴ ».

¹¹⁵² F. MAUGET, *Compenser n'est pas jouer*... Du droit de compensation en matière fiscale, *Dr. fisc.*, 2010, n° 11, comm. 224.

¹¹⁵³ CE, sect., 21 mars 1975, req. n° 87573, préc. cit.

¹¹⁵⁴ CE, 9° et 8° sous-sect., 12 octobre 1994, *Sté Provence Balais*, req. n° 78827, JurisData n° 1994-051206, *Dr. fisc.*, 1995, n° 20, comm. 1095.

1078. En matière de recouvrement, on doit constater que la prérogative accordée au comptable public transcende les dispositions législatives en raison notamment du fait de l'ignorance pendant longtemps par le LPF de cette faculté¹¹⁵⁵.

En ce qui concerne la détermination de l'assiette, elle ne laisse subsister pas plus de garanties au contribuable tant au regard des pouvoirs exorbitants de l'administration que des atteintes portées au respect du principe du contradictoire et aux règles de la prescription.

1079. L'exercice du droit de compensation est admis dans la procédure administrative d'établissement de l'impôt par l'article L. 80 du LPF et lors du stade contentieux grâce à l'intervention de l'article L. 203 du LPF.

Si son application au sein de cette première procédure ne pose pas trop de difficultés du fait notamment que le contribuable peut également s'en servir contre l'administration, des difficultés surgissent lors de son intervention en cours d'instance.

Comme le soulignait J. Arrighi de Casanova dans ses conclusions sur une décision d'assemblée plénière du 28 juin 1991¹¹⁵⁶, la compensation est « *une arme redoutable entre les mains de l'administration* » devant laquelle cèdent les droits du contribuables.

1080. Le juge ne sollicite pas de procédure administrative préalable car comme nous l'avons vu, le caractère contradictoire devant lui présente un caractère suffisant.

Or, cette solution a pour effet de priver le contribuable de la saisine de la CDI, élément pourtant accordé lors du mécanisme de la substitution de base légale.

De surcroît, cette dispense accentue ces effets pervers lorsque l'administration soulève la compensation au stade de l'instruction de la réclamation préalable : le contribuable ne pourra donc répondre à ces nouvelles rectifications que s'il porte l'affaire devant le juge.

Enfin, et c'est en cela le principal intérêt de ce mécanisme pour l'administration, la compensation peut être demandée alors même que le délai de prescription a expiré selon l'article L. 203 du LPF.

Elle porte ainsi indéniablement atteinte à la sécurité juridique du contribuable et met en exergue la conception que l'administration porte de la loyauté des débats.

¹¹⁵⁵ En effet, c'est la loi de finances rectificative pour 2008 n° 2008-1443 qui a introduit l'article L. 257 B du LPF en permettant au comptable public d'affecter au paiement des impôts dus par un redevable, les dégrèvements, remboursements et autres restitutions d'impôt. Le législateur a ainsi souhaité mettre un terme à la jurisprudence qui interdisait la compensation entre les impôts n'intervenant pas dans le même budget.

¹¹⁵⁶J. ARRIGHI de CASANOVA, concl. sur CE, plén., 28 juin 1991, *min. c/ Sté Blumet et fils*, req. n° 63066, *RJF* 8-9/91, n° 1073.

Le contribuable n'est cependant pas dépourvu de toute garantie face à ce droit de l'administration.

Ce constat découle notamment de la position du Conseil d'Etat au sein de la décision *Sté SAEM Reims Développement*¹¹⁵⁷

2. L'instauration d'une obligation minimale de loyauté

1081. Le Conseil d'Etat, de la même manière dont il a procédé pour la substitution de base légale, a encadré les conditions de la mise en œuvre du droit de compensation.

Ces garanties sont retrouvées principalement dans l'emploi de la notion « *d'abstention délibérée* » qui permet de réinstaurer le caractère que doit revêtir dans son ensemble le débat fiscal.

Le juge apprécie les circonstances dans lesquelles interviennent le droit de compensation de l'administration et tend à une approche assez rigoureuse des conditions permettant la recevabilité de ce moyen.

1082. Le Conseil d'Etat se réfère à une interprétation restrictive de l'article L. 203 du LPF qui, rappelons-le, dispose que « *lorsqu'un contribuable demande la décharge ou la réduction d'une imposition quelconque, l'administration, peut, à tout moment de la procédure et malgré l'expiration des délai de prescription, effectuer ou demander la compensation dans la limite de l'imposition contestée, entre les dégrèvements reconnus justifiés et les insuffisances ou omissions de toute nature constatées dans l'assiette ou le calcul de l'imposition au cours de l'instruction de la demande* ».

Il fait découler une « *contrainte chronologique*¹¹⁵⁸ » de ce constat en le positionnant avant la réclamation préalable et de son examen par la juridiction.

Ainsi, et si de manière délibérée pendant les opérations de contrôle, l'administration s'est refusée de soumettre un élément à la taxation, il ne saurait revenir sur sa position devant le juge.

1083. Cette difficile opération de la délimitation des intentions des parties permet de tempérer les atteintes aux règles de la prescription mais également de stabiliser les garanties procédurales du contribuable.

¹¹⁵⁷ CE, 8^o et 3^o sous-sect., 18 mai 2009, *min. c/ Sté SAEM Reims Développement*, RJF 8-9/09, n^o 769.

¹¹⁵⁸ F. MAUGET, *art. préc. cit.*

Cette limite au droit de compensation découle de la volonté même du législateur et de la portée que les juges accordent au terme de « *constat* ».

Cet travail est fondamental dans l'analyse des rapports entretenus entre l'administration fiscale et le contribuable car « *la loyauté qui doit présider (...) ne participe pas seulement au respect des droits de la défense organisés par les textes et forgés au fil du temps par la jurisprudence : elle constitue l'horizon d'un droit fiscal moderne et accroît l'acceptabilité de l'impôt par le citoyen*¹¹⁵⁹ ».

B. La régularisation des erreurs de l'administration par le législateur

1084. Les lois de validation caractérisent le mécanisme de régulation fiscale.

Cette légitimation a contre coup de l'action administrative, nécessaire pour son efficacité et qui n'a pu être appréhendée en amont, constitue le principal obstacle juridictionnel échappant à la maîtrise du juge.

Cette pratique qui n'est pas exempte de critiques **(1)**, produit des effets différents sur la procédure selon le moment leur intervention **(2)**.

1. Les controverses du l'utilisation des lois de validation sur le déroulement du procès fiscal

1085. Selon D. Richer, « *la validation législative constitue certainement le mode de régularisation le plus controversé, en ce qu'il constitue pour l'administration un procédé lui permettant de purger après coup d'un vice l'affectant, un acte dont elle est l'auteur et qui, bien souvent a été reconnu comme tel par le juge, en faisant disparaître après coup l'irrégularité*¹¹⁶⁰ ».

En effet, la pratique des validations fiscales a mauvaise presse pour la doctrine qui considère qu'elle a pour conséquences tant de prévenir l'annulation de l'acte de l'administration fiscale qui pourrait intervenir avec l'intervention du juge que de limiter les effets de la décision juridictionnelle.

¹¹⁵⁹ F. MAUGET, art. préc. cit.

¹¹⁶⁰ D. RICHER, *Les droits du contribuable dans le contentieux fiscal*, op. préc. cit.

Du point de vue du contribuable, celui-ci court donc un risque qui n'est pas mesurable au début de sa contestation et qui se transforme en « *hasard malencontreux*¹¹⁶¹ » lors du procès fiscal.

1086. Malgré l'interdiction posée par l'article 2 du Code civil qui prévoit que « *la loi ne dispose que pour l'avenir ; elle n'a point d'effet rétroactif* », la pratique en droit fiscal, manifestement contraire, fait donc l'objet d'attaques légitimes.

Le développement trop important des validations législatives, en raison de leur imprévisibilité, « *nuisent à la crédibilité des autorités juridictionnelles*¹¹⁶² » et donnent à la France « *l'image d'une république bananière*¹¹⁶³ ».

En effet, si cette faculté est encadrée notamment par l'intérêt général, il n'en résulte pas moins qu'elle a vocation à endiguer l'illégalité pendante d'un texte réglementaire déjà appliqué ou tout du moins applicable.

On peut alors se surprendre de la conciliation qui est ainsi réalisée entre le fait de mettre en échec une situation de droit qui sanctionnerait la décision illégale prise par l'administration et la perte de l'imposition que constituerait l'intérêt général et ce, d'autant plus au regard des nombreuses lois de validation qui sont censurées par le Conseil constitutionnel en raison de la rupture d'égalité entre contribuables.

1087. La « *fausse vertu* » de cette pratique se pare alors du fait qu'elle permet de fixer le point de départ d'une nouvelle règle mais il n'en demeure pas moins qu'elle constitue un moyen de religitimer une pratique administrative qui n'aurait pas due avoir lieu d'être.

2. Les effets des lois de validation sur la procédure juridictionnelle

1088. Le Conseil d'Etat se refuse de voir une rupture d'égalité entre les contribuables lors de l'intervention d'une loi de validation en cours de contentieux.

En effet, en considérant dans une décision du 19 mars 1986¹¹⁶⁴ que « *le moyen tiré de ce que l'assujettissement (...) à des cotisations de taxe professionnelle fixées, dans les conditions prévues par ces lois consacrerait une répartition inégale de la taxe entre les entreprises, selon l'importance de la valeur ajoutée produite, et porterait ainsi atteinte au principe*

¹¹⁶¹ X. MONDESERT, Hasard et contentieux fiscal, *Gazette du Palais*, 2001, n° 47, p. 21.

¹¹⁶² E. MIGNON, Validations législatives : vers l'équilibre jurisprudentiel ?, *RJF* 2/00, p. 90.

¹¹⁶³ O. FOUQUET, La rétroactivité des lois fiscales, *Rev. adm.*, 1994, n° 278, p. 140.

¹¹⁶⁴ CE, 9° et 8° sous-sect., 19 mars 1986, *Sté mécanique de l'Est*, req. n° 49261.

d'égalité devant l'impôt est inopérant », le juge exclut de son contrôle les effets de la validation au regard de la Constitution même s'il tient compte des atteintes portées au droit garanti par l'article 1^{er} du premier protocole additionnel¹¹⁶⁵.

1089. De manière plus pragmatique, une validation législative pourra influencer sur le déroulement du procès en raison du moment de son intervention.

La question est alors de savoir si la décision illégale de l'administration a déjà fait l'objet d'un recours ayant l'autorité de la chose jugée.

Dans ce cas, les effets de la loi de validation n'interviendront que pour limiter les effets de la jurisprudence à venir mais dans la situation inverse¹¹⁶⁶, ils contraindront le juge à censurer ce premier jugement, quand bien même était-il conforme au droit en vigueur.

La limite des effets rétroactifs est donc retrouvée par la jurisprudence au sein de tous les jugements situés « *en dernier ressort* ».

Elle tend *in fine* à modérer les conséquences de ces régularisations qui n'ont pour le contribuable, légitimement pas de raison d'être au moment de l'appréciation initiale de l'administration fiscale¹¹⁶⁷.

1090. La pratique des lois de validation peut créer un sentiment d'injustice exacerbé de la part du contribuable quant elle touche au déroulement même de la procédure de contrôle et aux mesures répressives qui sont prises consécutivement.

Au détriment du principe de non-rétroactivité des peines qui s'étend à toutes les sanctions ayant le caractère d'une punition, les dispositions législatives, qui n'ont que pour seule vocation de régulariser certains contrôles de l'administration fiscale, produisent des effets à l'encontre des contribuables qui peuvent se voir infliger des impositions, des pénalités et des intérêts de retard supplémentaires¹¹⁶⁸.

Cet élément échappe, encore une fois, à la maîtrise du juge qui ne peut alors que constater la toute puissance de l'administration dans sa faculté d'accapuration des faits fiscaux.

¹¹⁶⁵ CE, Avis, 27 mai 2005, *Provins*, req. n° 277975, *AJDA* 2005, p. 1455.

¹¹⁶⁶ La décision passée en autorité de force jugée ne peut être rétroactivement privé d'effet, Cass. com., 15 mai 1990, n° 88-14293, *Dr. fisc.*, 1990, n° 39 concl. n° 1681.

¹¹⁶⁷ J.P CAMBY, Coup d'arrêt aux validations législatives : limites constitutionnelles ou jurisprudentielles ?, *RDP*, 1996, n° 2, p. 323.

¹¹⁶⁸ CE, 9° et 8° sous-sect., 17 juin 1998, *Paco Rabanne*, *RJF* 8-9/98, n° 902.

Conclusion Titre 2

1091. Le traitement déséquilibré des contestations du contribuable s'impose comme une évidence, notamment de par les différentes prérogatives exorbitantes de l'administration fiscale lui permettant d'interférer sur la solution contentieuse.

Ces pouvoirs échappent à la maîtrise du juge qui n'est plus en mesure de renforcer de manière significative les droits et les garanties du contribuable.

1092. L'administration fiscale dispose, de manière certaine, de moyens juridiques disposés à favoriser la perception de l'impôt au détriment du respect d'autres principes.

Cette fin de recouvrement témoigne de toute la force de la légalité fiscale qui légitime cette démarche.

1093. La légitime répression de la fraude fiscale ne prend ici un terme définitif qu'avec la décision rendue par la juridiction ayant l'autorité de la chose jugée.

Elle va délier le rapport conflictuel entretenu par l'administration fiscale avec le contribuable qui ne pourra plus réapparaître sur ces questions, à savoir les mêmes impôts pour les mêmes périodes.

CONCLUSION

« L'homme qui, dans l'existence courante, est si peu enclin à la modestie, possède dans ses rapports avec le fisc une tendance naturelle à l'humilité. Dans ces circonstances particulières, il n'est pas fanfaron ; il ne majore jamais ni sa fortune ni ses revenus. Quelquefois, par excès de modestie, il les diminue. Parfois même, il les oublie. En termes techniques ou presque, on dit qu'il fraude¹¹⁶⁹ ».

1094. Quel vaste sujet que la fraude fiscale !

Si cette notion figure parmi les plus utilisées du vocabulaire juridique, il n'en reste pas moins qu'elle demeure encore l'une des moins bien circonscrites.

Instrumentalisée par des contribuables aguerris à la pression fiscale, elle revêt différentes formes qui compliquent indéniablement son accaparement par les pouvoirs publics.

La mesure de sa répression s'inscrit alors en ces termes.

En effet, comment apprécier la mise en œuvre d'une procédure adéquate à sa finalité, la lutte contre la fraude fiscale, en raison d'un champ d'application en perpétuelle mouvance ?

1095. La légitime répression de la fraude fiscale conduit à un constat retentissant de toutes les difficultés de cette matière : le législateur ne peut a priori s'emparer de toute la teneur des manquements fiscaux et par delà même assurer au contribuable une sécurité juridique pérenne à laquelle il est en droit de prétendre.

Il appartient alors à l'administration fiscale, institution de terrain, de qualifier *ab initio* les infractions et de les corriger en vue de percevoir l'imposition effectivement due.

La force du principe de la légalité de l'impôt constitue, pour le contribuable, une pierre d'achoppement contre laquelle un bon nombre de ces garanties cèdent.

L'administration, qui ne saurait renoncer au bénéfice de la loi fiscale, ne peut être freinée dans l'exercice de cette mission régaliennne par le contribuable, mais à la seule raison de ses propres agissements.

1096. L'analyse de la répression de la fraude fiscale transcende l'écueil de ce que l'on pourrait attendre de sa légitimité.

¹¹⁶⁹ M. POLTI cité par B. NAVATTE, La fraude et l'habileté en droit fiscal, D. 1951, p. 87.

Pour s'en convaincre, il suffit de se pencher sur l'équilibre des rapports entretenus par l'administration fiscale avec le contribuable et ce, dès l'élaboration de la norme fiscale.

Avec la doctrine administrative, le législateur perd le monopole de la création des situations de droit pour le contribuable.

La technicité de la matière fiscale et l'interprétation de ses normes le relèguent sur un plan secondaire, où il se voit, dans la plupart du temps, contraint d'agir de manière réactive afin de régulariser législativement les pratiques que l'administration a mise en œuvre.

Il s'agit alors d'une légitimation *a posteriori* des différentes techniques fiscales qui va concerner tant la naissance d'une obligation que sa répression.

Ce processus normatif particulier donne une place fondamentale au juge, organe premier de la régulation fiscale.

Si l'administration dispose et que le contribuable interprète, le juge quant à lui tempère les prétentions des parties afin de trouver une juste mesure entre les devoirs des uns et les garanties des autres.

1097. A la question de savoir si l'équilibre juridictionnel correspond alors à l'intérêt des contribuables, nous ne pouvons que tempérer cette réponse.

Il est certain que les juges participent au développement de garanties procédurales pour le contribuable mais ils ne sauraient, en outre, occulter les devoirs de l'administration fiscale.

Nous ne pouvons donc simplifier à l'extrême l'apport juridictionnel du traitement des contestations fiscales qui sous-tend, cependant, la démonstration d'une démarche cohérente.

D'une part, les juges pallient les carences du législateur dans la définition de l'infraction et portent une aide non négligeable à l'administration fiscale pour la détermination des contribuables « *fraudeurs* » en élaborant de grandes théories prétoriennes telles l'abus de droit, aujourd'hui codifié, ou bien encore l'acte anormal de gestion.

Ils apportent également leur concours pour l'application effective de sanctions en mettant en place des mécanismes procéduraux implacables pour le contribuable, qui amène, quoi qu'il en soit, à la perception de l'impôt comme avec le mécanisme de la substitution de base légale.

Dans le même temps cependant, et il convient de souligner au regard de l'apport remarquable de la jurisprudence, les juges tentent de canaliser les prérogatives de l'administration fiscale dans ses opérations de contrôle et d'infliction des sanctions fiscales en les rattachant à certaines garanties supérieures.

1098. Si le traitement du délit de la fraude fiscale ne peut faire l'objet de controverses en raison de l'intervention du juge pénal, gardien des libertés individuelles, il appartient alors au juge de l'impôt, juge de l'action administrative, de préserver le contenu des droits du contribuable face au pouvoir de l'administration fiscale.

1099. La légitime répression de la fraude fiscale, telle qu'elle ressort de ce processus, ne peut être exempte de toutes critiques.

L'intervention simultanée de tous ces différents acteurs tend, dans de nombreux cas, à des situations confuses voire paradoxales.

Par exemple, la mise en œuvre de la procédure d'imposition d'office qui correspond à un mécanisme de sanction premier du manquement fiscal tend à être tolérée par les juges dans des situations où le législateur ne l'a pas expressément prévu.

L'amalgame qui est ainsi réalisé entre l'établissement de l'impôt et la procédure de sanction participe au rejet de la réglementation fiscale par le contribuable.

Il convient alors de clarifier les différentes étapes du rehaussement qui contribueraient, par leur compréhension, à renforcer le consentement à l'impôt.

Une meilleure lisibilité des droits et des devoirs de chacun consoliderait l'assise du civisme fiscal.

1100. Si la réforme tenant aux pénalités fiscales s'inscrit dans cette logique simplificatrice, l'on se doit de poursuivre cette œuvre mais cette fois-ci, au sein même des procédures d'établissement et d'infliction des sanctions, et de compartimenter ce qui ressort du domaine répressif et ce qui ne l'est pas.

1101. L'étendue des pouvoirs de l'administration fiscale au sein de la répression de la fraude fiscale nécessite une revalorisation des droits du contribuable (§1) et conduit à repenser les fondements de la légitimité de ses prérogatives (§2).

§1. Vers un renforcement des garanties légales du contribuable

1102. L'analyse des composantes de la légitime répression de la fraude fiscale tourne autour d'une idée principale, celle de la conciliation des droits du contribuable et des prérogatives de l'administration fiscale.

Si notre travail a consisté à mettre en avant les garanties et les facultés de riposte du contribuable tout au long du processus d'imposition jusqu'à l'intervention du juge (A), il convient à présent d'envisager une solution plus offensive qui serait susceptible de contraindre tant le juge que l'administration fiscale, à savoir la reconnaissance constitutionnelle du principe de confiance légitime et le mécanisme de la question prioritaire de constitutionnalité (B).

A. Le constat d'une situation déséquilibrée entre le contribuable et l'administration fiscale

1103. Lorsque l'on aborde la notion de collaboration entre l'administration fiscale et le contribuable, on fait le plus souvent référence aux obligations de ce dernier.

Le caractère sincère et fidèle de la déclaration prédomine dans tous les débats.

Son aide à la réalisation des contrôle fiscaux suit de près mais qu'en est-il de l'attitude que l'administration se doit d'avoir ?

Hormis des déclarations de principe et la présence de quelques règles ponctuelles visant à délimiter le pouvoir discrétionnaire de l'administration fiscale, sur quels grands principes le contribuable peut-il s'appuyer pour tenir en échec l'action répressive de l'administration fiscale ?

On serait à même d'attendre *a minima* une obligation de loyauté des débats au sein de la procédure fiscale or, même cette perspective vole en éclats lorsqu'on la confronte à la théorie de la substitution de base légale.

1104. L'intérêt de pouvoir remettre en cause le bien-fondé des rehaussements du contribuable, dans la phase administrative, est réduit à néant lorsqu'elle fait usage de cette prérogative qui conduit à briser l'unité de la procédure fiscale.

Cette reconnaissance « *du droit de repentir* » de l'administration fiscale trouve, il est vrai, un corollaire avec la possibilité d'invoquer des moyens nouveaux pour le contribuable mais ne change en rien le fait qu'il vide de toute substance les garanties préalables du contribuable.

La discussion est viciée dans son principe et laisse un goût amer au contribuable qui a été incapable de faire prévaloir ses arguments en défense.

B. Une évolution possible des mécanismes de sanction de l'action administrative

1105. La première piste de réflexion concernant une meilleure responsabilisation des services fiscaux peut être soulevée par la consécration du principe de confiance légitime en droit français.

Une telle reconnaissance entraînerait les juges à confronter les positions initiales de l'administration à celles du contribuable et permettrait de sanctionner, de manière non équivoque, l'absence de loyauté des débats.

Sur un plan juridictionnel, ce mécanisme se traduirait par l'application du principe de l'estoppel.

Cette solution peut paraître présomptueuse mais n'a pourtant rien d'avant-gardiste au regard de son assise en droit international public et de sa réception par la Cour de cassation datant déjà de quelques années¹¹⁷⁰.

1106. Si une telle évolution est souhaitable, certains détracteurs n'oublieront pas de soulever la nature objective du contentieux fiscal qui paraît difficilement conciliable avec cette proposition.

Or le fait d'inscrire au sein de la Constitution le principe de confiance légitime amènerait les juges à opérer une conciliation nécessaire entre ce dernier et le principe de légalité de l'impôt, qui justifierait alors la présence d'un compromis juridique et d'un consensus sur la question.

1107. Dans un second temps et son importance n'est pas des moindres notamment au regard de sa médiatisation actuelle, la question prioritaire de constitutionnalité est prometteuse quant à la sanction des atteintes portées aux droits du contribuable.

Ce « *nouvel outil révolutionnaire*¹¹⁷¹ » de notre système juridique permet dès à présent, malgré l'absence de la reconnaissance d'une valeur constitutionnelle au principe de sécurité juridique, de contester les différents droits et libertés constitutionnels déjà attachés à la matière fiscale.

¹¹⁷⁰ Cass. 1^o civ., 6 juillet 2005, n^o 01-15912, Bull. civ. I, n^o 302.

¹¹⁷¹ B. TOULEMONT et H. ZAPF, La question prioritaire de constitutionnalité en droit fiscal, *Gazette du Palais*, 2010, n^o 58, p. 33.

1108. Applicable tant au principe régissant la procédure qu'aux sanctions fiscales et pénales, l'article 61-1 de la Constitution a vocation à inciter le justiciable à se tourner vers la protection que lui offrent les dispositions internes au détriment des principes communautaires et européens.

Ce recours permettrait ainsi de déjouer l'application de l'article 6§1 de la CEDH qui n'est pas applicable au contentieux fiscal et susciterait de nouveaux débats.

Cette évolution en pleine construction¹¹⁷², restreinte « à l'occasion d'une instance en cours de *jurisdiction* », permettra au Conseil constitutionnel de procéder aux arbitrages essentiels, qui gageons-le, conduiront à un nouvel éclairage des prérogatives de l'administration fiscale.

§2. L'assise d'un processus de régulation fiscale

1109. Les difficultés soulevées par l'analyse de la légitime répression de la fraude fiscale nous conduisent à un raisonnement particulier qui sort des rouages traditionnels de la production normative.

En effet, aborder la question de la légitimité de ce processus de sanction aboutit à différencier une double composante.

Nous devons mettre en exergue la légalité même de la prise de décision en raison du consentement de l'impôt et de l'intervention du législateur mais on se doit également de prendre en compte le consentement à l'impôt du contribuable, autrement dit sa volonté de se soumettre à l'obligation fiscale

Le meilleur moyen de combattre la fraude fiscale est encore de la prévenir.

Cette distinction justifie alors la mise en place d'un mécanisme régulateur particulier destiné à concilier les intérêts divergents en présence et où la règle de droit, à proprement parler, n'est plus l'unique fil conducteur des relations entre le contribuable et l'administration fiscale.

1110. La régulation fiscale ouvre un espace de liberté qui n'était jusqu'alors que peu consenti et permet à l'administration fiscale d'asseoir son partenariat avec le contribuable.

Cette notion, qui mérite d'être précisée **(A)**, présente des intérêts tant pour l'administration fiscale **(B)** que pour le contribuable **(C)**.

¹¹⁷² Cf. B. HATOUX, Question prioritaire de constitutionnalité et droit de l'Union européenne : clarté ou équivoque ?, *RJF* 7/10, p. 720 à 722.

A. Une régulation fondée sur la stratégie fiscale de l'administration fiscale et du contribuable

1111. L'application du droit, dans la matière fiscale, est loin d'être mécanique.

Les relations entretenues entre les contribuables et l'administration fiscale reflètent la mise en place d'une véritable stratégie fiscale de part et d'autre, l'une relative à l'acceptation des règles fiscales et l'autre touchant à la préservation de son patrimoine.

La qualité de ces rapports est assez fragile mais grâce à la notion de régulation fiscale, ils s'équilibrent et apprennent à cohabiter ensemble.

1112. Bien que peu étudiée au sein de la matière fiscale, la notion de régulation nous invite à sortir du schéma normatif classique de l'impôt et de ses rouages juridiques pour tenter d'apporter une vision renouvelée et cohérente du mécanisme de la répression de la fraude fiscale.

Comme le souligne le Professeur Marcou, « *la régulation fait partie de ces notions nouvelles comme « la gouvernance, la subsidiarité, le partenariat »*¹¹⁷³ directement empruntée aux sciences de la nature, à la technologie puis à la science économique.

Notre attention se portera donc particulièrement sur la place et l'intérêt du phénomène de régulation au regard de la légitimité de l'exercice fiscal à savoir, de la formation de l'obligation fiscale à sa possible sanction.

1113. Si pour beaucoup de puristes, le concept de régulation constitue un « *non objet* » et ne peut se voir reconnaître de statut juridique en raison de son caractère non impératif, nous trouvons une autre attitude complètement antinomique de la première la caractérisant comme « *une forme nouvelle et autonome de la normativité*¹¹⁷⁴ » et même comme l'avènement d'un nouveau droit¹¹⁷⁵.

Sans pour autant rejoindre ces auteurs, cette notion doctrinale présente une utilité certaine, tout d'abord en réalisant une « *économie intellectuelle*¹¹⁷⁶ » nous permettant de trouver une cohérence des mécanismes étudiés a priori dénués de liens entre eux mais également, d'offrir de nouveaux outils aux contribuables pour mieux appréhender le travail et

¹¹⁷³ G. MARCOU, La notion juridique de régulation, *AJDA* 2006, p. 347.

¹¹⁷⁴ G. TIMSIT, Normativité et régulation, *Les nouveaux cahiers du Conseil constitutionnel*, 2006, n°21, p.84.

¹¹⁷⁵ M.A FRISON-ROCHE, Le droit de la régulation, *Recueil Dalloz*, 2001, p. 610 et s.

¹¹⁷⁶ G. TIMSIT, art. préc. cit.

les finalités de l'action de l'administration fiscale et pour renforcer le succès escompté des procédures.

1114. Comme le soulevait à juste titre P. Amselek au sujet des mécanismes régulateurs de la pratique du droit fiscal en France, cette possibilité offerte contribue à préciser le système de règles déjà en place, « *à le compléter, à le modifier, à le perfectionner ou le pervertir* ¹¹⁷⁷ ». Force est de constater que plus les années passent, plus les mécanismes de régulation s'accroissent et se développent pour se positionner comme une réponse spécifique « *aux crises dont sont affectées les sociétés contemporaines dans leur fonctionnement* ¹¹⁷⁸ ».

G. Timsit, pour analyser la teneur de ces problèmes et apporter une solution extérieure à celle-ci, distingue à l'intérieur de la société, la présence d'une normativité spontanée issue du marché et régissant le fonctionnement de la collectivité en mettant en scène « *un individu effectuant un choix rationnel entre les options dont il peut évaluer les conséquences au regard de son utilité individuelle* ¹¹⁷⁹ » et une normativité imposée renvoyant à l'Etat, « *une société dont les membres partagent des représentations collectives et sont tenus de prendre en compte des normes sociales et des normes de conduite dans leurs agissements* ¹¹⁸⁰ ».

1115. Une nouvelle forme de normativité apparaît alors, une normativité sociale, la régulation, au contenu multiforme qui a pour but commun de se substituer aux précédentes et de corriger leurs défauts et pouvant se conceptualiser « *comme un appareillage juridico-économique utilisé pour construire un secteur et maintenir en son sein des équilibres* ¹¹⁸¹ ».

Cette définition instrumentale qui « *prend ses principes dans les fins qu'elle poursuit* » permet de prévenir et de corriger les risques de dysfonctionnement.

1116. Afin de la rattacher à la matière fiscale, nous pouvons reprendre le contenu proposé par le Professeur M. Collet qui différencie deux catégories d'objets dans sa composition ¹¹⁸².

¹¹⁷⁷ P. AMSELEK, Les mécanismes régulateurs de la pratique du droit fiscal en France, *Dr. fisc.*, 1983, n°40, p. 1176 et s.

¹¹⁷⁸ G. TIMSIT, art. préc. cit.

¹¹⁷⁹ O. FAVEREAU, La procéduralisation du droit et de théorie économique, in *Démocratie et procéduralisation*, Bruylant, 2000, p. 158.

¹¹⁸⁰ O. FAVEREAU, art. préc. cit.

¹¹⁸¹ M.A. FRISON-ROCHE, Les nouveaux champs de la régulation, *Revue française d'administration publique*, 2004/1, n°109, p. 54.

¹¹⁸² M. COLLET, La régulation fiscale, *Dr. fisc.*, 2008, n°12, p. 8.

La régulation fiscale peut être caractérisée d'une part avec l'existence de normes particulières dotées d'une certaine souplesse sur le plan de la forme comme du contenu. Elles privilégient ainsi « *la recommandation, l'incitation, l'invitation ou encore la dissuasion* » et pour certaines, demeurent volontairement « *floues en ne suggérant la sanction que des violations les plus flagrantes du modèle qu'elles posent* ».

La régulation fiscale d'autre part est également associée « *à des mécanismes d'élaboration du droit spécifique* » en s'appuyant sur les destinataires de la norme à sa formation « *consultation, négociation...* ». Leur caractéristique principale est d'être associée cette fois-ci, à l'élaboration des normes unilatérales plus formelles telles la loi et le règlement.

1117. L'organisation de cette nouvelle normativité régulée s'exprime donc au sein du dialogue avec l'administration en promouvant des intérêts du contribuable dans l'approche commune de leur relation dans un cadre légal et réglementaire qui en fixe les règles.

Cette contextualisation du rapport normatif et la multiplication des « *droits de dérogations ou d'exceptions* » porte cependant atteinte de fait à la prévisibilité et à la sécurité juridique.

Il renforce alors une exigence supplémentaire, la transparence, dans les relations entretenues afin de relégitimer cette stratégie fiscale et d'en proclamer toute la valeur et la force.

En effet, seul le respect de cette condition pourra déboucher sur un consentement des contribuables à ces principes qui légitimera l'usage de ces règles « *en tant que réalité vivante, portée par une régulation*¹¹⁸³ ».

1118. Par rapport à la fraude fiscale, « *ce qui assure la stabilité des règles, ce qui permet leur maintien, ce n'est pas à proprement parler leur poids ou leur inertie, ce sont les stratégies des acteurs qui les utilisent et les construisent*¹¹⁸⁴ » et c'est en cela que la régulation, en plus d'être considérée comme l'objet du fait social, devient par son activité, l'enjeu premier social qui assurera la pérennité du fonctionnement de l'Etat et de ses institutions.

¹¹⁸³ J.P BRECHET, Le regard de la théorie de la régulation sociale de Jean-Daniel Reynaud, *Revue française de gestion*, 2008/04, n°184, p. 24.

¹¹⁸⁴ J.P BRECHET, art. préc. cit. p. 25.

Ainsi, la volonté de « *frauder l'impôt* » peut conduire à terme à un remaniement de la règle de droit connue, à une certaine transformation et assouplissement que la nouvelle législation prendra en compte.

B. L'intérêt de ces mécanismes de régulation fiscale pour l'administration

1119. L'administration fiscale a compris que pour lutter efficacement contre la fraude fiscale, le processus répressif ne suffisait pas et qu'il fallait approfondir la voie de la régulation.

Le fait de moduler l'application stricte de la loi fiscale permet de conforter la légitimité de l'impôt pour le contribuable tout en assurant l'efficacité de son prélèvement.

1120. D'un point de vue plus pragmatique, la régulation fiscale permet à l'administration de poser des standards fiscaux aux contenus plus ou moins larges permettant au contribuable d'y adapter sa situation fiscale.

Cette « *normalisation* » des comportements permet insidieusement de conformer les choix fiscaux à la volonté de l'administration qui, par ce biais, va user de mesures incitatives ou dissuasives.

Elle va ainsi être en mesure d'influer sur la décision du contribuable tant au moment de la formation de l'obligation fiscale qu'à celui de la résolution du conflit.

1121. La régulation fiscale a une place de choix dans la répression de la fraude fiscale car en posant des règles au contenu flou, elle va permettre de sanctionner les agissements imprévus du contribuable, objet des difficultés du législateur.

En matière de lutte contre l'évasion fiscale, ce mode de régulation complémentaire aux normes fiscales est fortement préconisé et témoigne du « *souci d'obtenir un respect spontané de la règle de droit par les acteurs économiques dans un climat de confiance*¹¹⁸⁵ ».

1122. Il convient de reconnaître cependant les limites de cette forme de normativité qui découle des frontières distendues des faits autorisés et de ceux qui ne le sont pas.

¹¹⁸⁵ D. GUTMANN, Les instruments non fiscaux de lutte contre l'évasion fiscale, *RFFP*, 2010, n° 110, p. 57.

Or, s'il est certain que l'absence de sécurité juridique est préjudiciable pour le contribuable, il n'en demeure pas moins qu'elle reste, en droit fiscal, inévitable dans la mesure où le législateur n'est pas en mesure d'anticiper la globalité des comportements répréhensibles.

Il appartient alors à l'administration sous le contrôle du juge de fixer des limites de ces « *autorisations* » au cas par cas.

C. La prise en compte de la volonté du contribuable

1123. La fraude fiscale, pour la majeure partie des cas, ressort du sentiment d'injustice fiscale éprouvé par le contribuable.

Si la loi est censée déterminer le sens de ses agissements, elle se doit également de connaître des tempéraments propres à prendre en considération une situation personnelle afin d'être mieux tolérée.

Par le renforcement de sa collaboration avec l'administration fiscale, le contribuable se voit offrir la faculté de choisir son traitement fiscal et ainsi, de se conformer aux règles fiscales qu'il aura, dans une certaine mesure, lui-même choisies.

La persistance d'un dialogue entretenu avec l'administration assortie d'une marge de négociation va s'apparenter à l'existence d'une relation contractuelle, bien qu'elle ne puisse être reconnue au moment de la formation de l'obligation fiscale, seule la loi étant susceptible d'intervenir à ce stade.

1124. Ce rapprochement est particulièrement flagrant lors d'une demande de rescrit par laquelle l'administration va se positionner sur le choix de gestion opéré par le contribuable et le parer, par la suite, de garanties qui ne peuvent être contestées et ce, même en raison de leur illégalité.

Enfin, cette forme de régulation atteste de sa singularité en offrant une marge de négociation dans l'infliction des pénalités fiscales.

Par le mécanisme de la transaction, le contribuable pourra voir diminuer le montant de ses pénalités en acceptant de passer un accord avec l'administration et ainsi se soustraire à la sanction légale à laquelle il aurait été tenu s'il ne l'avait pas fait.

Cette solution favorise ainsi le traitement « *en équité* » du litige fiscal telle que le législateur en fait lui-même la promotion.

BIBLIOGRAPHIE

I. THESES

ANGO Fleur

La distinction de l'habileté et de l'abus de droit en droit fiscal comparé (France-Allemagne), Thèse Paris II, 2003, 434 p.

AYRAULT Ludovic

Le contrôle juridictionnel de la régularité de la procédure d'imposition, L'Harmattan, collection finances publiques, 2007, 444 p.

BAS Céline

Le fait générateur de l'impôt, l'Harmattan, collection finances publiques, 2007, 500 p.

DOUET Frédéric

Contribution à l'étude de la sécurité juridique en droit fiscal interne français, L.G.D.J, 1997, 383 p.

DRIE Jean-Claude

Procédures de contrôle fiscal, la voie de l'équilibre, L'Harmattan, collection finances publiques, 2007, 340 p.

DURAND Frédéric

L'apparence en droit fiscal, L.G.D.J, collection Bibliothèque de droit privé, 2009, 234 p.

ISRAEL Jean-Jacques

La régularisation en droit administratif français, Librairie générale de droit et de jurisprudence, 1981, 268 p.

MARTINEZ Jean-Claude

Le statut du contribuable, L.G.D.J, 1980, 394 p.

PELLETIER Marc

Les normes du droit fiscal, Paris, Dalloz, collection Nouvelle bibliothèque de thèses, 2008, 593 p.

RICCI Jean-Claude

Le pouvoir discrétionnaire de l'administration fiscale, Presses Universitaires d'Aix-Marseille, 1977, 389 p.

II. OUVRAGES D'ORDRE GENERAL

ARDANT Gabriel

Théorie sociologique de l'impôt, Paris, SEVPEN, 1965, 1213 p.

BELTRAME Pierre

La fiscalité en France, Hachette Supérieur, collection Les fondamentaux du droit, 7^o éd., 2000, 159p.

BELTRAME Pierre

L'impôt, Paris, MA Editions, 1987, 447 p.

BOUVIER Michel

Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt, L.G.D.J, 9^o éd., 2008, 245 p.

BOYER Laurent et ROLAND Henri

Adages du droit français, Litec, 4^oéd., 1999, 1021 p.

CARRE DE MALBERG Raymond

Contribution à la théorie générale de l'Etat, Dalloz-Sirey, collection Bibliothèque Dalloz, 2003, 638 p.

CHAPUS René

Droit administratif général, Monchrestien, 10^o éd., 1997, 749 p.

COLLET Martin

Droit fiscal, PUF, 2007, 453 p.

CORNU Gérard

Vocabulaire juridique, PUF, 8^o éd., 2007, 986 p.

DAVID Cyrille, FOUQUET Olivier, PLAGNET Bernard et RACINE Pierre-François

Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale, Dalloz, 2009, 1135 p.

EISENMANN Charles

Cours de droit administratif, T. 2, Paris, L. G. D. J, 1983, 908 p.

FRADIN Jean-Pierre

Traité de droit fiscal de l'entreprise, PUF, collection Droit fondamental, 2003, 974 p.

GEFFROY Baptiste

Grands problèmes fiscaux contemporains, PUF, collection Droit fondamental, droit financier, 1993, 671 p.

JEZE Gaston

Cours de science des finances et de législation financière française, Paris, Giard, 1922, 286 p.

LAMARQUE Jean

Droit fiscal général, Licence, fasc. 2, Litec, collection Cours de droit, 1998, p. 312 à 728.

LAMARQUE Jean, NEGRIN Olivier et AYRAULT Ludovic

Droit fiscal général, Litec, collection LexisNexis, 2009, 1099 p.

LAMBERT Thierry et BIENVENU Jean-Jacques

Droit fiscal, PUF, collection Droit fondamental, 4° éd., 2010, 446 p.

Droit fiscal, PUF, collection Droit fondamental, 3° éd., 2003, 446 p.

LAURE Maurice

Science fiscale, PUF, 1993, 414 p.

LAURE Maurice

Traité de politique fiscale, PUF, 1956, 425 p.

LEROY Marc

La sociologie de l'impôt, PUF, 2002, 125 p.

MELH Lucien et BELTRAME Pierre

Science et technique fiscale, PUF, 1984, 800 p.

RIVERO Jean

Les libertés publiques, PUF, collection Thémis, 8°éd., 1997, 262 p.

ROLAND Henri et BOYER Laurent

Adages du droit français, Litec, 4° éd., 1999, 1040 p.

VEDEL Georges

Cours d'institutions financière, Paris, Cours du droit, 1962, 523 p.

III. OUVRAGES SPECIALISES

BARILARI André

Le consentement à l'impôt, Presses de science Po., 2000, 146 p.

BARILARI André

L'Etat de droit : réflexion sur les limites du juridisme, L.G.D.J, 2000, 119 p.

CADIET Loïc et NEUVEU Eric

Regards sur la fraude fiscale, Economica, Travaux et recherches, 1986, 217 p.

CAUZIAN Maurice

Les grands principes de la fiscalité des entreprises, Litec, 4° éd., 1999, 513 p.

CHEVALIER Jacques, DRAI Raphaël et RANGEON François

La communication Administration- administrés, Paris, PUF, 1983, 166 p.

DU PONTAVICE Emmanuel

L'autonomie du droit de la famille, éd. Techniques et Economiques, Annales de la faculté de droit et des Sciences Economiques de Paris-Sceaux, 1974, 235 p.

GEFFROY Jean-Baptiste

Grands problèmes fiscaux contemporains, PUF, collection Droit fondamental, 1993, 671 p.

GROSCLAUDE Jacques et MARCHESSOU Philippe

Procédures fiscales, Dalloz, 5^o éd., 2009, 383 p.

JARROSSON Charles

La notion d'arbitrage, LGDJ, 1987, 407 p.

KRUGER Hervé

Liberté de gestion et endettement des entreprises en droit fiscal, L.G.D.J, 2007, 493 p.

LA MARDIERE Christophe (de)

La preuve en droit fiscal, Litec, collection LexisNexis, 2009, 328 p.

LA MARDIERE Christophe (de)

Recours pour excès de pouvoir et contentieux administratif de l'impôt, L.G.D.J, 2002, 343 p.

LAMARQUE Jean

Code de procédure fiscale commenté, Dalloz, 16^o éd., 2009, 1648 p.

LAMBERT Thierry

Contrôle fiscal, droit et pratique, PUF, 2^o éd., 1998, 464 p.

MARCHESSOU Philippe

L'interprétation des textes fiscaux, Economica, 1980, 258 p.

MARTINEZ Jean-Claude

La fraude fiscale, PUF, collection Que sais-je ?, 12^{ème} éd., 1984, 125 p.

NOEL Gilles

L'amélioration des rapports entre l'administration fiscale et le contribuable, PUF, 1989, 326 p.

PHILIP Patrick

Les droits de la défense face au contrôle fiscal, Economica, 2^o éd., 2005, 322 p.

RICHER Daniel

Les droits du contribuable dans le contentieux fiscal, L.G.D.J, 1997, 399 p.

RICHER Daniel

Les procédures fiscales, PUF, Que-sais-je ?, 1^{ère} éd., 1990, p. 125 p.

IV. CHRONIQUES, ETUDES, INSTRUCTIONS

ALBERT Jean-Luc

Rapport introductif général, *Dr. fisc.*, 2007, n^o 3, comm. 47, p. 2 à 7.

AMEDEE-MANESME Gilles

Substitution de base légale en cours de procédure et garanties du contribuable, *Droit et Patrimoine*, 2006, n^o 154, p. 57 à 60.

AMSELEK Paul

Les mécanismes régulateurs de la pratique du droit fiscal en France, *Dr. fisc.*, 1983, n° 40, p. 1176 et s.

ANGOTTI Agnès

Participation de l'interlocuteur départemental à la CDI : le devoir d'impartialité en question, *Dr. fisc.*, 2010, n° 28, p. 37 à 43.

ANGOTTI Agnès et RODRIGUES Marina

Visites domiciliaires : les premières décisions de la Cour de cassation sur le nouveau contentieux issu de la LME, *Dr. fisc.*, 2010, n° 15, p. 5 à 17.

ANJUERE Pierre-Ange

Loi de finances 2010 : Times are (really) changing ?, *Revue Lamy Droit des Affaires*, n° 46, p. 46 à 48.

ARBOUSSET Hervé

Les garanties accordées au contribuable tricheur, Réflexions sur l'article L. 80 E du LPF, *Les Petites Affiches*, 2000, n°1, p. 6 à 11.

ARTHUIS Jean

La création de la DGFIP : une réforme attendue, *RFFP*, 2010, n° 110, p. 161 à 167.

AUBY Jean-Bernard

Les moyens inopérants dans la jurisprudence administrative, *AJDA*, 1996, p. 5 à 11.

AUSTRY Stéphane

Les sanctions administratives en matière fiscale, *AJDA*, 2001, p. 51 à 53.

AUSTRY Stéphane

Libertés communautaires et fonds de pension, *FR*, 15/09, p. 10.

AYRAULT Ludovic

Intérêt de retard, *JurisClasseur Procédures fiscales*, 2010, fasc. 386.

BANGUI Taha

Les garanties de la vie privée en droit fiscal, *RRJ*, 2010, n° 1, p. 281 à 319.

BECHILLON Denys (de)

Le contrat comme norme dans le droit public positif, *RFDA*, 1992, p. 15 à 35.

BELDA Béatrice

Vers une protection plus effective des contribuables lors des perquisitions fiscales, *La Semaine Juridique, éd. gén.*, 2010, n° 11, p. 546 à 549.

BELTRAME Pierre

La résistance à l'impôt et le droit fiscal, *RFFP*, 1984, n° 5, p. 21 à 34.

BELTRAME Pierre

Le consentement de l'impôt. Devenir d'un grand principe, *RFFP*, 1995, n° 51, p. 81 à 90.

BERDUGO Brigitte

Le contentieux fiscal des doutes récurrents, une solution originale, *Les Nouvelles Fiscales*, 2010, n° 1052, p. 7 à 8.

BERGERES Maurice-Christian

La substitution de base légale : un joker contentieux de l'administration, *Procédures*, 2002, n°6, p. 3 à 7.

BERGERES Maurice-Christian

La valeur juridique de la déclaration contrôlée, *La Gazette du Palais*, 1984, n° 1, p. 286 et s.

BIENVENU Jean-Jacques

Variations sur les difficultés de fonder le partage des compétences juridictionnelles, *RFFP*, 1987, n° 17, p. 31 à 36.

BOCCARA Valérie

La force de la loi est en train de disparaître, *Les Petites Affiches*, 2006, n° 107, p. 4 à 7.

BOUCHARD Jean-Claude

La note 442 du 28 mars 1928, un retour vers le futur ? Des principes de bonne administration, de sécurité juridique, de confiance légitime..., *Dr. fisc.*, 2007, n° 20, p. 10 à 16.

BOUCHARD Jean-Claude et COURJON Odile

Comment la fraude à la TVA nous oblige à passer du savoir certain à l'ignorance légitime... ?, *Les Petites Affiches*, 2007, n° 252, p. 3 à 6.

BOUCHARD Jean-Claude et HAYDEN MILLER Justin

La TVA : une question de principes. Analyse des grands principes communautaires, *Dr. fisc.*, 2009, n° 7, p. 9 à 14.

BOUVIER Michel

La lutte contre l'évasion fiscale : répression ou prévention ?, *RFFP*, 2010, n° 110, p. I à VIII.

BOUVIER Michel

La question de l'impôt idéal, *ARFP*, 2002, n° 42, p. 15 à 23.

BRECHET Jean Pierre

Le regard de la théorie de la régulation sociale de Jean-Daniel Reynaud, *Revue française de gestion*, 2008, n° 184, p. 24 à 32.

BURGUBURU Julie

Modulation des pénalités fiscales : le Conseil d'Etat persiste et signe, *RJF 2/08*, p. 83 à 89.

CABRILLAC Rémy

La réception de la loi : consentement ou adhésion, in *La contractualisation de la production normative*, sous la dir. de S. Chassagnard-Pinet et D. Hiez, Dalloz, collection Thèmes et commentaires, 2008, 343 p.

CADOUX Charles

Du consentement de l'impôt, *RSF*, 1961, p. 423 à 450.

CAMBY Jean-Pierre

Coups d'arrêt aux validations législatives : limites constitutionnelles ou limites jurisprudentielles ?, *Revue de droit public*, 1996, n°2, p. 323 à 328.

CASTAGNEDE Bernard

Lutte contre la fraude ou l'évasion fiscale internationale : la nouvelle donne, *RFFP*, 210, n° 110, p. 9 à 17.

CAUZIAN Maurice

La notion d'abus de droit en matière fiscale, *La Gazette du Palais*, 1993, n° 17, p. 2 à 10.

CAUZIAN Maurice

La théorie de l'acte anormal de gestion, *Répertoire du Notariat Defrénois*, 1994, n° 10, p. 673 à 694.

CHADEFAUX Martial

La performance fiscale des entreprises, *Dr. fisc.*, 2006, n° 30, comm. n° 54, p. 1450 à 1456.

CHAHID-NOURAI Noel

Recours en responsabilité : fautes commises au cours des procédures d'établissement et de recouvrement de l'impôt, *RJF* 8-9/90 p. 548 à 554.

CHALTIEL Florence

Le principe de sécurité juridique et le principe de légalité, *AJDA*, 2009, n° 30, p. 1650 à 1655.

CHARLES C.

L'évolution de la charte du contribuable vérifié, *BF* 3/05, p. 181 à 193.

CHASTAGNARET Manuel

Le règlement non contentieux des litiges : l'exemple du droit fiscal, *RRJ*, 2004, n° 3, p. 1993 à 2011.

CHAVRIER Géraldine

Réflexions sur la transaction administrative, *RFDA*, 2000, n° 3, p. 548 à 566.

CIAUDO Pierre Jean

Les déficits des droits de la défense dans les procédures fiscales, *Droit et Patrimoine*, 2000, n° 79, p. 30 à 35.

COCHETEUX Patrick

Le conciliateur fiscal départemental : pourquoi et comment le saisir ?, *Les Petites Affiches*, 2008, n° 1, p. 3 à 6.

COLLET Martin

La régulation fiscale, *Dr. fisc.*, 2008, n° 12, étude n° 220, p. 8 à 17.

COLLIN Pierre

Procédures fiscales : chronique de l'année 2009, *Dr. fisc.*, 2010, n° 8-9, chronique 2008, p. 102 à 108.

COLLIN Pierre

Le principe de l'estoppel est-il applicable en droit fiscal français ?, *BDCF* 6/10, n° 69, p. 61 à 66.

CROUY CHANEL Emmanuel (de)

La citoyenneté fiscale, *ARFP*, 2002, n° 46, p. 39 à 77.

CTORZA Caroline

Nouveau millésime pour le rescrit, *Les Nouvelles Fiscales*, 2006, n° 960, p. 22 à 26.

DAUMAS Vincent

La transaction en matière fiscale : le genre de proposition qu'on ne peut pas refuser ?, *RJF* 5/09, p. 387 à 391.

DAVIGNON Jean-François

Quelle place pour la répression administrative dans notre ordonnancement juridique ?, *Les Petites Affiches*, 1997, n° 83, p. 5 à 14.

DEBOISSY Florence

Appréciation de la fraude à la loi : rupture ou continuité ?, *Dr. fisc.*, 2010, n° 19, p. 32 à 40.

DEHARO Gaëlle

Médiation : une justice équitable et durable ?, *La Gazette du Palais*, 2006, n° 230, p. 2 à 8.

DELIGNIERES Bernard

Taxation d'office à l'IR du revenu d'ensemble, *JurisClasseur Procédures fiscales*, 1994, fasc. 356.

DELORME Guy

La protection du contribuable, *RFFP*, 1987, n° 17, p. 125 à 136.

DEROUIN Philippe

L'appréciation de l'opportunité des poursuites, in *Les sanctions pénales fiscales*, sous la dir. de T. Lambert, L'Harmattan, collection finances publiques, 2007, p. 139 à 141.

DEROUIN Philippe

Le contentieux de la répression, *RFFP*, 1997, n° 17, p. 104

DIAGNE Astou

L'évolution des conditions de la responsabilité de l'administration fiscale : l'efficacité des délais et réparations, *Les Petites Affiches*, 2010, n° 75, p. 3 à 9.

DIBOUT Patrick et LAMARQUE Jean

L'illégalité des instructions et des circulaires fiscales, l'administration et le contribuable, *Dr. fisc.*, 1991, n° 18, p. 740 à 746.

DRAGO Guillaume

La conciliation entre principes constitutionnels, *AJDA*, 1991, p. 265 à 281.

DUBUIS Mélanie

La fraude à la loi, *RFDA*, 2009, n° 2, p. 243 à 258.

DUCAROUGE Françoise

Le juge administratif et les modes alternatifs de règlement des conflits : transaction, médiation, conciliation et arbitrage en droit public français, *RFDA*, 1996, p. 86 à 95.

DUCROS Jean-Claude

Le modèle fiscal du civisme, *RFFP*, 1996, n° 56, p. 129 à 148.

DUFOURG Roger

Le droit d'enquête ou la vérification de comptabilité qui n'ose dire son nom, *Les Nouvelles Fiscales*, 2002, n° 879, p. 56 à 67.

DU MARAIS Bertrand

Avancée significative du plein contentieux dans le domaine des sanctions administratives, A propos de l'arrêt d'assemblée du Conseil d'Etat du 16 février 2009, *Sté Atom*, *La Gazette du Palais*, 2009, n° 339, p. 11 à 14.

DUMAT Charlotte

Le Défenseur des droits, *Les Petites Affiches*, 2009, n° 212, p. 4 à 7.

DURANT Philippe

Droit de communication : portée et limite du droit de recours, *Droit et Patrimoine*, 2006, n° 154, p. 49 à 53.

FALLETTI François

La coopération internationale dans la lutte contre la fraude fiscale, *Dr. fisc.*, 2007, n° 3, étude n° 54., p. 32 à 44.

FAURE Bertrand

Les objectifs de valeur constitutionnelle : une nouvelle catégorie juridique, *RFDC*, 1995, n° 63, p. 47 à 77.

FAVEREAU Olivier

La procéduralisation du droit et de théorie économique, *in Démocratie et procéduralisation*, Bruylant, 2000, 437 p.

FERNOUX Pierre

Substance, effets multiples et montage purement artificiel : une approche commune de la fraude à la loi ?, *Dr. fisc.*, 2008, n° 23, p. 8 à 14.

FOUQUET Olivier

Fraude à la loi et abus de droit, *Dr. fisc.*, 2006, n° 47, p. 1999 à 2009.

FOUQUET Olivier

Indépendances des procédures et déontologie du juge, *Revue administrative*, 1995, n°228, p. 590 à 592.

FOUQUET Olivier

La rétroactivité des lois fiscales, *Revue administrative*, 1994, n° 278, p. 140 à 142.

FOUQUET Olivier

Taxation d'après les signes extérieurs de richesse : le dernier dinosaure vacille, *Revue administrative*, 2009, n° 369, p. 44 à 46.

FRAISSINIER-AMIOT Virginie

Evolution du droit des perquisitions fiscales au regard des exigences européennes, *Les Nouvelles Fiscales*, 2010, n° 1045, p. 63 à 71.

FRISON-ROCHE Marie-Anne

Le droit de la régulation, *Recueil Dalloz Sirey*, 2001, p. 610 à 616.

FRISON-ROCHE Marie-Anne

Les nouveaux champs de la régulation, *Revue Française d'Administration Publique*, 2003, n° 109, p. 53 à 63.

GABARDA Olivier

L'intérêt d'une bonne administration de la justice, *Revue de droit public*, 2006, n° 1, p. 153 à 184.

GAEREMYNCK Jean

La vérification approfondie de situation fiscale d'ensemble. Combinaison avec la procédure de demandes d'éclaircissements et de justifications, *RJF* 2/85, p. 91 à 103.

GEORGOPOULOS Théodore

La Cour de justice refuse de condamner l'effet rétroactif de la loi nationale, privant les contribuables du droit à déduction de la TVA pour les opérations économiques sur un bien meuble, *Dr. fisc.*, 2005, n° 22, p. 956 à 959.

GESLIN Albane

Le droit communautaire est-il transparent face à la doctrine administrative fiscale ?, *BF*, 8-9/03, p. 605 à 614.

GEST Guy

Dualité de juridiction et unité du droit fiscal, *RFDA*, 1990, p. 822 et s.

GEST Guy

2009, année charnière de renseignements à des fins fiscales : le cas de la France, *RFFP*, 2010, n° 110, p. 23 à 32.

GIVRE Yann (de)

Prévenir et régler à l'amiable les litiges fiscaux, *Les Nouvelles Fiscales*, 2000, n° 829, p. 21 à 25.

GLASER Emmanuel

Droit de communication : quelles garanties pour le contribuable ?, *RJF* 8-9/08, p. 787 à 798.

GOUYET Remi

Du devoir de dénonciation des irrégularités fiscales, *Les Nouvelles Fiscales*, 2002, n° 866.

GUEDON Maris-José

Régularité interne de l'acte administratif et pouvoir de substitution du juge, *AJDA*, 1981, p. 443 à 451.

GUICHARD Michel et GRAU Romain

Demandes de renseignements (art. 10 du LPF) : caractère non contraignant - incidence du non respect du délai de réponse prévu à l'article L. 11 du LPF, *Dr. fisc.*, 2010, n° 15, p. 40 à 45.

GUILLENCHMIDT Michel (de)

Transactions fiscales, *RJF* 1/84, p. 2 à 6.

GUTMANN Daniel

Les instruments non fiscaux de lutte contre l'évasion fiscale. Réflexions sur la responsabilité sociale des entreprises, *RFFP*, 2010, n° 110, p. 57 à 74.

GUTMANN Daniel

Réflexions comparatistes sur la constitutionnalité de la répression de l'abus de droit, *FR*, 56 /08, p. 23 et s.

GUYOMAR Mattias

La sanction administrative, *Les Petites Affiches*, 2006, n°9, p. 7 à 9.

HATOUX Pierre

A propos d'arrêt de la Cour de cassation en matière de visites domiciliaires, un revirement inutile ?, *RJF* 3/00, p. 210 à 217.

HATOUX Pierre

L'insécurité juridique érigée en principe ? Ou l'abus dangereux, *RJF* 8-9/07, p. 710 à 714.

HATOUX Pierre

Question prioritaire de constitutionnalité et droit de l'Union européenne : clarté ou équivoque ?, *RJF* 7/10, p. 20 à 22.

HATOUX Pierre

Visites domiciliaires et droits de l'homme : l'arrêt Ravon. 2° partie : L'onde de choc, *RJF* 6/08, p. 552 à 560.

HAURIOU André

Le pouvoir discrétionnaire et sa justification, in *Mélanges Carré de Malberg*, Duchemin, 1977, 536 p.

HUET Jean-Marie

La politique pénale fiscale, in *Les sanctions pénales fiscales*, sous la dir. de T. Lambert, L'Harmattan, collection finances publiques, 2007, p. 31 à 56.

JARROSSON Charles

Les concessions réciproques dans la transaction, *Recueil Dalloz Sirey*, 1997, n° 32, p. 267 à 273.

JARROSSON Charles

Remarques sur la circulaire du 6 février 1995 relative au développement de la transaction en matière administrative, *Revue de l'arbitrage*, 1997, n° 267, p. 575 à 581.

JEANDIDIER Wilfrid

Les sanctions pénales en matière fiscale, *Dr. fisc.*, 2007, n° 3, comm. 58, p. 58 à 63.

JENNEQUIN Anne

L'intelligibilité de la norme dans la jurisprudence du Conseil constitutionnel et du Conseil d'Etat. Plaidoyer pour une déjudiciarisation de l'intelligibilité de la norme, *RFDA*, 2009, n° 5, p. 913 à 928.

KDHIR Moncef

Vers la fin de la sécurité juridique en droit français ?, *Revue administrative*, n° 276, p. 538 à 543.

KORNPROBST Emmanuel

Abus de droit, *JurisClasseur Procédures fiscales*, 1994, fasc. 375.

KORNPROBST Emmanuel

Responsabilité de l'administration fiscale, *JurisClasseur Procédures fiscales*, 1994, fasc. 765.

LABETOULLE Daniel

Principe de légalité et principe de sécurité, in *L'Etat de droit, Mélanges en l'honneur de Guy Braibant*, Dalloz, 1996, 817 p.

LADOUX Laurence

Le rescrit : une procédure au service de la sécurité juridique et du civisme fiscal, *Les Nouvelles Fiscales*, 2010, n° 1046, p. 25 à 29.

LA MARDIERE Christophe (de)

Droit fiscal et force majeure : à l'impossible le contribuable est-il tenu ?, *Les Petites Affiches*, 1999, n° 46, p. 3.

LA MARDIERE Christophe (de)

La déclaration fiscale, *RFFP*, 2000, n° 71, p. 113 à 142.

LAMARQUE Jean

L'impôt sur le revenu et les droits de l'homme, in *L'impôt sur le revenu en question*, Paris, Litec, 357 p.

LAMBERT Thierry

Effet de surprise et contrôle fiscal : le contrôle inopiné, *BF*, 10/03, p. 671 à 676.

LAMBERT Thierry

En guise de réflexions... Sanctions pénales : beaucoup d'ombres et peu de lumière, *in Les sanctions pénales fiscales*, sous la dir. de T. Lambert, L'Harmattan, collection finances publiques, 2007, p. 173 à 189.

LAMBERT Thierry

La motivation des propositions de rectification : une garantie perfectible, *BF*, 4/10, p. 300 à 306.

LAMBERT Thierry

L'équité, supplétif de l'égalité en matière fiscale, *in Egalité et équité, antagonisme ou complémentarité*, Economica, 1999, 146 p.

LAMBERT Thierry

Le droit et le fait devant la Commission départementale des impôts, *BF*, 10/06, p. 893 à 898.

LAMBERT-WIBER Sophie

Les modes alternatifs au règlement des litiges fiscaux, *Les Petites Affiches*, 2007, n° 102, p. 8 à 14.

LANDMANN Stéphane

Le Yin et Yang ou l'application claudicante de l'article L. 57 du LPF, *Les Nouvelles Fiscales*, 2007, étude express n° 897, p. 22 à 26.

LARRIEU Peggy

Les concessions dans la transaction, *Revue Lamy Droit Civil*, 2007, n° 39, p. 59 à 70.

LAVIGNE Pierre

Le contribuable comme usager de l'administration fiscale, *RFFP*, 1986, n° 15, p. 77 à 84.

LAYER Fabrice

La rétroactivité fiscale : une exception française menacée ?, *BF*, 6/02, p. 439 à 445.

LE GARS Julien

De la manière de délier l'administration de sa compétence liée, *AJDA*, 2010, p. 1406 à 1411.

LEGRAND Gérard

Fraude fiscale : Une controverse sans fin ?, *Les Nouvelles Fiscales*, 2003, n° 897, p. 23 à 26.

LEGRAS Claire

Le juge des sanctions administratives est-il un juge de plein contentieux ?, *BDCF* 5/09, n° 59.

LEROY Marc

Observations conclusives : trois leçons de sociologie fiscale, *Les Petites Affiches*, 2007, n° 74, p. 73 à 79.

LIEB Jean-Pierre

Etat et perspectives en France, *in Les sanctions pénales fiscales*, sous la dir. de T. Lambert, L'Harmattan, collection finances publiques, 2007, p. 25 à 30.

LIEBERT-CHAMPAGNE Monique

Règles communes. L'acceptation des redressements par le contribuable, *RJF* 1/87, p. 3 à 7.

LIEBER Sophie-Justine et BOTTEGHI Damien

L'étoile pour excès de pouvoir pâlerait-elle encore ?, *AJDA*, 2009, p. 583 à 589.

LOSCHAK Danièle

Le principe de légalité, mythes et mystifications, *AJDA*, 1981, p. 387.

LUCHAIRE François

La sécurité juridique en droit constitutionnel, *Les nouveaux cahiers du Conseil constitutionnel*, 2001, n° 11, p. 67 à 69.

LUGAND François

Paradis fiscaux : la messe est dite ?, *Revue Droit et Patrimoine*, 2010, n° 189, p.53 à 58.

MAIA Jean

La Charte des droits et obligations du contribuable vérifié, son utilité, son opposabilité, *RJF* 4/01, p. 295 à 303.

MAIA Jean

Les outils du contrôle fiscal et leur combinaison : Précision sur les domaines respectifs du droit de communication et de la vérification de comptabilité, *RJF* 12/00, p. 895 à 903.

MALAURIE Philippe et AYNES Laurent

La transaction, *Répertoire du Notariat Deffrénois*, 1992, n° 12, p. 769 à 774.

MALAURIE Philippe, AYNES Laurent et GAUTIER Pierre

La transaction, *Répertoire du Notariat Deffrénois*, 2010, n° 5, p. 543 à 554.

MAMONTOFF Catherine

La notion de pleine juridiction au sens de l'article 6 de la Convention Européenne pour la Sauvegarde des Droits de l'Homme et des Libertés fondamentales et ses implications en matière de sanctions administratives, *RFDA*, 1999, p. 1004 à 1021.

MARCOU Gérard

La notion juridique de régulation, *AJDA*, 2006, n° 7, p. 347 à 353.

MAUBLANC Jean-Pierre

Demande de renseignements ne relevant pas des articles L. 10 et L. 11 du LPF valablement adressée au contribuable pendant la vérification de comptabilité, *Dr. fisc.*, 2009, n° 47, p. 44 à 47.

MAUGET Frédéric

« Compenser n'est pas jouer »... Du droit de compensation en matière fiscale, *Dr. fisc.*, 2010, n° 11, comm. 24, p. 8 à 13.

MEDHI Rostane

Variation sur el principe de sécurité juridique, in *Le droit de l'Union européenne en principes*, Liber amirocum, Jean Raux, éd. Apogée, Rennes, 2008, p. 177 à 199.

MEIER Eric

Les droits et libertés constitutionnels en matière fiscale, *Dr. fisc.*, 2010, n° 12, étude n° 243, p. 12 à 41.

MEURANT Jack

La doctrine du juge sur les procédures, *Dr. fisc.*, 2006, n° 24, p. 36 à 41.

MEURANT Jack

Une innovation en droit fiscal, la charte du contribuable vérifié, *Les Petites Affiches*, 1989, n° 2, p. 10 à 15.

MICHAUD Patrick

L'enquête fiscale judiciaire sous le contrôle du Parquet !, *La Gazette du Palais*, 2010, n° 30, p. 13 à 20.

MICHEL Valérie

Brèves observations sur l'application des principes de sécurité juridique et de confiance légitime, *La Gazette du Palais*, 2009, n° 42-43, p. 43 à 47.

MICLO François

Le principe d'égalité et la constitutionnalité des lois, *AJDA*, 1982, p. 115 à 131.

MIGNON Emmanuelle

Demandes de justifications : une chasse de plus en plus encadrée, *RJF* 4/99, p. 243 à 249.

MIGNON Emmanuelle

Validations législatives : vers l'équilibre jurisprudentiel ?, *RJF* 2/00, p. 90 à 98.

MIGNOT Gabriel

La fiscalité dérogatoire. Pour un réexamen des dépenses fiscales. Synthèse du 21^{ème} rapport du Conseil des impôts, *RFFP*, 2003, n° 84, p. 205 à 231.

MITARD Eric

L'impartialité administrative, *AJDA*, 1999, p. 478 à 495.

MITJAVILLE Marie-Hélène

Les délais de réclamation impartis par les articles R 196, 1 et R 196, 3 du LPF sont-ils opposables en l'absence de mention, dans l'avis d'imposition, des voies et délais de recours ? *BDCF* 10/05, n° 1101.

MODERNE Franck

La sanction administrative, *RFDA*, 2002, p. 448 à 495.

MODERNE Franck

Le pouvoir de sanction administrative au confluent du droit interne et du droit européen, *RFDA*, 1997, p. 1 à 43.

MONDESERT Xavier

Hasard et contentieux fiscal, *La Gazette du Palais*, 2001, n° 47, p. 21 à 27.

MONTALIVET Pierre (de)

La juridicisation de la légistique, A propos de l'objectif de valeur constitutionnelle d'accessibilité et d'intelligibilité de la loi, in *La confection de la loi*, PUF, 2005, 308 p.

MONTECLER Marie-Christine (de)

Limites de l'application de la loi plus douce, *Dalloz actualité*, 31 août 2010, p. 1452.

MORTIMER Franck

Mauvaise foi et manœuvres frauduleuses, *Les Nouvelles Fiscales*, 2003, n° 904, p. 22 à 26.

MOYSAN Hervé

L'accessibilité et l'intelligibilité de la loi, *AJDA*, 2001, p. 428 à 437.

NAVATTE Patrick

La fraude et l'habileté en droit fiscal, *Dalloz*, 1951, chron. p. 88

NEAU-LEDUC Philippe

Exclusion de l'estoppel, *Revue des contrats*, 2010, n° 3, p. 961 à 963.

NEAU-LEDUC Philippe

Les aspects fiscaux de la rétroactivité, *Revue des contrats*, 2008, n° 1, p. 25 à 38.

NOEL Gilles

La charte du contribuable ou l'administration fiscale de service : véritable « révolution » ou simple « miroir aux alouettes » ?, *Dr. fisc.*, 2005, n° 47, p. 1805 à 1816.

NOEL Gilles

Garanties préalables à la vérification de comptabilité, *JurisClasseur Procédures fiscales*, 2010, fasc. 337.

NOEL Gilles

Vérification de comptabilité et autres procédures de contrôle fiscal. Perméabilité de la procédure de vérification de comptabilité, *JurisClasseur Procédures fiscales*, fasc. 323-40, 2009.

OLLEON Laurent

Quand la vérification de comptabilité absorbe le droit de communication, *RJF* 1/03, p. 3 à 7.

OPPETIT Bruno

Arbitrage, médiation et conciliation, *Revue de l'arbitrage*, 1984, n° 3, p. 307 à 324.

PACTEAU Bernard

La sécurité juridique, un principe qui nous manque ?, *AJDA*, 1995, p. 151 à 155.

PANDO Annabelle

Le médiateur du Minéfi : un recours en équité très sollicité en 2006, *Les Petites Affiches*, 2007, n°106, p. 3 à 5.

PARINI Philippe

La Direction générale des finances publiques : une réforme emblématique, *RFFP*, 2010, n° 110, p. 153 à 161.

PERES Cécile

Du contrat public en général et du « rescrit contractuel » en particulier, *Revue des contrats*, 2009, n° 1, p. 17 à 30.

PERROTIN Frédérique

Contentieux fiscal : le point sur les intérêts moratoires, *Les Petites Affiches*, 2008, n° 155, p. 3 et 4.

PERROTIN Frédérique

Pénalités fiscales : le juge prend acte de la réforme, *Les petites Affiches*, 2007, n° 166, p. 3 à 5.

PEYRICAL Jean-Marc

Le juge administratif et la sauvegarde des actes de l'annulation, *AJDA*, 1996, n° 1, p. 22 à 34.

PHILIP Loïc

La jurisprudence constitutionnelle en matière d'agrément fiscaux, *Dr. fisc.*, 1988, n° 43, p. 1228 et s.

PHILIP Loïc

L'évolution récente de la jurisprudence constitutionnelle en matière fiscale, *Dr. fisc.*, 1998, n° 23, p. 730 à 733.

PIERRE Jean Luc

Imposition d'office, *Procédures*, 2007, n° 5, comm. 123, p. 32.

PLAGNET Bernard

Illicéité et normalité, *BF*, 7/84, p. 373.

PUIG Pascal

La transaction : atouts et risques, *Les Petites Affiches*, 2009, n° 241, p. 29 à 37.

QUEROL Francis

Gaston Jèze et la théorie du partage équitable de l'effort fiscal, in *Doctrines fiscales à la redécouverte des grands classiques* sous la dir. de S. Raimbault de Fontaine, L'Harmattan, 2007, p. 56 à 72.

RAIMBAULT de FONTAINE Sophie

Du principe d'indépendance des contentieux pénal et fiscal à l'unité des procédures fiscales répressives, *RFFP*, 1996, p. 113 à 132.

RAVON Delphine

Les espoirs déçus d'une réforme attendue : la réforme de la procédure des perquisitions fiscales, *Les Nouvelles Fiscales*, 2009, n° 1024, p. 20 à 25.

REZKI Ait Ihadadene

La mise en mouvement de l'action publique en matière fiscale, *Les Petites Affiches*, 1995, n° 153, p. 22 à 25.

RICARD Thierry

L'originalité de la procédure pénale en matière fiscale, *Dr. fisc.*, 2007, n° 3, comm. 57, p. 55 à 58.

RICHER Laurent

Les modes alternatifs de règlement des litiges et le droit administratif, *AJDA*, 1997, n° 1, p. 3 à 9.

RUNAVOT Marie-Clotilde

La « bonne administration » : consolidation d'un droit sous influence européenne, *RFDA*, 2010, n°2, p. 395 à 403.

SAINT-AMANS Pascal

Le standard de l'OCDE : origine, mise en œuvre et signification pour la Suisse, *Revue de politique économique*, 6/09, p. 20 à 23.

SALVAT Bernard

La recherche du renseignement dans la lutte contre la fraude fiscale internationale, *RFFP*, 2010, n° 10, p. 103 à 121.

SARROT REYNAUD de CRESSENEUIL Béatrice

Le rôle de l'OLAF dans la lutte contre la fraude à la TVA, *Dr. fisc.*, 2007, n° 3, étude n° 55, p. 131 à 137.

SIERACZECK Manon

L'indépendance des procédures pénales et fiscales : un principe prétorien contestable, *Dr. fisc.*, 2007, n° 50, comm. 1039, p. 13 à 16.

SIMON Denys

La confiance légitime en droit communautaire, in *Le rôle de la volonté des actes juridiques, Etudes à la mémoire du Professeur A. Rieg*, Bruxelles, Bruylant, 2000, 935p.

SIQUIER Delphine

La sécurité des entreprises face au contrôle fiscal, *Les Nouvelles Fiscales*, 2003, n° 889, p. 10 à 26.

TIMSIT Jean

La médiation : une alternative à la justice et non une justice alternative, *La Gazette du Palais*, 2001, n° 318, p. 53 à 63.

TIMSIT Jean

Normativité et régulation, *Les nouveaux cahiers du Conseil constitutionnel*, 2006, n° 21, p. 84 à 87.

TOULEMONT Betty

La flagrance fiscale : une procédure dangereuse ?, *Les Nouvelles Fiscales*, 2008, n° 997, p. 30 à 34.

TOULEMONT Betty

Vers l'inopposabilité des délais de réclamation en matière fiscale ?, *Les Nouvelles Fiscales*, 2005, n° 943, p. 5 et 6.

TRINDADE-MARINHO Anapaula

Principe de sécurité juridique et protection de la confiance légitime en matière fiscale, étude comparée au lendemain de l'arrêt KPMG, *Dr. fisc.*, 2007, suppl. au n° 25, étude n° 625.

VALLEE Laurent

L'administration commet-elle une faute lourde en infligeant illégalement au contribuable des pénalités triplant le montant du redressement et entraînant la faillite de l'entreprise, *BDCF* 1/03, n°11.

VESTRIS Isabelle

Le droit à l'information de l'administration, *Dr. fisc.*, 2007, n° 3, étude n° 51, p. 20 à 27.

WALINE Marcel

La nature juridique des pénalités fiscales, *Revue de Science et de Législation financière*, 1949, p. 14.

WALTER Roland

Fraude carrousel : la TVA et le mythe de Sisyphe, *Les Nouvelles Fiscales*, n° 1031, p. 20 à 24.

WALTER Roland

Fraude carrousel : une nécessaire adaptation du régime de la TVA ?, *Les Nouvelles Fiscales*, 2006, n° 968, p. 22 à 26.

WERMER Alfred

Contribution à l'étude de l'application de la loi dans le temps en droit public, *Revue de droit public*, 1982, p. 740.

ZAPF Hervé et DU PASQUIER James

L'union entre la fiscalité et le droit pénal a-t-elle fait naître des minotaures des temps modernes ?, *Les Nouvelles Fiscales*, n° 1043, p. 4 à 6.

ZAPF Hervé et TOULEMONT Betty

La question prioritaire de constitutionnalité en droit fiscal, *La Gazette du Palais*, 2010, n° 58, p. 33 à 35.

V. CONCLUSIONS**ARRIGHI de CASANOVA Jacques**

Concl. sur CE, 10 avril 1991, req. n° 107710, *RJF* 7/91, p. 420 à 427.

ARRIGHI de CASANOVA Jacques

Concl. sur CE, 28 juin 1991, *min. c/ Sté Blumet et fils*, req. n° 63066, *RJF* 8-9/91, n° 1073.

ARRIGHI de CASANOVA Jacques

Concl. sur CE, 6 décembre 1996, *BDCF* 1/97, n° 18

ARRIGHI de CASANOVA Jacques

Concl. sur CE, 8 avril 1998, req. n° 189179, *BDCF*, 7/98, n° 61, p. 36 à 38.

AUSTRY Stéphane

Concl. sur CE, 10 janvier 2001, req. n° 211967, *BDCF* 4/01, n° 7.

BACHELIER Gilles

Concl. sur CE, 30 novembre 1994, *Sté Résidence Dauphine*, req. n° 128516, *RJF* 1/95, n° 132.

BACHELIER Gilles

Concl. sur CE, 21 décembre 2001, *Dr. fisc.*, 2002, n° 37, comm. 697.

CHAHID-NOURAI Noel

Concl. sur CE, 25 octobre 1985, *RJF* 8-9/85, p. 797 à 803.

COLLIN Pierre

Concl. sur CE, 1^{er} juillet 2009, *BDCF* 10/09, n° 112.

COLLIN Pierre

Concl. sur CE, 1^{er} décembre 2004, *BDCF* 2/05, n° 24.

COURTIAL Jean

Concl. sur CE, 5 juin 2002, *BDCF* 8-9/2002, n° 113, p. 53 à 58.

ESCAUT Nathalie

En cas d'opposition à contrôle fiscal, l'administration est-elle tenue d'informer le contribuable sur l'origine et la teneur des renseignements obtenus des tiers et utilisés pour établir l'imposition ?, Concl. sur CE, 6 octobre 2008, *BDCF* 12/08, n° 155, p. 57 à 60.

FABRE D.

Concl. sur CE, 21 mars 1975, req. n° 85496, *Dr. fisc.*, 1975, n° 23, comm. 775.

FOUQUET Olivier

Concl. sur CE, 7 février 1986, req. n° 23602, *Dr. fisc.*, 1986, n° 38, comm. 1332.

FOUQUET Olivier

Concl. sur CE, 22 mars 1985, *Sté civile « Eurolangues Vacances studieuses »*, req. n° 48702 et n° 48703, *Dr. fisc.*, 1985, n° 42, comm. 1743.

FOUQUET Olivier

Concl. sur CE, 24 février 1988, req. n° 76603, *RJF* 3/98, p. 151.

LAPRADE Martin

Concl. sur CE, 27 avril 1979, *RJF* 6/79, p. 192.

LEGRAS Claire

Sanctions administratives : rétroactivité in mitius et plein contentieux, concl. sur CE, 16 février 2009, *Sté Atom*, *RFDA* 2009, p. 259 à 271.

LOLOUM François

Concl. sur CE, 13 décembre 1993, *Beaume*, req. n° 117130, *Dr. fisc.*, 1994, n° 13, comm. 644, p. 453 à 455.

SAINT-PULGENT Maryvonne de

Concl. sur CE, 1^{er} mars 1991, *RFDA*, 1991, p. 613.

SENERS François

Concl. sur CE, 5 octobre 2005, *min. c/ Blondeau*, req. n° 270341, *RJF* 12/05, n° 1438.

VERCLYTTE Stéphane

L'article L. 80 D du LPF exige-t-il que le visa de l'inspecteur principal figure sur l'ensemble des documents notifiés au contribuable dans les formes et avec les mentions prévues par cet article ?, *BDCF* 6/07, n° 73, p. 40 à 52.

VI. DOCTRINES ADMINISTRATIVES

ABUS DE DROIT

- D. adm. 13 M-43 n°3, 14 mai 1999.
- D. adm. 13 M-53 n°3, 14 mai 1999.
- D. adm. 13 L_1531 n°20, 1^{er} juillet 2002.
- D. adm. 13 L-531 n°28, 1^{er} juillet 2002.
- D. adm. 13 L-1512 n°2, 1^{er} juillet 2002.
- D. adm. 13 L-1532 n° 3, 1^{er} juillet 2002.
- D. adm. 13 L-1532 n°4, 1^{er} juillet 2002.

AGREMENT FISCAL

- D. adm 13 D-10, §1, 1^{er} juillet 1993.

CIF

- D. adm. 13 N-4213 n° 6, 14 juin 1996.

DELIT DE FRAUDE FISCALE

- D. adm. 13 N-4212 n°1, 14 juin 1996.
- D. adm. 13 N-4215 n° 7 et 8, 14 juin 1996.
- D. adm 4 A-215 n° 9 et 10, 9 mars 2001.
- Inst. 13 N-1-07 n° 87, 19 février 2007

DEMANDE DE RENSEIGNEMENTS

- D. adm. 5 B-8112 n° 3, 1^{er} août 2001.

DROIT DE COMMUNICATION

D. adm 13 K-114, 1^{er} juin 2001.
D. adm 13 K-1232, 1^{er} juin 2002.

DROIT D'ENQUETE

Inst. 13 K-3-92, 2 décembre 1992.
D. adm., 13 K -422, 1^{er} juin 2001.

EVALUATION INDICIAIRE

D. adm 5 B-525 n°3, 1^{er} août 2001

NOTIFICATION DE RECTIFICATION

Inst. 13 L-3-81, 21 septembre 1981.
D. adm. 13 L-1514, n°43 et 44, 1^{er} juillet 2002.
D. adm. 13 L-1514 n°56, 1^{er} juillet 2002.

PENALITES FISCALES

D. adm. 13 L-162 n°6 à 8, 1^{er} avril 1995.
D. adm. 13 L-1511 n°4, 1^{er} juillet 2002.
D. adm. 13 L-1611 n°34, 1^{er} juillet 2002.
D. adm. 13 L-1511 n° 5 et 6, 1^{er} juillet 2003.
Inst. 18 mai 2004, BOI 13 L-3-04.

PROCEDURES DE VERIFICATION

D. adm. 13 J-431, 10 août 1998.
D. adm. 13 J-432, 10 août 1998.
D. adm. 13 L-1311, 1^{er} juillet 2002.

PROCEDURES D'IMPOSITION D'OFFICE

D. adm. DGI 4 S-8221, §5, 15 mai 1991.
D. adm. DGI 13 L-1451, 1^{er} juillet 1991.
D. adm. 5 B-8211 n°31, 1^{er} août 2001.
D. adm. 13 L-1551 n°85, 1^{er} juillet 2002.
D. adm. 13 L- 1542, §8, 1^{er} juillet 2002.

RECLAMATION PREALABLE

D. adm. 13 O-2131 n°1, 30 avril 1996.

RECOURS HIERARCHIQUE

D. adm. 13 L-1311 n° 10 à 16, 1^{er} juillet 2002.

RESCRIT

Instr. 7 septembre 1999, BOI 4 A-8-99.

RESPONSABILITE

D. adm. 13 O-7231 n°11, 10 août 1998.

TRANSACTION

- D. adm. 13 S-2531 n° 2, 30 juin 1993.
 D. adm. 13 S-2531 n° 3 et 4, 30 juin 1993.
 D. adm. 13 S-2531 n° 5, 30 juin 1993.

TVA

Inst. 3 A-7-07 n° 7, 30 novembre 2007.

VII. JUGEMENTS, ARRETS, DECISIONS

- Cass. civ., 20 août 1867, *DP* 1867, 1, p. 337.
 Cass. crim., 15 juin 1872.
 TC, 8 février 1973, *Blanco*, req. n° 00012, *Rec. Lebon*, p. 61.
 TC, 5 mai 1877, *Rec. Lebon*, p. 437.
 CE, 21 février 1913, *Compagnie générale des tramways*, *Rec. Lebon*, p. 248.
 CE, 5 mai 1922, *Fontan*, *Rec. Lebon*, p. 386.
 CE, 15 février 1924, req. n° 79885.
 CE, sect., 17 janvier 1930, *Rebeyrolles*, *Rec. Lebon* p. 76.
 CE, 4 mars 1935, *Sieur X*, *Rec. Lebon*, p. 275.
 CE, 27 juillet 1936, min. des fin. c/ *X*, *Rec. Lebon*, p. 871.
 CE, 23 novembre 1936, *Abdouloussen*, req. n° 25962, *Rec. Lebon*, p. 1015.
 CE, sect., 5 mai 1944, *Dame Veuve Trompier-Gravier*, *Rec. Lebon* p. 133.
 CE, 14 septembre 1945, *Dame Noury*, *Rec.* p. 190.
 CE, 29 avril 1949, *Bourdeaux*, req. n° 82790, *Rec. Lebon*, p. 188.
 CE, 26 janvier 1951, *Rec. Lebon*, p. 50.
 CE, 10 mai 1952, req. n° 13640, *Semaine juridique édition générale*, 1952, n° 7151.
 Cass. com., 16 mai 1952, *Bull. civ.*, IV, n° 430.
 CE Ass., 29 janvier 1954, *RPDA*, 1954, n° 50, concl. M. Tricot.
 CE, 7° sous-sect., 3 décembre 1956, req. n° 32763.
 Cass. crim., 12 février 1958, *Bull. cass.*, 1958, n° 147, p. 246.
 CE, 7° et 8° sous-sect., 27 juin 1958, req. n° 38021.
 CE, 8° sous-sect., 7 juillet 1958, req. n° 35977, *Dr. fisc.*, 1958, n° 44, comm. 398.
 CE, 7 juillet 1958, req. n° 35977.
 CE, 22 octobre 1958, req. n° 40804.
 CE, 30 octobre 1959, *Rec. Lebon*, p. 566.
 Cass. com., 28 mars 1960, *Bull. cass.*, 3° partie, n° 116, p. 106.
 Cass. crim., 19 mai 1960, *Bull. cass.* 1960, n° 274.
 Cass. com., 25 octobre 1960, n° 57-11284, *Bull. civ.* IV, n° 337.
 CE, 23 janvier 1961, req. n° 39365, *Rec. Lebon*, p. 1019.
 CE, 28 juin 1961, req. n° 33758, *Rec. Lebon*, p. 671.
 CE, 20 décembre 1963, req. n° 52308.
 CE, 8° sous-sect., 29 janvier 1964, req. n° 47515.
 CE, 9° sous-sect., 31 janvier 1964, req. n° 44287.
 Cass. crim., 19 février 1964, *Bull. crim.*, n° 60.
 CE, 23 décembre 1964, req. n° 62897.
 CJCE, 13 juillet 1965, *Lemmerz-Werke GmbH c/ Haute autorité CECA*, aff. C-111/63, *Rec. CJCE* 1965, p. 836.
 CE, 8° sous-sect., 19 janvier 1966, req. n° 62025, *Dr. fisc.*, 1966, n° 40.
 CE, 13 juillet 1966, *Pensionnat St-Joseph à la souterraine*, req. n° 62182, *Rec. Lebon*, p. 491.

- CE, sect., 10 mars 1967, *min. c/ Samat*, req. n° 64509, *Rec. Lebon*, p. 13.
- CE, 7°, 8° et 9° sous-sect., 13 mars 1967, *Association Football Club de Strasbourg*, req. n° 62338, *Rec. Lebon* p. 119.
- CE, 13 mars 1967, req. n° 62338, *Dr. fisc. 1967, concl. F. Lavondès*.
- CE, 7° sous-sect., 17 avril 1967, req. n° 62035.
- Cass. crim., 16 mai 1968, JCP G, 1969, II, 15803.
- CE, 13 juillet 1968, *min. c/ Malherbaud*, req. n° 62749 et req. n° 67440, *Rec. Lebon* 1968, p. 947.
- CE, 7° et 9° sous-sect., 13 février 1970, req. n° 74729.
- CE, plén., 23 avril 1971, req. n° 77344.
- CE, sect., 7 mai 1971, *min. des fin. et ville de Bordeaux c/ sastres*, *Rec. Lebon*, p. 335.
- TC, 5 juin 1972, *rec. Lebon*, p. 948.
- CJCE, 14 juillet 1972, aff. C-57/69 ; *Rec. CJCE* 1972, I, p. 933.
- CE, 11 juillet 1973, req. n° 81913 et n° 86507, *Dr. fisc.*, 1974, n° 33, comm. 1084.
- CE, sect., 5 octobre 1973, req. n° 82836.
- CE, 5 octobre 1973, req. n° 83211.
- CE, plén., 20 février 1974, *Lemarchand*, req. n° 83270, *Dr. fisc.*, 1974, n° 30, com. 958, concl. D. Mandelkern.
- CE, sect., 20 mai 1974, *min. de l'Aménagement du territoire c/ Navarra*, *Rec. Lebon*, p. 200.
- CE sect., 14 juin 1974, req. n° 89865, *RJF* 1/75, p. 9.
- Cf. Cass. crim., 3 juillet 1974, *Bull. crim.* N° 245.
- CE, 19 mars 1975, req. n° 89867, *RJF* 5/75, n° 239.
- CE, sect., 21 mars 1975, req. n° 87573, *Dr. fisc.*, 1975, n° 20, comm. 680.
- CE, 7° et 8° sous-sect., 7 mai 1975, req. n° 94075, *Dr. fisc.*, 1975, n° 31, comm. 1088 ; *Rec. Lebon* p. 288.
- CE, ass., 31 octobre 1975, req. n° 97234.
- CE, sect., 19 mars 1976, *min. c/ Bonnebaigt*, *Rec. Lebon*, p. 167.
- CE, 21 mai 1976, req. n° 94052.
- CE, sect., 21 mai 1976, req. n° 94052, *RJF* 7-8/76, n° 344.
- CEDH, 8 juin 1976, *Engel et a. c/ Pays-Bas*, n° 5100/71, 5101/71, 5102/71, 5354/71 et 5370/72, Série A, n° 22, *GACEDH*, 2 éd., n° 4.
- CE, 7° et 9° sous-sect., 16 juin 1976, req. n° 95513, *RJF* 9/76, n° 399.
- CE, 7° et 8° sous-sect., 30 juin 1976, req. n° 93830.
- CE, 8° et 7° sous-sect., 13 octobre 1976, req. n° 91178, *RJF* 11/76, n° 479.
- Cass. crim., 3 novembre 1976, *Bull. cass.*, 1976, n° 309, p. 791.
- CE, 8° et 9° sous-sect., 11 mai 1977, req. n° 99076 et 99396, *RJF* 8-9/77, n° 432.
- Cass. crim., 6 juin 1977, *Bull. cass.* 1977, n° 203, p. 505.
- CE, 8° et 9° sous-sect., 5 octobre 1977, req. n° 3016, *Dr. fisc.*, 1978, n° 17, comm. 687.
- CE, 7° et 8° sous-sect., 5 avril 1978, req. n° 02381 et 08416, *Dr. fisc.*, 1979, n° 13, comm. 638.
- CE, 8° et 9° sous-sect., 28 juin 1978, req. n° 2679, *RJF* 10/78, n° 433.
- Cass. crim., 6 novembre 1978, *Bull. cass.*, 1978, n° 301, p. 777.
- CE, 22 novembre 1978, req. n° 6557, *RJF* 1/79, n° 35.
- Cass. crim., 4 décembre 1978, *Venutolo*, req. n° 77-93.423, *Dr. fisc.*, 1979, n° 25, comm. 1297 ; *Bull. crim.* 1978, n° 340.
- CE, 8° et 9° sous-sect., 29 décembre 1978, req. n° 9405: *RJF* 2/79, n° 70.
- CE, sect., 23 février 1979, *min. de l'Équipement c/ Association des amis des chemins de ronde*, *Rec. Lebon*, p. 200.
- CE, ass., 27 avril 1979, *Yacht Motors Corporation*, req. n° 07309, *RJF* 6/79, n° 366.

- CE, 9° et 8° sous-sect., 18 mai 1979, req. n° 02957, *RJF* 7/70, n° 253.
- CE, 7° et 9° sous-sect., 13 juin 1979, req. n° 10358, *RJF* 9/79, n° 490.
- CE, 6 juillet 1979, *RJF* 10/79, n° 355.
- CE, 7° et 9° sous-sect., 16 avril 1980, req. n° 10828, *RJF* 5/80, n° 390.
- CE, 8° et 9° sous-sect., 7 mai 1980, req. n° 8255, *Dr. fisc.*, 1981, n° 22, comm. 1170.
- CE, 8° et 3° sous-sect., 5 novembre 1980, req. n° 13222.
- CE, 7° et 8° sous-sect., 5 novembre 1980, req. n° 16212, *RJF* 1/81, n° 84.
- CE, 5 novembre 1980, *Gaillard*, req. n° 16212, *Dr. fisc.*, 1981, n°8, comm. 365.
- CE, plén., 9 janvier 1981, req. n° 17580 et 18418, *RJF* 3/81, n° 178.
- CE, 9 janvier 1981, req. n° 19229.
- Cons. const., 20 janvier 1981, déc. n° 80-127 DC, *Rec.* 1981, p. 15.
- CE, 7° et 8° sous-sect., 28 janvier 1981, req. n° 16600, *RJF* 3/81, n° 245.
- CE, 7° et 9° sous-sect., 6 février 1981, req. n° 14583, *RJF* 4/81, n° 307.
- CE, 6 février 1981, req. n° 17921, *RJF* 4/81, n°211.
- CE, 18 mars 1981, req. n°17336.
- CE, 10 juin 1981, req. n°19079, *JurisData* n°1981-606784, *Dr. fisc.*, 1981, n°48-49, comm. 2187, concl. P. Lobry.
- CEDH, 23 juin 1981, *Le Compte Van Leuven c/ Belgique*, série A, n° 43, p. 23.
- CE, Ass., 10 juillet 1981, *Retail* ; *Rec. Lebon*, p. 303.
- CE, 24 juillet 1981, *Buhrer*, req. n°16733, *Dr. fisc.*, 1982, n°6, concl. 239.
- CE, 7° et 8° sous-sect., 7 novembre 1981, req. n°17826
- CE, 7° et 8° sous-sect., 7 décembre 1981, req. n° 16576, *RJF* 2/82, n° 123.
- Cass. crim., 7 décembre 1981, *Bull. cass.*, 1981, n° 324, p. 853.
- Cons. const., 30 décembre 1981, n° 81-133 DC.
- Cass. soc., 17 mars 1982, n° 80-40555, *Bull. civ.*, V, n° 180.
- CE, sect., 26 mars 1982, *Mlle Sarrabay*, *Rec. Lebon*, p. 521.
- CE, 7 mai 1982, req. n° 18920, *RJF* 7/82, p. 354.
- CE, 17 mai 1982, n° 19338, *RJF*, 1982, n°7, p.350.
- CE, 7° et 8° sous-sect., 16 juin 1982, req. n° 15313, *RJF* 8-9/82, n° 762.
- CE, 7° et 8° ss-sect., 9 juillet 1982, req. n° 26309, *Rec. Lebon* p. 275.
- CE, 7° et 9° ss-sect., 9 juillet 1982, req. n° 26309, *Rec. Lebon* p. 275.
- CEDH, 1^{er} octobre 1982, *Piersack c/ Belgique*, n° 8692/79, *Rec. CEDH* 1982, série A, n° 53930.
- CE, 15 octobre 1982, req. n° 23391, *RJF* 12/82, n° 1089.
- Cass. com., 4 novembre 1982, *Colombani*.
- Cass. crim., 1er décembre 1982, *Bull. cass.* 1982, n° 284, p. 763.
- CE, 7° et 8° sous-sect., 22 décembre 1982, req. n°21475, *RJF* 2/83, n°163.
- CE, 22 décembre 1982, req. n° 22560, *RJF* 2/1983, n° 255.
- Cons. const., 30 décembre 1982, déc. n° 82-155 DC, *Rec.* p. 88.
- CE, 7° et 8° sous-sect., 9 février 1983, req. n° 29314 et 29313, *RJF* 4/83, n° 564.
- CE, sect., 25 mars 1983, req. n° 25689, *RJF* 4/83, n° 243.
- Cass. com., 17 mai 1983, *SA Oesch*, n° 433, *JurisData* n° 1983-701210, *Dr. fisc.*, 1983, n° 45, comm. 2126.
- Cass. crim., 20 juin 1983, *Bull. crim.*, 1983, n° 189.
- CE, 1^{er} juillet 1983, req. n°28315, *RJF* 10/83, n°1108.
- CE, sect., 1^{er} juillet 1983, req. n° 28315, *Dr. fisc.*, 1984, n°5, comm. 149.
- CE, 29 juillet 1983, req. n°31761, *RJF* 10/83, n°1179.
- CE, 29 juillet 1983, req. n°33123.
- CE, sect., 28 septembre 1983, *Sté Etablissement Prévost*, req. n° 11513, *RJF* 11/83, n° 1398.
- CE, 8° et 3° sous-sect., 7 décembre 1983, req. n° 36539, *RJF* 2/84, n° 106.

Cons. const., 23 décembre 1983, n°83-164 DC.
 Cons. const., 29 décembre 1983, n°83-1645 DC.
 CE, 9° et 7° sous-sect., 6 janvier 1984, req. n° 36980, *RJF* 3/84, n° 350.
 CE, 7° et 9° sous-sect., 20 avril 1984, req. n° 34631, *Dr. fisc.*, 1984, n° 47, comm. 2062.
 CA Paris, 26 avril 1984, *Gazette du Palais*, 1984, p. 447.
 Cass. crim., 2 mai 1984, *Bull. cass.*, 1984, n° 151, p. 389.
 CE, 8° et 9° sous-sect., 6 juin 1984, req. n° 36633, *RJF* 8-9/84, n° 987.
 CE, sect., 15 juin 1984, *min. c/ Masse*, req. n° 46392, *RJF* 8-9/84, n° 1070.
 Cass. com., 19 juin 1984, *Cavat c/ DGI*, *RJF* 11/84, n° 703.
 Cass. com., 19 juin 1984, *Sté la quotidienne Dailly Peausserie*, *Dr. fisc.*, 1984, n° 51, comm. 2350.
 CE, 7° et 9° sous-sect., 27 juillet 1984, req. n° 40580, *RJF* 10/84, n° 579.
 CE, 27 juillet 1984, *SA Renfort Service*, req. n° 34588, *RJF* 10/84, n° 1233, concl. p. 562.
 Cass. com., 16 octobre 1984, *Sté SEDIF*, n° 734, *Dr. fisc.*, 1985, n°9, comm. 476.
 CE, 9° et 7° sous-sect., 22 octobre 1984, *Muller*, req. n° 41633, *RJF* 12/84, n° 776.
 CE, 9° et 7° sous-sect., 31 octobre 1984, req. n° 21159, *RJF* 1/85, n° 17.
 CE, 9° et 7° sous-sect., 31 octobre 1984, req. n° 23117 et 35965, *Dr. fisc.*, 1986, n° 13, comm. 628.
 CE, 31 Octobre 1984, n°22299, *RJF*, 1985, n°1, p. 30.
 CE, 9° et 7° sous-sect., 14 novembre 1984, *Bouthière*, req. n° 40807, *RJF* 1/85, n° 80.
 Cass. crim., 12 décembre 1984, *Labonde*, n° E 94-80328 PF, *RJF* 4/95, n° 516.
 CE, 19 décembre 1984, *M. Vignals*, req. n° 34731, *Dr. fisc.*, 1985, n° 4, comm. 728.
 Cons. const., 29 décembre 1984, n°84-184 DC.
 Cons. Const., 18 janvier 1985, déc. n° 84-183 DC.
 CE, 4 février 1985, req. n° 40485, *Dr. fisc.*, 1986, n° 4, comm. 106.
 CE, 9° et 8° sous-sect., 5 mars 1985, req. n° 44377, *RJF* 5/86, n° 290.
 CE, 20 mars 1985, req. n°45589, *Dr. fisc.*, 1985, n° 42, comm. 1765.
 CE, 7° et 9° sous-sect., 29 avril 1985, req. n° 40073, *RJF* 6/75, n° 449.
 CE, 9° et 8° sous-sect., 15 mai 1985, req. n° 43689, *RJF* 7/85, n°1083.
 CE, plén., 21 juin 1985, *SARL Sud Transports*, req. n° 41313, *RJF* 8-9/85, n° 1222.
 CE, 9° et 8° sous-sect., 10 juillet 1985, req. n°49399, *RJF* 10/85, n°1254.
 CE, 7° et 8° sous-sect., 7 octobre 1985, req. n° 43242, *RJF* 12/85, n° 841.
 CE, sect., 25 octobre 1985, *Sté des Plastiques d'Alsace*, req. n° 291116, *RJF* 8-9/85, n° 1531.
 CE, 7° et 9° sous-sect., 4 décembre 1985, req. n° 41123, *RJF* 2/86, n° 126.
 CE, 7° et 9° sous-sect., 4 décembre 1985, req. n° 42682, *RJF* 2/86, n° 139.
 CE, 24 février 1986, req. n° 40031, *Dr. fisc.*, 1986, n° 42, comm. 1769.
 Cass. crim., 10 mars 1986, n° 84-95510, JurisData n° 1986-000694, *Dr. fisc.*, 1986, n° 45, comm. 1986.
 CE, 9° et 8° sous-sect., 19 mars 1986, *Sté mécanique de l'Est*, req. n° 49261.
 CE, 19 mars 1986, req. n°49261, *RJF* 5/86, n° 501.
 CE, 8° et 9° sous-sect., 5 mars 1986, req. n°49280, *RJF* 5/86, n°543.
 CE, plén., 9 avril 1986, req. n° 22691, *RJF* 6/86, n° 399.
 Cass. crim., 2 juin 1986, n° 86-90975.
 CE, plén., 23 juin 1986, *Rubin*, req. n° 60250, *Rec.*, p. 170.
 CE, 9° et 7° sous-sect., 25 juin 1986, req. n°50518, *RJF* 8-9/86, n°789.
 CE, 7° et 9° sous-sect., 25 juillet 1986, req. n° 45871, *RJF* 11/86, n° 1010.
 CE, 9° et 7° sous-sect., 8 octobre 1986, req. n° 39097, *RJF* 12/86, n° 1052.
 CE, 7° et 8° sous-sect., 13 octobre 1986, req. n° 44193, *RJF* 12/86, n° 1141.
 CE, 8° et 9° sous-sect., 3 novembre 1986, req. n° 49763, *RJF* 1/87, n° 73.

- CE, 7° et 9° sous-sect., 17 novembre 1986, *René-Corail*, req. n° 52403, *Dr. fisc.*, 1987, n°11, comm. 566.
- CE, 9° et 7° sous-sect., 15 décembre 1986, req. n°64087, *RJF* 2/87, n°89.
- Cons. const., 23 janvier 1987, déc. n° 86-224 DC.
- CE, 8° et 3° sous-sect., 25 février 1987, req. n° 50189, *RJF* 4/87, n° 428.
- CE, 8° et 9° sous-sect., 18 mars 1987, req. n° 43680, *RJF* 5/87, n° 295.
- CE, 8° et 7° sous-sect., 25 mars 1987, req. n° 41706, *RJF* 6/87, n° 700.
- CE, 6 avril 1987, req. n° 56643, *RJF* 6/87, comm. 599.
- CE, 27 avril 1987, *Menella*, req. n°63634, *RJF* 06/87, n°660.
- CE, 1^{er} juillet 1987, *Mercantetti*, req. n° 54222, *Dr. fisc.*, 1987, n° 10, comm. 1020, concl. O. Fouquet.
- Cass. crim., 10 novembre 1987, n° 86-91750, *Bull. cass.*, 1987, n° 397, p. 1045.
- TGI Paris, 18 novembre 1987, req. n° 47677, *Dr. fisc.*, 1988, n° 26, comm. 1362.
- Cass. com., 15 décembre 1987, *Sté Strugo et SCI Résidence le grand lièvre*, n° 86-15872, *Dr. fisc.*, 1988, n° 10, comm. 524.
- Cass. crim., 15 décembre 1987, n° 87-83475, *Bull. cass.*, 1987, n° 465, p. 1227.
- Cons. const., 30 décembre 1987, déc. n° 87-237 DC.
- CE, sect., 12 février 1988, req. n° 50368, *RJF* 4/88, n° 409.
- CE, 9° et 7° sous-sect., 15 avril 1988, req. n° 58907, *RJF* 6/88, n° 689.
- Cass. crim., 18 avril 1988, n° 87-80061 D, *Dr. fisc.*, 1988, comm. n° 1480.
- CE, 7° et 8° sous-sect., 4 mai 1988, req. n° 59198, *RJF* 6/88, n° 793.
- CE, 7° et 8° sous-sect., 1^{er} juin 1988, req. n° 82396 et 82397, *RJF* 8-9/88, n° 1028.
- CE, 1^{er} Juin 1988, *Sté Berto*, req. n° 79550, *RJF* 8-9/1988, n°566.
- CE, 3 juin 1988, req. n° 25062, *RJF* 8-9/88, n° 1038.
- CE, 8 juillet 1988, req. n° 77118.
- CE, sect., 11 juillet 1988, *Léonard*, req. n° 73302.
- CE, plén., 27 juillet 1988, req. n° 50020, *Dr. fisc.*, 1998, n°49, comm. 2202.
- CE, plén., 9 novembre 1988, *Grisoni*, req. n° 68965, *RJF* 2/89, n° 179.
- TC, 19 novembre 1988, *Rey*, n° 2548, *RJF* 3/89, n° 385.
- CE, 19 décembre 1988, req. n° 55655, *RJF* 2/89, n°158.
- Cons. const., 17 janvier 1989, déc. n° 88-248 DC.
- Cons. const., 17 janvier 1989, n° 88-248 DC.
- CE, 7° et 9° sous-sect., 18 janvier 1989, req. n° 59761.
- CE, 9° et 8° sous-sect., 15 février 1989, *Mareson*, req. n° 46409, *RJF* 4/89, n° 488.
- CE, 7° et 8° sous-sect., 22 février 1989, *Braun*, req. n° 70251, *RJF* 4/89, n° 444.
- Cass. crim., 17 avril 1989, *Azria*, n° 88-81189, *RJF* 12/89, n° 1458.
- CE, 7° et 8° sous-sect., 5 juin 1989, *Poisson*, req. n°76990, *RJF* 8-9/89, p. 468 et s.
- CE, 7° et 8° sous-sect., 21 avril 1989, *David*, req. n° 89657, *RJF* 6/89, n° 710.
- CE, 21 juillet 1989, *Bendjador*, n° 59970, *Dr. fisc.*, 1990, n°1, comm. 28, concl. M. Lienbert-Champagne.
- Cons. const., 28 juillet 1989, déc. n° 89-260 DC, *Rec.* p. 71.
- Cass. com., 7 novembre 1989, n°1315P, *RJF* 12/89, n°1461.
- CE, 11 avril 1990, req. n° 82195, *Dr. fisc.*, 1990, n° 40, comm. 1779.
- CE, 25 avril 1990, *Venery*, req. n° 82753 et 82755, *RJF* 6/90, n° 755.
- CE, 6 mai 1990, *M. Bricogne*, req. n° 97684, *Dr. fisc.*, 1990, n° 51, comm. 2416.
- CE, 7° et 9° sous-sect., 9 mai 1990, *Mobb-meubles-pilotes*, req. n° 68329, *RJF* 7/90, n° 883.
- Cass. com., 15 mai 1990, n° 88-14293, *Dr. fisc.*, 1990, n° 39, concl. n° 1681.
- CE, 16 mai 1990, *M. Bricogne*, req. n° 97684, *Dr. fisc.*, 1990, n° 51, comm. 2416.
- CE, 8° et 7° sous-sect., 23 mai 1990, *Mezrahi*, req. n° 63785, *RJF* 7/90, n° 514.
- CE, 7° et 9° sous-sect., 6 juillet 1990, *SARL Jam taxis*, req. n° 66632, *RJF* 10/90, n° 1242.

CE, 12 décembre 1990, *Dumas*, req. n° 112316, *Dr. fisc.*, 1991, n° 27, comm. 1388.
 Cass. crim., 28 janvier 1991, n° 90-81526, *Gazette du Palais*, 1991, n°1, p. 291 ; *RJF*, 4/1991, n° 528.
 Cass. crim., 28 janvier 1991, *Carles*, n° 90-81606 P, *RJF* 4/91, n° 528.
 CE, 7° et 9° sous-sect., 4 février 1991, *SEMU*, req. n° 76912, *RJF* 3/91, n° 314.
 CAA Bordeaux, 14 février 1991, n° 89-1709, *Dr. fisc.*, 1992, n°4, comm. 106.
 CE, ass., 1^{er} mars 1991, req. n° 118382, *Rec. Lebon*, p. 36.
 CE, plén., 8 avril 1991, *Pigeon*, req. n° 67938, *RJF* 5/91, n° 652.
 CE, 7° et 9° sous-sect., 10 avril 1991, req. n°71499, *Dr. fisc.*, 1991, n°49, comm. 2397.
 CAA Lyon, 14 mai 1991, n°89-709 et 89-711, *Dr. fisc.*, 1991, n°40, comm. 1804.
 Cass. crim., 3 juillet 1991, *Bull. crim.*, n°291, p. 741.
 CE, 5 juillet 1991, *Artola*, req. n°107258, *Dr. fisc.*, 1992, n°7, comm. 328.
 CE, 7° et 8° sous-sect., 11 juillet 1991, *Koch*, req. n°75561, *RJF* 10/91, n°1179.
 Cass. crim., 21 octobre 1991, *Georgeault et Marche*, n° 90-85314 P, *RJF* 4/1992.
 Cass. crim., 28 octobre 1991, *Baudrillart*, n° 90-84643, *RJF* 2/1992, n° 262.
 Cass. com., 29 octobre 1991, *Devevre*, *RJF*, 1992, n° 86
 Cass. com., 29 octobre 1991, *Fouquet et Pelfanian*, n° 90-13368.
 CE, 11 novembre 1991, req. n°54616 et n°54617.
 CE, 9° et 8° sous-sect., 13 novembre 1991, *SARL Gérard*, req. n° 78989, *RJF* 1/92, n° 91.
 CE, sect., 13 décembre 1991, *Aset*, req. n° 65940 et 66868, *RJF* 1/92, n° 123.
 Cass. crim., 27 janvier 1992, req. n° 90-87.501, *JurisData* n° 1992-001359.
 CE, 12 février 1992, *Besson*, req. n° 69324, 69325, 79965 et 79966, *RJF* 4/92, n° 556.
 CE, 9° et 7° sous-sect., 17 février 1992, *Ramboz*, req. n° 68798, *RJF* 4/92, n° 518.
 CE, 9° et 7° sous-sect., 17 février 1992, *Vermeersch*, req. n° 58299, *RJF* 4/92, n° 503.
 CE, sect., 6 mars 1992, *Assoc. Pour favoriser la création d'entreprise*, req. n° 100445, *Dr. fisc.*, 1992, n°18, comm. 992.
 CE, 8° et 9° sous-sect., 23 mars 1992, *Weber*, *RJF* 5/92, n°593.
 CE, 1^{er} avril 1992, *Abit*, req. n° 88068, *Rec. Lebon*, p. 144.
 CAA Nancy, 2° ch., 4 juin 1992, *Corteville*, *RJF* 10/92, n°1388.
 Cass. com., 15 juillet 1992, *Sté Jorge Mario*, n° 1321 P, *RJF* 11/92, n° 1586.
 CE, 26 juillet 1992, req. n° 75558, *Dr. fisc.*, 1992, n° 48-49, comm. 2290.
 Cass. com., 13 octobre 1992, *Agence France Conseil et Boukobza*, n° 1445 P et 1446 D, *RJF* 12/92, n° 1674.
 Cass. crim., 23 novembre 1992, *Sztergbaum*, n°90-86657, *RJF* 2/93, n°290
 CE, Avis, 9° et 8° sous-sect., 4 novembre 1992, *SA Lorenzy-Palanca*, req. n° 138380, *RJF* 1/93, n° 103.
 Cass. com., 8 décembre 1992, *Garandeanu et autres*, n° 1886 P, *RJF* 3/93, n° 462.
 CAA Lyon, 1° ch., 30 décembre 1992, *Lefevre*, n° 90-452, *RJF* 3/93, n° 40.
 Cass. com., 9 février 1993, *Feingold*, n° 218 P, *RJF* 5/93, n° 671.
 TA Rouen, 13 avril 1993, req. n°891342, *RJF* 05/94, n°587.
 CE, 9° et 8° sous-sect., 3 mai 1993, *Cohen*, req. n° 116269, *RJF* 6/93, n° 774.
 Cass. crim., 2 juin 1993, *Billiet*, n° 92-83012 D, *RJF* 11/93, n°1500.
 CE, 9° et 8° sous-sect., 23 juin 1993, *Bichet*, req. n°96477, *RJF* 8-9/93, n°1183.
 CE, 28 juillet 1993, *Cellerier*, req. n° 130370, *RJF* 10/93, n° 1371.
 CE, 9° et 8° sous-sect., 28 juillet 1993, *Rubio*, req. n° 96428, *RJF* 10/93, n°1264.
 CE, 8° et 9° sous-sect., 8 octobre 1993, *Lesage*, req. n° 118827, *RJF* 11/93, n° 1483.
 CE, 8° et 9° sous-sect., 10 novembre 1993, *Gianoli*, req. n° 62445, *RJF* 1/94, n° 68.
 Cass. crim., 6 décembre 1993, *Sienne*, n° A 93-80803 D, *RJF* 7/95, n°901.
 CE, 8° sous-sect., 15 décembre 1993, *Miquel*, req. n°84181,143226 et 143228, *RJF* 02/94, n°167.

- CAA Paris, 30 décembre 1993, *Raoul Laurent*, n° 91-653, *Dr. fisc.*, 1994, n° 40, comm. 1675.
- Cass. crim., 10 janvier 1994, *Jammet et SARL « Le Memphis »*, n° M 93-80353 D, *RJF* 7/95, n°912.
- CE, 9° et 8° sous-sect., 26 janvier 1994, *Panas*, req. n° 118900, *Dr. fisc.*, 1994, n° 18, comm. 831.
- CE, 11 février 1994, *Sté Ets Dupeux*, req. n° 117302, *Dr. fisc.*, 1994, n° 19, comm. 886.
- CAA Nantes, 24 mars 1994, n°92-269, *RJF* 6/94, n°703.
- CAA Nantes, 2° ch., 24 mars 1994, n°92-269, *Lemire*, *RJF* 6/94, n°703.
- CE, 8° et 9° sous-sect., 3 octobre 1994, *Sandrini*, req. n° 115459, *RJF* 11/94, n° 1247.
- CE, 9° et 8° sous-sect., 12 octobre 1994, *Sté Provence Balais*, req. n° 78827, *JurisData* n° 1994-051206, *Dr. fisc.*, 1995, n° 20, comm. 1095.
- CE, 9° et 8° sous-sect., 2 novembre 1994, *Lefebvre*, req. n° 126814, *RJF* 12/94, n° 1356.
- Cass. crim., 14 novembre 1994, n° J 93-81294 D, *RJF* 3/1995, n° 412.
- CE, 7° et 9° sous-sect., 16 novembre 1994, *Danino*, req. n° 153973, *RJF* 3/95, n° 373.
- CE, 25 Novembre 1994, *SARL Coutellerie artisanale de l'homme des bois*, req. n° 114835, *Dr. fisc.*, 1995, n°40, comm. 1864.
- Cass. com., 29 novembre 1994, *SA Self*, n° 93-19567 et 93-19579, *Dr. fisc.*, 1995, n°11, comm. 527.
- CAA Paris, 2° ch., 27 janvier 1995, *SARL La crêperie de la Butte aux Cailles*, n°93-1238.
- Cons. conct., 2 février 1995, déc. n° 95-360 DC.
- CE, 8° sous-sect. 24 mars 1995, *Bouthemy*, req. n° 122219.
- CE, Avis, sect., 31 mars 1995, *Min. c/ SARL Auto-industrie Meric*, req. n° 164008, *RJF* 5/95, n° 623.
- Cass. com., 27 juin 1995, n° 93-16917, *RJF* 10/95, n° 1214.
- CE, 5 juillet 1995, req. n° 153942, *RJF* 10/95, n° 1169.
- Cass. crim., 23 novembre 1995, *Giffard*, n° 6337, *RJF* 11/96, n° 1353.
- Cass. com., 1er décembre 1995, *Sté Le Pain Campagnard*, n° 2206 P, *RJF* 3/96, n°312.
- CE, 6 décembre 1995, *Navon*, req. n° 90914.
- CE, 10 juillet 1996, req. n° 160164, *Dr. fisc.*, 1996, n° 43, comm. 1308.
- CE, sect., 6 décembre 1995, *SA Samep*, req. n° 126826, *RJF* 1/96, n° 61.
- CE, sect., 1^{er} mars 1996, *SARL France Finibéton*, req. n° 174245 et 174246.
- Cass. com., 12 mars 1996, n° 522D, *RJF* 6/96, n° 835.
- CE, sect., 5 avril 1996, *Houdmond*, *RJF* 5/96, n° 607.
- Cass. plén., 14 juin 1996, *Kloekner*, *RJF* 8-9/96, n° 1118.
- Cass. com., 18 juin 1996, *Peysseilier*, n°94-17312, *RFJ* 11/96, n°1363, p. 775.
- Cass. crim., 20 juin 1996, *Ponsetti*, n° 2851, *RJF* 12/96, n° 1503.
- CEDH, 26 septembre 1996, *Miaihle c/ France*, n° 47. 1995.553.639, *RJF* 11/1996, n° 1375.
- TA Melun, 19 novembre 1996, *Maury*, n°95-10295, *RJF* 2/97, n°146.
- CE, 6 décembre 1996, *Joseph*, req. n° 156003, *RJF* 1/97.
- Cass. crim., 6 février 1997, *Kurezoba*, n° 781, *RJF* 7/97, n° 748.
- CE, 9° et 8° sous-sect., 17 février 1997, *min. c/ SARL Sté Commerciale Paul Brunetti*, req. n° 165573, *RJF* 3/97, n°238.
- CAA Lyon, 4° ch., 30 avril 1997, *Bouyer*, n°95-390, *RJF* 7/97, n°702.
- CE, 1° et 4° sous-sect., 17 mars 1997, *OMI*, req. n° 124588, *Rec. Lebon*, p. 86.
- CE, Avis, 9° et 8° sous-sect., 4 avril 1997, *Jammet*, req. n° 183658, *RJF* 5/97, n°469.
- CE, 9° et 8° sous-sect., 4 avril 1997, *Sté Kingroup*, req. n° 68965, *Dr. fisc.*, 1997, n° 26, comm. 728.
- CE, 12 mai 1997, *Moussali*, req. n° 140887, *RJF* 7/97, n°646.
- CE, 8° et 9° sous-sect., 16 mai 1997, *Niollon*, req. n° 145097 et n° 145121, *Dr. fisc.*, 1997, n° 30, comm. 882.

CAA Nancy, 2^o ch., 25 juin 1997, *Le bras*, n^o 97-145, *RJF* 11/97, n^o 1098.
 Cass. crim., 6 novembre 1997, *Pini*, n^o 5919, *RJF* 12/98, n^o 1467.
 CE, 24 novembre 1997, *Brun*, req. n^o 168995, *JurisData* n^o 1997-048676, *Dr. fisc.*, 1998, n^o 8, comm. 125, concl. G. Bachelier.
 Cons. const., 18 décembre 1997, déc. n^o 97-933 DC.
 Cons. const., 30 décembre 1997, déc. n^o 97-395 DC, *RJF* 2/98, n^o 182.
 CE, 8^o et 9^o sous-sect., 19 janvier 1998, *Bassaille*, req. n^o 168129.
 CE sect., 28 février 1998, *Rodin*, req. n^o 147955, *Rec. Lebon*, p. 59.
 Cass. com., 24 mars 1998, *Sté SM International Transactions*, *RJF*, 1998, n^o 820.
 CE, 8 avril 1998, M. Renucci, req. n^o 157508, *JurisData* n^o 1998-047468.
 CJCE, 5^o ch., 11 juin 1998, aff. C-361/96, *Sté générale des grandes sources d'eau minérales françaises c/ Bundesamt für Finanzen*, *Dr. fisc.*, 1998, n^o 28, p. 903.
 CE, 9^o et 8^o sous-sect., 17 juin 1998, *Paco Rabanne*, req. n^o 179443, *RJF* 8-9/98, n^o 902.
 CJCE, 16 juillet 1998, *ICI*, aff. 294/96, *RJF* 11/98, n^o 1382.
 CE, 7^o et 9^o sous-sect., 29 juillet 1998, *Ghilione*, req. n^o 171175, *RJF* 10/98, n^o 1145.
 CE, 8^o et 9^o sous-sect., 5 octobre 1998, *d'Estainville, Ducrey Giordano*, req. n^o 145608 : *JurisData* n^o 1998-049060.
 CAA Bordeaux, 3^o ch., 3 novembre 1998, *min. c/Lotte*, n^o 96BX01190, *RJF* 4/99, n^o 438.
 CE, 9^o et 8^o sous-sect., 13 novembre 1998, *Bavencoff*, req. n^o 133808, *RJF* 1/99, n^o 34.
 CE, 23 novembre 1998, *SARL Le Mousquetaire*, req. n^o 158511, *RJF* 01/99, n^o 86.
 CE, sect., 3 février 1999, *Montaignac*, req. n^o 149722, *AJDA*, 1999, p. 567.
 CE, 8^o et 8^o sous-sect., 15 février 1999, *SARL Sporting Plage*, req. n^o 187962, *RJF* 4/99, n^o 444.
 Cass. com., 23 février 1999, *Mme Schebat*, n^o 96-16212 ; *JurisData* n^o 1999-003301.
 CE, 7^o et 8^o sous-sect., 5 mars 1999, *SA Domaine Clarence Dillon*, req. n^o 135287, *Dr. fisc.*, 2000, n^o 8, comm. 125.
 CE, 9^o et 8^o sous-sect., 5 mars 1999, *Bancarel*, req. n^o 164412.
 CE, 19 mai 1999, *min. bud. c/ Bourg*, req. n^o 171295.
 Cass. com., 1^{er} juin 1999, *Sté Simmogest*, n^o 1143 D, *RJF* 8-9/99, n^o 1104.
 CEDH, 14 septembre 1999, *Ponsetti c/ France et Chesnel c/ France*, n^o 36855/97 et 41731/98, *RJF* 3/00, n^o 443.
 Cass. Com., 5 octobre 1999, *M. Cloarec*, n^o 97-30308.
 CE, 8^o et 9^o sous-sect., 13 octobre 1999, *Queyroi*, req. n^o 18159, *RJF* 12/99, n^o 1590.
 CE, 8^o et 9^o sous-sect., 13 octobre 1999, *J. Pujos*, req. n^o 186135, *RJF* 12/99, n^o 1600.
 Cass. com., 30 novembre 1999, *Sté Bec et Frères*, n^o 1937 PB, *RJF* 3/00, n^o 373, note B. HATOUX, p. 209.
 CE, 8^o et 9^o sous-sect., 10 décembre 1999, *Lescot*, req. n^o 181977, *RJF* 2/00, n^o 237.
 Cons. const., 16 décembre 1999, déc. n^o 99-421, *Rec.* p. 136.
 Cons. const., 29 décembre 1999, déc. n^o 99-424 DC.
 CEDH, 11 janvier 2000, *Le Meignan c/ France*, n^o 41544/98, *RJF* 03/2001, n^o 426.
 CE, 9^o et 8^o sous-sect., 26 janvier 2000, *Perlstein*, req. n^o 184529, *RJF* 3/00, n^o 382.
 Cass. com., 22 février 2000, *Ferrière*, n^o 488 P, *RJF* 5/00, n^o 737.
 CAA Paris, 5^o ch., 9 mars 2000, *Sté Aittouares*, n^o 97-2226.
 CE, 8^o et 3^o sous-sect., 27 mars 2000, *SARL Maurel et fils*, req. n^o 187703, *RJF* 5/00, n^o 700.
 CE, 10 sous-sect., 29 mars 2000, *Ouridjel*, req. n^o 210300, *RJF* 8-9/00, n^o 1042.
 Cass. com., 30 mai 2000, *Sté CDS e.a.*, n^o 98-30254, *RJF* 8-9/00, n^o 1100.
 Cass. com., 30 mai 2000, n^o 98-30028.
 CJCE, 8 juin 2000, aff. C- 396/98, *Grundstückgemeinschaft* ; *Rec. CJCE* 2000, I, p. 4279.
 CAA Bordeaux, 13 juin 2000, *Renard*, n^o 97BX02235.
 Cass. com., 11 juillet 2000, *Gille*, *RJF* 2000, n^o 1288.

CE, sect., 6 octobre 2000, *Sté Trace*, req. n°208765.
 CE, 9° et 10° sous-sect., 10 novembre 2000, *Milhau*, req. n°204805, *RJF* 2/01, n°194, concl. G. Goulard *BDCF* 2/01, n°29.
 Cons. const., 28 décembre 2000, déc. n° 2000-442 DC.
 CJCE, 14 décembre 2000, aff. C-110/99, *Rec. Lebon* 2000, p. I-11569.
 CE, 8° et 3° sous-sect., 29 décembre 2000, *Rouch*, req. n° 209523, *Dr. fisc.*, 2002, n° 6, comm. 110.
 CE, 3° et 8° sous-sect., 10 janvier 2001, *min. c/ Loubet, Murgis et autres*, req. n° 211967 et 212114, *RJF* 4/01, n°436.
 TGI Nanterre, 1° ch., 16 janvier 2001, *Bouvet*, n° 99-14941, *RJF* 3/01, n° 720.
 CE, 9° et 10, 16 mars 2001, *Le Pen*, req. n° 198050, *RJF* 6/01, n° 826.
 Cass. com., 22 mars 2001, *Sté Trigone Conseil Littoral*, n° 99-30197, *RJF* 10/01, n° 1252.
 Cass. com., 25 avril 2001, n° 98-114375, *RJF* 8-9/01, n° 1152.
 CE, sect., 25 avril 2001, req. n° 213460, *RJF* 7/01, n° 1012.
 CE, 9° et 10 sous-sect., 27 avril 2001, *Lubrano*, req. n° 200659, *RJF* 7/01, n° 968.
 CE, 9 mai 2001, *Entreprise Freymuth*, req. n°210944, *Rec. Lebon*, p.865.
 Cass. crim., 16 mai 2001, *Gaydamak*, n° 3657 FP-F, *RJF* 2/02, n°216.
 CJCE, 27 septembre 2001, *Téléos*, aff. C-409/04 ; *RJF* 12/07, n°1511.
 Cass. crim., 10 octobre 2001, *Pons et a.*, n° 6285 F-D, *RJF* 02/02, n°177.
 CE, 29 octobre 2001, *Vega*, req. n° 179746 ; *Aveline*, req. n° 220657 ; *Trachel*, req. n° 221713, *RJF* 1/02, n° 113.
 CE, 10° et 9° sous-sect., 5 décembre 2001, *Giresse*, req. n° 215649, *RJF* 3/02, n°263.
 CE, sect., 7 décembre 2001, *SA ferme de rumont*, req. n° 206145.
 Cons. const., 18 décembre 2001, n°2001-453 DC.
 CE, 8° et 3° sous-sect., 21 décembre 2001, *Sté Labesque VI*, req. n° 221006, *RJF* 4/02, n° 427.
 Cons. const., 27 décembre 2001, déc. n° 2001-457.
 CEDH, 3° sect., 8 janvier 2002, *Keslassy c/ France*, n° 51578/99, *RJF* 5/02, n° 597.
 CAA Nantes, 1° ch., 6 février 2002, *SARL TDV Industries*, n° 98-805, *RJF* 7/02, n° 819.
 CE, Avis, ass., 12 avril 2002, *SA Financière Labeyrie*, req. n° 239693, *RJF* 6/02.
 CEDH, 16 avril 2002, *Sté Colas Est*, req. n° 37971/97.
 CE, 9° et 10° sous-sect., 19 juin 2002, *SA Media Shopping*, req. n° 194476, *RJF* 10/02, n° 1071.
 CEDH, 12 juillet 2002, *Ferrzzini c/ Italie*, n° 44759/98, *Dr. fisc.*, 2002, n° 10, comm. 187.
 CEDH, 23 juillet 2002, *Janosevic c/ Suède*, *RJF* 11/02, n° 1340.
 CE, 29 juillet 2002, req. n° 220728, *RJF* 11/02, n°1303.
 CE, 2 octobre 2002, req. n° 224786, concl. M. H de Mitjavile, *Dr. fisc.*, 2003, n° 11, comm. 215, p. 488.
 CE, 9° et 10° sous-sect., 28 octobre 2002, *Antoine*, req. n° 206266, *RJF* 1/03, n° 89.
 Cass. Crim., 30 octobre 2002, *Sté Ronytex*, n° 01-84960.
 CAA Nancy, 2° ch., 28 novembre 2002, *SARL Rieffel-Muller-Hindermeyer*, n° 98-2150, *RJF* 4/03, n° 469.
 CE, ass., 6 décembre 2002, *Syndicat intercommunal des établissements du second degré du second cycle du district de l'Hay-les-Roses*, req. n° 249153, *Rec. Lebon*, p. 433.
 Cass. com., 17 décembre 2002, *DGI c./ Petit*, n° 2147 FS-P, *RJF* 4/03, n° 513.
 CAA Bordeaux, 25 février 2003, n° 99-2355, *RJF* 7/03, n° 884.
 CEDH, 25 février 2003, *Roemen et Schmit*, req. 51772/99.
 CE, sect., 26 février 2003, *Morera*, req. n° 232841, concl. *BDCF* 5/03, n°68.
 CE, 2 avril 2003, *Sté d'édition des artistes peignant de la bouche et du pied*, req. n°237751, *RJF* 6/2003, n° 693.

- Cass. com., 23 avril 2003, *SCI Les Capucins*, req. n° 00-19539, *Bull. civ.*, 2003, IV, n°61, p. 70.
- CE, 25 avril 2003, req. n° 234812.
- CE, 3° et 8° sous-sect., 12 mai 2003, req. n° 234811, *RJF* 8-9/03, n° 969.
- CEDH, 3 juin 2003, *Morel c/ France*, n° 54559/00, *RJF* 11/03, n° 1337.
- CAA Bordeaux, 4° ch., 27 novembre 2003, *min. c/ Cadene*, n° 99-2007.
- CE, 3° et 8° sous-sect., 7 janvier 2004, *Steinhauer*, req. n°249713, *RJF* 04/04, n° 343.
- CE, 18 février 2004, *SA Pléiade*, req. n° 247729, *JurisData* n°2004-080518, *BDCF*, 5/2004, n°65, concl. P. Collin.
- Cons. const., 2 mars 2004, n° 2004-492 DC.
- Cass. crim., 5 mai 2004, *Legras*, n° 2777 F-PF, *RJF* 8-9/2005, n° 957.
- Cass. com., 12 juillet 2004, *Cts Pelat, Dr. fisc.*, 2004, n° 43, comm. 764.
- CE, 3° et 8° sous-sect., 28 juillet 2004, *Leblan*, req. n°250640, *RJF* 11/04, n°1124, concl. E. Glsser, *BDCF* 11/04, n°137.
- CE, 3° et 8° sous-sect., 20 octobre 2004, *Gabet*, req. n° 255533, *RJF* 1/05, n° 62.
- CAA Lyon, 10 novembre 2004, req. n° 98150, *RJF* 3/05, n° 248, concl. G. Gimenez.
- CE, 8° et 3° sous-sect. 1^{er} décembre 2004, *min. c/ Jallet*, req. n°258774, *RJF* 2/05, n°108.
- CE, 3° et 8° sous-sect., 5 janvier 2005, *Sté Raffypack*, req. n° 254556, *RJF* 3/05, concl. E. Glaser, *BDCF* 3/05, n°23.
- CE, sect., 22 avril 2005, *Sté Limelight Boys*, req. n° 257254, *RJF* 7/05, n° 724.
- CJCE, 26 avril 2005, *Goed Wonen*, aff. C-376/02.
- CE, 8° et 3° ss-sect., 18 mai 2005, *Ministère de l'Economie c/ Sté Sagal*, req. n° 267087, *JurisData* n°2005-080715, *Dr. fisc.*, 2005, n°44-45, comm. 726, concl. P. Collin.
- CE, avis, 27 mai 2005, *Provins*, req. n° 277975, *AJDA* 2005, p. 1455.
- CE, 10° et 9° sous-sect., 27 juin 2005, *Dufresnes*, req. n° 259368, *RJF* 10/05, n° 1101.
- CE, 8° et 3° sous-sect., 27 juillet 2005, *Sté Fauba France*, req. n°273619 et 273620, *RJF* 11/05.
- CAA Lyon, 2° ch., 13 juillet 2005, *SA Igol Centre Ets Gallois*, n° 99-2844, *RJF* 1/06, n° 75.
- Cass. com., 27 septembre 2005, *SARL Montroyal*, n° 03-15245, *Dr. fisc.*, 2006, n° 12, comm. 275.
- CAA Bordeaux, 3° ch., 18 octobre 2005, *Escartin*, n° 02BX00139, *RJF* 2/2006, n° 120.
- CE, 9° et 10 sous-sect., 16 novembre 2005, *SARL Manufacture française de chaussures Eram*, req. n° 270342, *Dr. fisc.*, 2006, n° 11, comm. 255.
- Cons. const., 29 décembre 2005, n° 2005-530 DC.
- CJCE, 3° ch., 12 janvier 2006, aff. C-354/03.
- CE, 10° et 9° sous-sect., 18 janvier 2006, *Serfaty*, req. n° 265790 et n°265791, *RJF* 4/06, n°378.
- Cass. com., 31 janvier 2006, *DGI c/ Sté Invest Immo*, n°146 FS-PBR, *RJF* 5/06, n°621.
- CE, ass., 24 mars 2006, *KPMG et a.*, req. n° 288460, *JurisData* n° 2006-0609857.
- CE, 9° et 10° sous-sect., 5 avril 2006, *Sté de secours minière du Pas-de-Calais*, req. n°256507 et 256508, *RJF* 7/06, n°832.
- CE, 9° et 10° sous-sect., 7 avril 2006, *Maury*, req. n° 269042, *RJF* 7/06, n° 891.
- Cass. crim., 31 mai 2006, n° 05-81.768 : *juris-Data* n° 2006-034219.
- CE, 3° et 8° sous-sect., 27 juillet 2006, *Ruwayha*, req. n° 275554, *RJF* 12/06, n° 1492.
- CE, 9° et 10° sous-sect., 11 août 2006, *Sté Erdimeca*, req. n°277357, *RJF* 12/06, n°1560.
- CJCE, 12 septembre 2006, *Cadbury Schweppes*, aff. 196/04.
- CE, sect., 27 septembre 2006, *Sté Janfin*, req. n°260050, *RJF* 12/06, n°1583.
- CAA Paris, 2° ch., 11 octobre 2006, n°04-2867, *RJF* 8-9/07, n°886.
- CEDH, 23 novembre 2006, *Jussila c/ France*, n° 73053/01, *RJF* 4/07, n° 527.

- CE, 8° et 3° sous-sect., 21 décembre 2006, *Mme Dugay*, req. n° 293749, *Dr. fisc.*, 2007, n° 40, comm. 110.
- CE, 3° et 8° sous-sect., 29 décembre 2006, *min. c/ Sté Bank of Scotland*, *Dr. fisc.*, 2007, n°4, comm. 87, concl. F. Séners, note O. Fouquet.
- CE, 3° et 7° sous-sect., 7 février 2007, *Sté Weil Besançon*, req. n° 279588.
- Cass. com., 6 mars 2007, *SA Imperium finance and trust company c./ Directeur général des impôts*, n° 05-17261, JurisData n° 2007-037799.
- CAA Douai, 13 mars 2007, *SA Henri Goldfarb*, n°04DA00980, Juris Data n°2007-345387.
- Cass. crim., 14 mars 2007, n° 06-85865, *RJF* 11/07, n° 1329.
- CAA Paris, 15 mars 2007, *SA Axa*, n°04PA03397, JurisData n°2007-347105.
- CE, 8° et 3° sous-sect., 30 mars 2007, *SA TMUA*, req. n° 271787, *Dr. fisc.*, 2007, n° 42, comm. 925.
- CE, sect., 6 avril 2007, *Clermont*, req. n° 269402, *RJF* 6/07, n° 720.
- CE, 3° et 8° sous-sect., 30 mai 2007, *SARL Peronnet*, req. n° 285575, *RJF* 10/07, n° 1084.
- CE, 9° et 10° sous-sect., 6 juin 2007, *min. c/ Lemarinier*, req. n° 270955, *RJF* 10/07, n° 1042.
- CE, 9° et 10° sous-sect., 20 juin 2007, *min. c/ SA Ferette*, req. n° 290554, *RJF* 10/07, n° 1131.
- CE, 8° et 3° sous-sect., 20 juillet 2007, *Hupel*, req. n° 292550, *RJF* 11/07, n° 1189.
- CE, 9° sous-sect., 25 juillet 2007, *Arnaudo*, req. n° 278774, *RJF* 12/07, n° 1426.
- Cass. com., 6 novembre 2007, *DGI c/ Huber*, n° 05-21527, *RJF* 2/08, n° 238.
- CE, 9° sous-sect., 14 décembre 2007, *Sté Legrand SA*, req. n° 297217, *RJF* 3/08, n° 366.
- CE, 9° et 10° sous-sect., 18 janvier 2008, *Davy*, req. n° 280573, *RJF* 4/08, n° 396.
- CAA Nancy, 1° ch., 7 février 2008, *Picoux*, n° 06-327, *RJF* 8-9/08, n° 999.
- Cass. crim., 20 février 2008, n° 07-82977, *RJF* 6/08, n°745.
- CE, 10° et 9° sous-sect., 20 février 2008, *Chenevière*, req. n°281130.
- CEDH, 3° sect., 21 février 2008, *Ravon et a. c/ France*, n° 18497/03, *RJF* 5/08, n° 571.
- Cass. com., 26 mars 2008, n°07-12470, *RJF* 07/08, n°903.
- CE, 9° et 10° sous-sect., 23 avril 2008, *SA Kraft Foods France*, req. n° 271853, *RJF* 7/08, n° 863.
- CE, 8° et 3° sous-sect., 5 mai 2008, *Babonneau*, req. n° 291229, *RJF* 8-9/988, n° 988.
- CE, 3° et 8° sous-sect., 26 mai 2008, *Sté Norelec*, req. n° 288583, *RJF* 8-9/08, n° 981.
- CE, 8° et 3° sous-sect., 27 juin 2008, *Melki*, req. n° 301342, *RJF* 11/08, n° 1213.
- CE, 8° et 3° sous-sect., 27 juin 2008, *Sté Segame*, req. n° 301343, *RJF* 11/08, n° 1213.
- CE, 8° et 3° sous-sect., 27 juin 2008, *min. c/ SCI Ingrid*, req. n° 305702, *RJF* 11/08, n° 1216.
- CE, 8° et 3° sous-sect., 6 octobre 2008, *De Caigny*, req. n° 299933, 299934 et 299935, *RJF* 12/08, n° 1363.
- CEDH, 5° sect., 16 octobre 2008, *Maschino c/ France*, *RJF* 2/09, n° 137.
- Cass. crim., 22 octobre 2008, n° 07-88134, *RJF* 3/09, n° 279.
- CE, 3° et 8° sous-sect., 27 octobre 2008, *min. c/ Planet*, req. n° 294160, *RJF* 1/09, n° 3.
- CE, 8° et 3° sous-sect., 7 novembre 2008, *M. Fontana et Mme de Framond*, req. n° 301642, *Dr. fisc.*, 2008, n° 52, comm. 646.
- CEDH, 9 novembre 2008, *SCI Parc de Vallauris c/ France*, n° 31050, *Dr. fisc.*, 2009, n° 25, étude n° 373.
- CE, 6° et 1° sous-sect., 14 novembre 2008, *min. c/ Sté Soferti*, req. n° 297275, *AJDA*, 2009, p. 325.
- CE, 8° et 3° sous-sect., 19 novembre 2008, *min. c/ Sté Wheeler France*, *RJF* 2/09, n° 139.
- CE, sect., 1^{er} décembre 2008, *Amiel*, req. n° 299200, *RJF* 2/09, n° 164.
- CE, 9° et 10° ss-sect., 1^{er} décembre 2008, n°292166, *min. c/ SCI Strasbourg*, *RJF* 2/09, n° 142, p. 104.
- CE, 9° et 10° sous-sect., 26 décembre 2008, *Gonzales-Castrillo*, req. n° 283995, *RJF* 3/09, n° 237.

- CE, 5 février 2009, *Chang Yuk Wong, Dr. fisc.*, 2009, n°11, comm. 242, concl. N. Escaut.
- CE, 9° sect., 16 février 2009, *Sté Atom*, req. n° 27400, *RJF* 5/09, n° 470.
- CE, 4 mars 2009, *Sté Aux Villes de l'Est-MBH, Dr. fisc.*, 2009, n°20, comm. 318, concl. L. Olléon.
- CE, 8° et 3° sous-sect., 4 mars 2009, *Sté RPS*, req. n° 295288, *RJF* 5/09, n° 489.
- CE, 8° et 3° sous-sect., 27 avril 2009, *Imbert*, req. n°308444 et 308445, *RJF* 7/09, n°614.
- CE, 10° et 9° sous-sect., 27 avril 2009, req. n° 297471, *RJF* 7/09, n°615.
- CE, 8° et 3° sous-sect., 18 mai 2009, *min. c/ Sté SAEM Reims Développement*, *RJF* 8-9/09, n° 769.
- Cass. crim., 4 juin 2009, n° 08-86778, *RJF* 11/09, n° 1014.
- CE, 8° et 3° sous-sect., 5 juin 2009, *M. et Mme Tomic*, req. n° 303598, *Rec. Lebon*, p. 62.
- CE, 9° et 10° sous-sect., 1^{er} juillet 2009, *SARL Alain Palanchon*, req. n°295689, *RJF* 10/09, n°822.
- CE, 10 juillet 2009, req. n°311161 et 311162, *RJF* 2/10, n° 147
- CE, 3° et 8° sous-sect., 31 juillet 2009, *Sté financière François I^{er}*, req. n° 297308, *Dr. fisc.*, 2009, n° 40, comm. 492.
- CE, 10° et 9° sous-sect., 31 juillet 2009, *min. c/ M. et Mme Arnal*: *JurisData* n° 2009-081530.
- CE, 8° et 3° sous-sect., 7 septembre 2009, *SA Axa* n° 305586.
- CE, 8° et 3° sous-sect., 7 septembre 2009, *Sté Henri Goldfarb*, n° 305596, concl. L. Olléon, *JurisData* n° 2009-081543.
- CE, 8° et 3° sous-sect., 27 octobre 2009, req. n° 312302, *RJF* 1/10, n° 8.
- Cass. Com., 8 décembre 2009, *Matex*, n° 08-21017; *JurisData* n° 2009-050671.
- CE, 22 janvier 2010, *Sté d'acquisitions immobilières*, req. n° 313868.
- CE, 8° et 3° sous-sect., 22 janvier 2010, *Quéro*, req. n° 314010 : *JurisData* n° 2010-081607.
- Cass. com., 2 février 2010, n° 09-13795.
- CAA Nancy, 4 février 2010, *Roussel*, n° 09-504, *RJF* 08-09/2010, n° 768.
- CE, 3° et 8° sous-sect., 12 mars 2010, n° 306368, *Sté Charcuterie du Pacifique*, *Concl. E. Geffray*, note F. Deboissy, *JurisData* n°2010-001688.
- CE, Avis, 9° et 10° sous-sect., 1^{er} avril 2010, *SAS Marsadis*, req. n° 334465, *RJF* 6/10, n° 632.
- CE, 9° et 10° sous-sect., 5 mai 2010, *min. c/ SCI Agora*, req.n° 308430, concl. P. Collin, note A. Angotti, *JurisData* n° 2010-006281.
- CE, 10° et 9° sous-sect., 26 mai 2010, *Mme Faria et Sté Faria*, req. n°304621, *RJF* 8-9/10, n°806.
- CE, 10° et 9° sous-sect., 30 juin 2010, *Guillermo*, req. n° 308853, *FR* 42/10.

VIII. RAPPORTS, PROJETS

ASSEMBLEE NATIONALE

Rapport d'information n° 1092 concernant les paradis fiscaux, 10 septembre 2009, Commission des finances, Assemblée nationale.

CONSEIL CONSTITUTIONNEL

Comité de réflexion et de proposition sur la modernisation et le rééquilibrage des institutions de la V^e République, La documentation française, 2007, 181 p.

CONSEIL D'ETAT

Le contrat, mode d'action publique et de production des normes, La documentation française, 2008, 644 p.

Régler autrement les conflits : conciliation, transaction, arbitrage en matière administrative, La documentation française, 1993, 164p.

Sécurité juridique et complexité du droit, La documentation française, 2006, 400p.

CONSEIL DES IMPOTS

L'imposition des bénéfices industriels et commerciaux, III^o Rapport au Président de la République, Editions des journaux officiels, 1977.

CONSEIL DES PRELEVEMENTS OBLIGATOIRES

Rapport, *La fraude aux prélèvements obligatoires et son contrôle*, La documentation française, mars 2007, 325 p.

DGI

Rapport annuel de performance, 2004, [www. Impôt.gouv.fr](http://www.Impôt.gouv.fr)

DNLF

Rapport, *Bilan d'un an de lutte contre la fraude*, avril 2009

INSPECTION GENERALE DES FINANCES

Rapport de synthèse n° 98-M-041-11, *Mission d'analyse comparative des administrations fiscales*, 1999, www.igf.bercy.gouv.fr

MEDIATEUR DU MINEFI

Rapport 2008, www.budget-gouv.fr

OCDE

Rapport, *Concurrence fiscale dommageable : un problème mondial*, 1998.

IX. SITE INTERNET**FOUQUET Olivier**

L'article 168 constitue-il encore une menace pour le contribuable de bonne foi ?, 19/12/2008, www.etudes-fiscales-internationales.com

INDEX

(Les numéros indiqués renvoient aux paragraphes)

A

Abus de droit :

- communautaire : 371 à 373.
- définition : 330 à 335.
- fraude à la loi : 336 à 349.
- procédure de répression : 664 à 672.
- rôle du Comité de l'abus de droit fiscal : 923 à 930.

Acte anormal de gestion

- appréciation : 313 à 315.
- définition : 308 à 312.

AER : 365 à 367.

Agrément :

- contrôle du refus : 130 à 133.
- portée : 126 à 129.

Avis de vérification : 539 à 545.

B

Bonne foi :

- appréciation : 272.
- définition : 270.
- présomption : 271.
- usage de la théorie de l'apparence : 273 à 276.

C

Charte des droits et obligations du contribuable vérifié : 546 à 551.

Citoyenneté fiscale : 57 à 62.

CDI : 912 à 916.

Consentement à l'impôt : 30 à 33.

CIF:

- avis : 293
- influence sur la prescription : 294.
- motivation : 293, 295.
- nature : 292.
- saisine : 297 à 299.

Conciliateur fiscal départemental : 934 à 939.

Confiance légitime (principe de) :

- application en matière de TVA intracommunautaire : 200.
- consécration européenne : 199.
- influence en droit interne : 203 à 207.

Contrôle inopiné : 621 à 627.

Contrôle sur demande : 222 à 226.

D

Déclaration contrôlée :

- contenu : 137.
- opposabilité : 139 à 142.

Défenseur des droits : 953 à 956.

Délai de reprise : 564 à 568.

Demande d'éclaircissements et de justification :

- champ d'application : 402 à 407.
- règle de l'écart du double : 410 à 412.

Demande de renseignements : 392 à 400.

Devoir d'impartialité : 590 à 594.

DGFIP : 263 à 266.

Doctrine administrative :

- fonction pédagogique : 186 à 189.
- griefs d'inconstitutionnalité : 214 à 218.
- norme d'imposition : 192.
- recevabilité : 190.

Droit de communication :

- encadrement procédural : 415 à 421.
- divulgation d'illicéités fiscales par l'autorité judiciaire : 442 à 446.
- secret bancaire : 437 à 441.

Droit de compensation : 1076 à 1083.

E

Egalité fiscale :

- fondements : 239.
- composante : 242.
- contrôle : 244 à 248.

Erreur : 143 à 146

ESFP :

- application du contradictoire : 554 à 558.
- caractère : 631 à 636.
- définition : 526 à 530.
- intervention sur place : 569 à 572.
- reconnaissance : 531 à 537.

Evaluation indiciaire : 729 à 734.

F

Fraude fiscale :

- approche objective : 25 à 28.
- approche subjective : 18 à 24.
- évasion fiscale : 354 à 359.
- fait générateur : 41 à 43.
- fraude carrousel 360 à 362.
- manœuvre frauduleuse : 280.
- manquement délibéré : 278 à 279.

- par dissimulation : 152 à 154.
- par omission : 148 à 151.
- poursuite pénale : 288 à 291.

H

Habilité fiscale : 78.

I

Information fiscale :

- administration fiscale de service : 177 à 180.
- droit à l'information : 182 à 184.

Intérêt de retard : 805 à 814.

Intelligibilité de la loi fiscale :

- portée pour l'administration fiscale : 253 à 256.
- portée pour le contribuable : 161 à 164.

J

Juge :

- rôle du juge de l'impôt dans la répression fiscale: 48 à 50.
- rôle du juge pénal dans la répression du délit : 51 à 52.

L

Liberté de gestion : 101 à 105.

M

Médiateur du Minefi : 940 à 947.

N

Niche fiscale : 118.

O

Opération fiscale : 45.

Option fiscale : 107 à 109.

P

Perquisitions fiscales :

- censure : 485 à 486.
- conciliation constitutionnelle avec les droits du contribuable : 63 à 65.
- établissement de l'ordonnance : 503 à 510.
- réforme : 487 à 488.

Procédure d'enquête judiciaire : 461 à 474.

Procédure de flagrance : 449 à 460.

Procédure d'imposition d'office :

- défaut de déclaration : 699 à 705.
- défaut de coopération: 707 à 713.
- évaluation d'office : 740 à 743.
- information du contribuable : 715 à 723.

Procédure de rectification contradictoire

- champ d'application : 655 à 662.
- Information du contribuable : 687 à 695.
- motivation des avis : 676 à 685.

Procédure de vérification de comptabilité :

- définition : 517 à 524.
- intervention sur place : 573 à 575.
- présomption du débat oral et contradictoire : 559 à 561.

Q

Question prioritaire de constitutionnalité : 1107 à 1108.

R

Réclamation préalable :

- objet : 1020 à 1022.
- moyens nouveaux : 1023 à 1025.

Recours hiérarchique : 576 à 80

Règle du *minimis* : 123.

Régulation fiscale : 1112 à 1118.

Rescrit fiscal : 227 à 231.

Responsabilité de l'administration fiscale :

- dommage : 1028 à 1029.
- faute : 1033 à 1036.

Rétroactivité fiscale:

- contrôle constitutionnel : 166, 168.
- influence sur le procès : 1089.

S

Sanctions fiscales :

- assimilation aux sanctions pénales : 818 à 822.
- cumul : 837 à 842.
- motivation : 858 à 860.
- *non bis in idem* : 834 à 836.

Sécurité juridique :

- principe général du droit : 172.

Substitution de base légale : 1056 à 1060.

Sursis de paiement : 1030.

T**Transaction fiscale :**

- champ d'application : 988 à 991.
- légitimité: 968 à 971.
- nature contractuelle : 973 à 977.

TABLE DES MATIERES

LISTE DES PRINCIPALES ABREVIATIONS	7
SOMMAIRE	9
INTRODUCTION	13
§1. Qu'est ce que la fraude fiscale ?.....	16
A. La délicate appréhension du manquement fiscal.....	17
1. L'analyse sémantique des termes du sujet	17
2. La teneur de la fraude fiscale	19
a. L'approche subjective de la fraude fiscale	20
b. L'approche objective de la fraude fiscale.....	23
B. La contestation de l'obligation fiscale par le contribuable.....	25
1. La remise en cause de la légitimité de l'impôt.....	25
2. La volonté de transgresser la loi fiscale	28
§2. La compréhension de la légitime répression de la fraude fiscale.....	30
A. Le positionnement de la fraude fiscale dans la procédure d'imposition	30
1. La raison d'être des procédures d'imposition : le fait générateur de l'impôt	30
.....	30
a. La naissance de la créance fiscale pour le contribuable	31
b. Le cadre juridique de l'appréhension de la fraude fiscale.....	32
2. L'intervention des juges dans la procédure de répression de la fraude fiscale	33
.....	33
a. Le contrôle juridictionnel <i>a posteriori</i> du juge de l'impôt dans la	33
répression des infractions fiscales	33
b. L'infliction des sanctions par le juge pénal en raison du délit de fraude	35
fiscale	35
B. Problématique du travail.....	36
1. La conciliation des pouvoirs de l'administration fiscale avec les droits du	36
contribuable	36
a. Une confrontation née de la citoyenneté fiscale.....	37
b. Une exigence constitutionnelle	39
2. Le contrôle des prérogatives de l'administration fiscale.....	40
 1^{ère} PARTIE : LE RECADRAGE DES MOYENS DE DETECTION DE LA FRAUDE	
FISCALE.....	45
 Titre 1. La légitimation des mesures préventives dans la lutte contre la fraude fiscale	
.....	47
 Chapitre 1. Une stratégie d'encouragement au développement du civisme fiscal.....	48
Section 1. La naissance de l'obligation fiscale individualisée	49
§1. L'individualisation de l'obligation fiscale dans la perspective de lutte contre la	50
fraude fiscale	50
A. La recherche d'une collaboration du contribuable à l'obligation fiscale	51
individualisée	51
1. L'intervention du contribuable dans l'application des normes fiscales	51
a. La place du consentement à l'impôt.....	52

b. L'exclusion d'une relation fiscale contractuelle entre le contribuable et l'administration fiscale	54
2. La prise en compte de la volonté fiscale du contribuable	55
a. Un espace de liberté consenti au contribuable.....	55
b. La subjectivation du régime d'imposition.....	57
B. La planification du comportement fiscal du contribuable	59
1. Les enjeux de la fiscalité tactique	59
a. La fiscalité d'exception confrontée aux droits fondamentaux du contribuable	60
b. Le contrôle de la fiscalité dérogatoire	63
2. L'agrément, instrument particulier d'accès à la fiscalité dérogatoire	65
a. La portée juridique de la pratique de l'agrément.....	65
b. Le contrôle du refus d'agrément	67
§2. L'individualisation de l'obligation fiscale dans l'établissement de l'impôt, objet de la fraude	69
A. La déclaration contrôlée, une collaboration forcée du contribuable	69
1. Les caractéristiques de la déclaration contrôlée	70
2. La portée de l'erreur au sein de la déclaration fiscale.....	72
B. La modification de la matière imposable par le contribuable	73
1. La fraude par omission	73
2. La fraude par dissimulation.....	75
Section 2. La validation des choix fiscaux du contribuable	76
§1. L'information fiscale, outil de prévention des conflits	76
A. La sécurité juridique du contribuable, objet de l'information fiscale	77
1. Les difficultés d'appréhension de la norme fiscale pour le contribuable....	77
a. La portée de la loi fiscale pour le contribuable	77
b. Les lois fiscales rétroactives.....	79
2. La reconnaissance d'un droit effectif à la sécurité juridique.....	81
B. Les moyens de l'information fiscale	83
1. La reconnaissance d'un lien entre la qualité des services de l'administration fiscale et l'apparition de la fraude	83
a. Une administration au service du contribuable	83
b. Le droit à l'information administrative	85
2. La doctrine administrative, un dédoublement nécessaire de la légalité	87
a. La fonction pédagogique de la doctrine	87
b. L'assimilation de la doctrine administrative à la norme d'imposition....	88
§2. Le dialogue fiscal, instrument de règlement des litiges en amont	90
A. Vers une application du principe de confiance légitime	91
1. L'application du principe de confiance légitime est tributaire des situations de droit régies par le droit communautaire.....	91
a. Une consécration au niveau européen	91
b. La réception du principe de confiance légitime en France.....	93
2. Une consécration souhaitée en droit interne	95
a. Une protection du contribuable au détriment d'une application stricte de la légalité fiscale.....	95
b. Une légitimation des griefs d'inconstitutionnalité de la doctrine administrative	97
B. La formalisation du dialogue	100
1. Le contrôle sur demande du contribuable	100
2. La procédure de rescrit	102

Chapitre 2. L'appréhension de la fraude fiscale par l'administration	104
Section 1. La légitimité des fondements de l'action administrative fiscale dans la lutte contre la fraude fiscale	105
§1. De la nécessité de lutter contre la fraude fiscale	105
A. La rupture d'égalité entre contribuables.....	106
1. La portée du principe d'égalité pour les contribuables	106
a. La conception fluctuante du principe d'égalité	106
b. Le traitement juridique de l'égalité entre contribuable	108
2. L'encadrement législatif des pouvoirs répressif de l'administration fiscale	110
a. La portée de la légalité fiscale sur les prérogatives de l'administration fiscale	110
b. Le respect des prescriptions légales par l'administration fiscale	111
B. Le nouveau pilotage de la gestion de la fraude fiscale	114
1. Des objectifs renforcés	115
2. Une organisation réformée	115
§2. L'appréciation juridique de la fraude par l'administration fiscale	117
A. Les éléments constitutifs de la fraude fiscale	117
1. La présomption de la bonne foi du contribuable.....	117
a. Un caractère essentiel des relations entre le contribuable et l'administration fiscale	117
b. La prise en compte de la situation fiscale que se donne le contribuable	118
2. La consistance du manquement délibéré et des manœuvres frauduleuses.	120
a. L'appréciation traditionnelle du manquement délibéré et des manœuvres frauduleuses.....	120
b. Une manifestation du pouvoir discrétionnaire de l'administration	122
B. L'enclenchement des poursuites pour le délit de fraude fiscale	123
1. La portée limitée des droits du contribuable au sein de l'engagement des poursuites pour plainte pour fraude fiscale	124
a. Une procédure exorbitante du droit commun	124
b. Les garanties limitées de l'intervention de la Commission des infractions fiscales	125
2. L'appréciation extensive des faits de nature à engager une procédure de plainte pour fraude fiscale	127
a. L'absence de contraintes procédurales	127
b. La caractérisation de l'élément intentionnel	128
Section 2. Les moyens de l'action administrative fiscale étendus aux objectifs de lutte contre la fraude	129
§1. Le développement de mécanismes régulateurs en droit national	130
A. La considération de la normalité fiscale par l'administration et les risques d'arbitraire	130
1. La mise en cause de la gestion de l'entreprise par l'acte anormal de gestion	130
a. La recherche d'une définition cohérente	131
b. L'appréciation de l'anormalité	133
2. La condamnation de principe des opérations réalisées dans un but exclusivement fiscal par l'abus de droit	134
a. La répression de l'abus de droit confrontée au principe de légalité de l'impôt	135

b. La compatibilité des pénalités fiscales avec la répression des abus de droit	137
B. L'assise juridique de la fraude à la loi	138
1. L'appréciation de la répression de l'abus de droit	138
a. La légitimation des opportunités offertes à l'administration pour la répression des situations de fait.....	139
b. La reconnaissance de la fraude à la loi comme une catégorie de l'abus de droit	140
2. La portée de la reconnaissance d'un principe général de fraude à la loi....	142
a. La délimitation de la notion fraude à la loi.....	142
b. L'appréciation du critère subjectif par la jurisprudence.....	144
§2. Une nouvelle impulsion des moyens de lutte contre la fraude et l'évasion fiscale internationale	145
A. L'assise d'une conception préventive de la répression de la fraude fiscale internationale	146
1. Le constat d'une absence de moyens pertinents de lutte contre la fraude fiscale internationale	146
a. Concernant l'évasion fiscale internationale.....	147
b. Concernant la fraude à la TVA	149
2. L'utilisation de nouveaux instruments juridiques visant à relancer l'efficacité de la lutte contre la fraude internationale.....	150
B. Le renforcement des fondements juridiques de la lutte contre la fraude fiscale internationale	153
1. L'appréhension de l'abus de droit au niveau communautaire.....	153
2. Fraude à la TVA intracommunautaire.....	154
Conclusion Titre 1	157

Titre 2. La légitimité discutable des procédures de contrôle fiscal..... 158

Chapitre 1. Une recherche de renseignements accentuée et placée sous le signe de la détection des supports de la fraude fiscale	159
Section 1. Des moyens d'information étendus.....	159
§1. Les demandes d'informations ciblées en la personne du contribuable	160
A. Les demandes de renseignements de l'article L. 10 du LPF.....	160
1. Une absence de contrainte relative pour le contribuable.....	161
2. Une extension du champ d'application des demandes de renseignements en raison des missions de contrôle de l'administration.....	164
B. L'encadrement jurisprudentiel de la demande d'éclaircissements et de justifications	165
1. Un champ d'application ambivalent.....	165
2. Le contrôle des conditions préalables à la demande de justifications.....	168
§2. L'assise d'un droit général à l'information de l'administration fiscale	169
A. La conciliation entre l'exercice du droit de communication et les garanties du contribuable	170
1. L'exercice du droit de communication est peu propice à la protection des garanties procédurales du contribuable	170
2. La distinction entre le droit de communication et les procédures de vérification	172
a. La distinction entre le droit de communication et la vérification de comptabilité.....	173

b. Le droit de communication et l'ESFP	174
B. L'étendue du droit de communication	175
1. La portée du devoir de communication	175
a. L'assouplissement des modalités d'exercice du droit de communication	176
b. La valeur résiduelle du secret bancaire	177
2. La divulgation d'illicéités fiscales par l'autorité judiciaire facilitée par le travail des juges	179
Section 2. L'usage de procédures exorbitantes du droit commun des contrôles.....	181
§1. Des procédures relatives au particularisme de la fraude	181
A. La procédure de flagrance fiscale.....	181
1. Le renforcement des pouvoirs de l'administration fiscale dans le champ d'application de la procédure de flagrance fiscale	182
2. La mise à mal de certaines garanties du contribuable	184
B. La procédure d'enquête judiciaire	186
1. Le renforcement de l'efficacité des moyens de détection de la fraude fiscale par la combinaison des procédures fiscales et pénales.....	187
2. Une exception procédurale au détriment des garanties du contribuable	189
§2. Une procédure relative à la gravité de la fraude, le droit de visite et de saisie.	191
A. Une procédure contestée	191
1. Les débordements du droit de visite et de saisie sur les autres procédures de contrôle.....	192
2. La censure de la procédure des perquisitions fiscales.....	194
B. vers de nouvelles perspectives contentieuses	195
1. La mise en œuvre du nouveau dispositif n'est pas toujours pas satisfaisante au regard de la protection européenne accordée au droit du contribuable.	195
a. Les carences de la nouvelle voie de recours.....	196
b. La persistance d'atteintes aux droits reconnus par la CESDH dans le choix de la procédure	197
2. L'attitude préjudiciable du juge judiciaire pour le contribuable	199
a. Quand l'exception devient communément admise.....	199
b. Le contrôle insuffisant des motifs justifiant la perquisition fiscale	200
Chapitre 2. Les procédures de vérification aux prises avec les droits fondamentaux du contribuable	203
Section 1. Des garanties progressivement érigées par les juges.....	204
§1. Le dessein du contour des procédures de vérification.....	204
A. Le recadrage des pouvoirs de l'administration fiscale par les juges	204
1. La vérification de comptabilité	205
a. L'absence d'une définition légale satisfaisante	205
b. Une construction prétorienne de la vérification de comptabilité	206
2. La définition de l'ESFP	208
a. Une définition légale au cœur de la tourmente.....	209
b. L'opération de reconnaissance d'un ESFP.....	210
B. Des garanties communes, l'information préalable du contribuable	212
1. L'envoi d'un avis de vérification	213
2. La portée de la charte des droits et obligations du contribuable vérifié.....	215
§2. L'effectivité des garanties accordées	217
A. L'application différenciée du principe du contradictoire	218
1. La controverse du débat contradictoire au sein de l'ESFP.....	218

2. La présomption du débat oral et contradictoire au sein de la vérification de comptabilité	220
B. Des garanties propres à l'action administrative.....	221
1. L'encadrement de l'action administrative par des délais	221
a. Les limites fixées par le droit de reprise de l'administration	221
b. Les limites tenant à l'intervention sur place.....	223
2. Le recours hiérarchique, un instrument de dialogue nécessaire à l'encadrement du pouvoir administratif	225
Section 2. Les frontières distendues des procédures de vérification.....	227
§1. Des interventions balisées par la loyauté de l'action administrative ?.....	228
A. L'instrumentalisation des rouages des procédures de contrôle par l'administration	228
1. La place du pouvoir discrétionnaire de l'administration fiscale	229
2. Le devoir d'impartialité des agents vérificateurs	230
B. Le contrôle juridictionnel des garanties attachées à la loyauté de l'action administrative	232
1. La remise en cause partielle du principe d'indépendance des procédures pénales et fiscales	233
2. Le désaveu de l'intérêt de l'interlocuteur départemental par le Conseil d'Etat	235
§2. Le respect des périmètres d'application des procédures de vérification	237
A. La combinaison entre la vérification de comptabilité et les contrôles inopinés	237
1. Les contours incertains du droit d'enquête	237
2. Le risque de débordements liés à la nature du contrôle inopiné	241
a. Les errements procéduraux du contrôle inopiné.....	241
b. Les insuffisances du contrôle des juges	243
B. La vraie nature de l'ESFP.....	245
Conclusion Titre 2.....	248

2^{ème} PARTIE : LE MECANISME PERFECTIBLE DE LA SANCTION DE LA FRAUDE FISCALE

249

Titre 1. L'illégitimité tangible des mesures répressives.....

251

Chapitre 1. Les déficits des droits de la défense au sein de la finalité répressive des contrôles fiscaux.....

251

Section 1. Les garanties légales attachées à la décision d'imposition.....

252

§1. L'absorption de la fraude fiscale par la procédure de rectification contradictoire

252

A. Un champ d'application obligatoire

253

1. Le respect des obligations déclaratives conditionne la mise en œuvre de la procédure de rectification contradictoire.....

253

 a. La portée législative de la procédure de rectification contradictoire.....

253

 b. L'exclusion relative de certains domaines de la procédure de rectification contradictoire.....

255

2. La mise en œuvre de la procédure de répression des abus de droit

258

 a. La procédure des abus de droit, une procédure contradictoire autonome

258

b. L'objet de la procédure de répression d'abus de droit	260
B. Le contenu de la contradiction.....	262
1. L'information du contribuable sur le contenu de ses redressements	262
a. Une lecture jurisprudentielle fragile des lignes directrices de la motivation des propositions de rectification.....	263
b. La rectification des erreurs et des omissions de la motivation contenues dans la proposition	266
2. L'information du contribuable sur l'origine de ses redressements	267
a. Une obligation de communication à la charge de l'administration.....	268
b. La portée limitée de l'information du contribuable dans la proposition de rectification : la mise en cause des garanties de l'article L. 57 du LPF pour les groupes fiscalement intégrés.....	269
§2. La sanction première de l'attitude du contribuable par l'exécution des procédures d'imposition d'office	271
A. Les manquements sanctionnés du contribuable	271
1. Le défaut de déclaration	272
a. Une mise en œuvre justifiée dans son principe	272
b. L'assimilation du défaut de déclaration pour les activités lucratives non déclarées	273
2. Le refus de coopération avec l'administration fiscale.....	275
a. Le défaut ou l'insuffisance de réponse aux demandes de justifications.	275
b. L'opposition à un contrôle fiscal.....	277
B. La place des droits du contribuable au sein de la procédure d'imposition d'office	278
1. L'information effective du contribuable dans la mise en œuvre de la procédure d'imposition d'office.....	278
2. L'absence dommageable d'information du contribuable.....	280
Section 2. Les droits du contribuable en proie aux pouvoirs de l'administration dans la mise en œuvre de la procédure de rehaussement.....	281
§1. Une lecture des textes préjudiciable pour le contribuable.....	282
A. La mise en œuvre d'une procédure de sanction déguisée au sein de la procédure de rectification contradictoire.....	282
1. La volonté du législateur d'écarter les garanties du contribuable dans le choix de l'évaluation des bases d'imposition.....	283
2. La contestation de l'évaluation indiciaire faite par l'administration fiscale	285
B. L'évaluation des bases imposables au sein des procédures d'imposition d'office	287
1. L'hermétisme des méthodes d'évaluation au sein des procédures d'imposition d'office.....	287
2. La reconnaissance d'un pouvoir discrétionnaire de l'administration fiscale accordé par les textes.....	288
§2. Une extension des pouvoirs de l'administration reconnue par les juges.....	290
A. la faculté offerte à l'administration de mettre en œuvre une procédure de sanction en l'absence de texte	290
1. Une approche extensive des conditions de mise en œuvre de la procédure d'imposition d'office par la reconnaissance jurisprudentielle d'un principe général de la procédure fiscale	291
2. La justification jurisprudentielle de l'extension des pouvoirs de l'administration	292

a. L'utilisation de la notion de compétence liée de l'administration par les juges	293
b. L'interprétation des textes par les juges	294
B. La légitimation de l'application croissante du principe du contradictoire	295
1. La reconnaissance progressive du droit à la contradiction au sein de la fiscalité locale.....	295
a. Une garantie initialement exclue par le raisonnement des juges.....	295
b. Une évolution basée sur la portée du principe général des droits de la défense.....	296
2. Vers une reconnaissance du principe du contradictoire au sein des procédures d'imposition d'office	298
Chapitre 2. L'opacité du mécanisme des sanctions de la fraude fiscale	299
Section 1. Un processus répressif en quête de légitimation	300
§1. L'appropriation de la répression de la fraude fiscale par l'administration.....	300
A. L'appréciation souveraine de la matérialité du délit de fraude fiscale par l'administration	300
1. Le pouvoir discrétionnaire de l'administration dans le choix des contribuables susceptibles de faire l'objet de poursuite pénale	301
a. L'opportunité du choix du règlement des conflits.....	301
b. De la constatation du manquement fiscal à l'établissement du délit.....	302
2. L'absence d'un contrôle satisfaisant du pouvoir de l'administration fiscale par la CIF.....	304
a. Un manque de transparence dans l'examen des dossiers	304
b. Une saisine <i>in rem</i> propice à l'examen des faits	306
B. La prédominance de la répression administrative dans la correction des manquements fiscaux	307
1. La légitimation d'un pouvoir administratif fiscal répressif.....	308
2. La place des intérêts de retard dans la répression administrative fiscale ...	309
a. L'exclusion de principe de l'intérêt de retard dans l'appréciation des sanctions fiscales	309
b. Une pratique plus discutable de l'intérêt de retard.....	311
§2. L'assimilation des sanctions fiscales aux sanctions pénales	313
A. Une œuvre de reconnaissance jurisprudentielle	313
1. Une reconnaissance encore imparfaite	314
a. L'assimilation des sanctions fiscales aux sanctions pénales au sein du contentieux fiscal en droit interne	314
b. Une assimilation limitée dans son principe.....	315
2. L'insertion des pénalités fiscales dans le domaine des accusations en matière pénale de la CESDH.....	316
a. Un domaine exclusif réservé aux sanctions fiscales.....	316
b. L'inapplicabilité de l'article 6§1 de la CESDH relatif au droit à un procès équitable en la matière fiscale	319
B. Les limites à la pénalisation des sanctions de la fraude fiscale	320
1. L'interprétation restrictive du principe de <i>non bis in idem</i>	320
2. La reconnaissance d'un cumul conditionné	322
Section 2. Les garanties du contribuable dans l'établissement de la sanction de la fraude fiscale	325
§1. Le contrôle du pouvoir arbitraire de l'administration dans l'infliction des sanctions	325

A. La garantie du visa du supérieur hiérarchique.....	326
1. Le contrôle interne de l'administration fiscale du choix effectué par l'agent de terrain.....	326
a. La garantie théorique donnée par l'administration d'un visa du supérieur hiérarchique	326
b. Une réalité pratique difficilement appréciable	329
2. La portée de la combinaison des articles L. 80 D et L. 80 E du LPF.....	330
B. L'application limitée du principe du contradictoire à la procédure d'établissement des sanctions fiscales.....	331
1. Une reconnaissance progressive du caractère partiellement contradictoire de la procédure de sanction fiscale	331
2. La matérialisation de la motivation des sanctions fiscales.....	333
a. La liaison de la motivation avec la constatation de l'infraction	333
b. Les justifications à l'inapplicabilité du principe du contradictoire	334
§2. L'influence de l'intervention des juges sur la mise en œuvre de la sanction fiscale	336
A. Le traitement plein contentieux des sanctions fiscales.....	336
1. La nouvelle impulsion du juge de l'impôt dans le traitement des sanctions fiscales	336
a. La question de droit soulevée devant les juges	337
b. Les justifications du développement du traitement plein contentieux	339
2. La portée du régime plein contentieux sur les sanctions fiscales.....	341
B. L'influence de l'intervention des juge sur les droits des contribuables	342
1. L'effort de rationalisation par le juge de l'impôt de l'infliction des pénalités fiscales	343
2. La portée de l'indépendance des juridictions pénales et fiscales sur les sanctions de la fraude fiscale.....	344
Conclusion Titre 1	347

Titre 2. La difficile conciliation des droits du contribuable et des pouvoirs de l'administration fiscale au sein du contentieux fiscal 348

Chapitre 1. La recherche d'un équilibre par le développement de modes alternatifs des règlements des litiges fiscaux.....	348
Section 1. La consistance du droit à la contestation non juridictionnelle de la qualification des faits par l'administration fiscale	349
§1. Les recours inhérents à la procédure de rectification.....	350
A. L'existence d'un désaccord persistant entre le contribuable et l'administration fiscale	350
1. La contestation du bien-fondé de l'imposition au sein de la procédure de rectification contradictoire	350
a. Le refus des rehaussements	350
b. Les atteintes portées à la motivation des propositions de rectification par la substitution de base légale.....	352
2. La portée de la saisine de la CDI.....	353
B. Le rapprochement des positions du contribuable de celles de l'administration fiscale	355
1. Les limites à la fonction conciliatrice des Commissions	355
2. Le rôle du Comité de l'abus de droit fiscal	358
§2. Le développement des recours indépendants	360

A. La structure des organes de dialogue témoigne de l'engouement des traitements non juridictionnel des litiges fiscaux	361
1. Le conciliateur fiscal départemental.....	361
2. Le Médiateur du Minefi	363
B. Un nouvel essor des règlements des litiges non juridictionnel.....	366
1. La vocation commune de la conciliation et de la médiation	366
2. Le Défenseur des droits.....	368
Section 2. La renonciation du droit à la contestation par la transaction.....	369
§1. Une entorse au principe de légalité	370
A. Une pratique codifiée	370
1. La soumission de la transaction aux règles de la procédure fiscale	370
2. La légitimation de cette pratique transactionnelle.....	373
B. La consécration d'une pratique contractuelle	375
1. La reconnaissance du caractère contractuel de la transaction	375
2. La recherche d'une qualification au contrat fiscal	377
§2. L'exploitation d'une situation de faiblesse du contribuable	379
A. Un objet « <i>ambigu</i> »	379
1. Le champ d'application de la transaction.....	380
2. Le caractère déséquilibré de la transaction tend à une procédure de sanction innommée	381
B. La nature des concessions du contribuable.....	383
1. De la concession à la renonciation	383
2. L'effet extinctif de l'action en justice	385
 Chapitre 2. Le traitement déséquilibré de la contestation juridictionnelle du contribuable	 386
.....	386
Section 1. Le contrôle de l'action répressive de l'administrative fiscale.....	387
§1. La contestation du rehaussement par l'introduction d'une procédure de plein contentieux	387
A. La finalité de la réclamation préalable	387
1. L'appréciation par l'administration des chances de réussite de la réclamation	388
2. Une meilleure prise en compte des droits du contribuable dans les délais de réclamation	389
B. Le rattachement de la réclamation préalable au procès.....	391
1. Le contenu de la réclamation doit comporter par principe l'ensemble des contestations du contribuable	391
2. Les limites à l'immutabilité du litige fixée par la réclamation préalable... ..	392
§2. La dénonciation d'un dommage par la mise en cause de la responsabilité de l'administration fiscale	394
A. La prise en compte de la responsabilité de l'administration fiscale.....	394
1. Le positionnement du dommage	394
2. L'évolution de la nature de la faute propre à engager la responsabilité de l'administration fiscale	396
B. L'appréciation des conditions de la responsabilité de l'administration fiscale	398
.....	398
1. Les garanties juridictionnelles attachées au traitement de la faute de l'administration fiscale	398
a. L'appréciation du juge administratif de la faute intervenue dans la détermination de la situation fiscale du contribuable.....	398

b. Le regard du juge pénal sur les fautes commises dans la répression du délit de fraude fiscale	400
2. Le plaidoyer en faveur d'un assouplissement des conditions de la mise en cause de la responsabilité de l'administration fiscale	401
Section 2. Les couvertures de l'action administrative fiscale	403
§1. La légitimation des décisions de l'administration	404
A. substitution de base légale	404
1. L'absence de fondement légal de la substitution.....	404
2. La détermination du juge de l'impôt	406
B. L'absence de véritables garanties juridictionnelles	408
1. Les limites effectives des garanties du contribuable	408
2. De la rupture d'égalité entre contribuable à la nécessité de l'encadrement du pouvoir discrétionnaire de l'administration fiscale	410
§2. La régularisation des positions de l'administration.....	412
A. Une régularisation interne de l'erreur par l'exercice du droit de compensation	412
1. Un « <i>permis de compenser</i> » mettant en jeu l'équilibre des débats contentieux	413
2. L'instauration d'une obligation minimale de loyauté	415
B. La régularisation des erreurs de l'administration par le législateur.....	416
1. Les controverses du l'utilisation des lois de validation sur le déroulement du procès fiscal.....	416
2. Les effets des lois de validation sur la procédure juridictionnelle	417
Conclusion Titre 2	419
CONCLUSION	421
§1. Vers un renforcement des garanties légales du contribuable	423
A. Le constat d'une situation déséquilibrée entre le contribuable et l'administration fiscale	424
B. Une évolution possible des mécanismes de sanction de l'action administrative	425
§2. L'assise d'un processus de régulation fiscale	426
A. Une régulation fondée sur la stratégie fiscale de l'administration fiscale et du contribuable	427
B. L'intérêt de ces mécanismes de régulation fiscale pour l'administration	430
C. La prise en compte de la volonté du contribuable	431
BIBLIOGRAPHIE	433
INDEX	469
TABLE DES MATIERES	475

Résumé

La légitime répression de la fraude fiscale

La légitime répression de la fraude fiscale fait référence aux différentes prérogatives de l'administration fiscale mises en œuvre pour prévenir, détecter et sanctionner l'évitement de l'impôt.

Elles s'inscrivent au sein des procédures d'imposition et se doivent d'être conciliées avec les droits fondamentaux du contribuable.

Cette exigence, élevée au rang constitutionnel, postule pour un équilibre des relations difficile à établir.

La lutte contre la fraude fiscale, cette fin légitime en soi qui préserve l'égalité fiscale, justifie la présence de moyens exorbitants du droit commun qui fragilise la sécurité juridique à laquelle le contribuable peut prétendre.

Ses garanties sont confrontées au pouvoir de l'administration fiscale et à sa faculté d'apprécier les différents manquements qui se présentent à elle en dehors de toute contrainte. Le rôle du juge est alors fondamental car en s'employant à préserver les droits et les devoirs de chacun, il participe à conforter un socle d'obligations qui s'impose dans ces procédures et qui est repris a posteriori par le législateur.

Mots clés: fraude fiscale, civisme fiscal, sanctions fiscales, conciliation des pouvoirs exorbitants de l'administration avec les droits et les garanties du contribuable.

Summary

The tax fraud repression legitimacy

The tax fraud repression legitimacy refers to the different prerogatives the fiscal administration implements to prevent, detect and sanction anyone trying to shirk its tax responsibilities.

This process, that must be coordinated with the fundamental rights, is part of tax rules.

This requirement, part of the Constitution, involves a balance between relations that is difficult to reach.

This fight against tax fraud, lawful objective in the way it preserves tax equality, justifies the use of measures that infringes fundamental rights and weakens the legal security any taxpayer has the right to pretend.

These guaranties opposed themselves to the tax administration and its ability to appreciate the different breaches it notices without any limitations.

The judge role is then fundamental since he has to preserve anyone's rights and duties, he participates to the creation of a basis of obligations that have to be followed for each procedure, and that are reused afterwards by the legislator.