

Le juge, arbitre de l'impôt

P. F. RACINE *

Président de la Cour administrative d'appel de Paris

RÉSUMÉ. — Après avoir abordé le problème de l'**impartialité** du **juge**, l'auteur se propose d'examiner comment chacune des juridictions intervenant dans des litiges fiscaux (Conseil constitutionnel, Cour de justice des communautés européennes, Cour européenne des droits de l'homme, Conseil d'État et Cour de cassation) arbitre entre des principes ou des exigences souvent contradictoires : nécessité de la lutte contre la fraude et protection de la **liberté** individuelle, sécurité juridique et **mutabilité** des lois, entre autres exemples.

CONSIDÉRATIONS DE MÉTHODE

1. Le libellé du thème qui m'est imparti pourrait laisser penser qu'il se limite à ce qu'il a de plus familier : aux rapports entre administration et contribuables : il est vrai que ces rapports sont bien de ceux qui exigent un arbitrage au sens philosophique ou métaphorique de ce terme.

Mais ce serait là une approche excessivement réductrice et surtout surannée dans un colloque tel que celui-ci. En effet, il y a cinquante ans, entre le Parlement national et le juge de l'impôt, rien ne s'intercalait : le premier votait la loi, l'administration l'appliquait et le juge, administratif ou judiciaire chacun dans son domaine, tranchait les quelques litiges qui venaient jusqu'à lui. L'apparition de la Cour de justice des communautés européennes (CJCE), issue du Traité de Rome en 1957, la création d'un Conseil constitutionnel en 1958, la ratification en 1973 enfin par la France de la Convention européenne des droits de l'homme (CEDH), pourtant signée en 1950 et l'acceptation en 1981 du recours individuel devant la Cour de Strasbourg ont d'une part multiplié les juridictions intervenant en matière fiscale, d'autre part profondément renouvelé les conditions dans lesquelles aujourd'hui une juridiction peut arbitrer entre des principes ou des intérêts contradictoires. Bref, non seulement la suprématie de la loi n'est plus souveraine, mais encore le juge de l'impôt n'est plus enfermé dans un tête-à-tête avec la loi. Il

* 10 rue Desaix - 75015 Paris.
caa-paris@wanadoo.fr.

arrive même que les juridictions nationales aient à arbitrer entre des positions divergentes de leur juridiction suprême et d'une juridiction supranationale.

L'objet naturel de mon propos est donc d'examiner sur une longue période le comportement des juridictions qui interviennent en matière fiscale et entre quels intérêts ou quels principes elles arbitrent. Ou pour reprendre la métaphore de la balance et de ses plateaux, de quel côté penchent-elles ?

2. Quant au plan de mon propos, plutôt que de passer en revue les grands couples d'intérêts ou de principes entre lesquels peut arbitrer en matière fiscale une juridiction (loi et règlement, citoyen et administration, liberté et civisme, loi et traité, sécurité juridique et liberté du législateur, État et collectivités décentralisées, État et organisation communautaire, etc.), il est sans doute plus logique eu égard au fil retenu d'essayer de mettre en lumière quelques-uns des « penchants » des juridictions dont le rôle est déterminant : le juge constitutionnel, les juges européens et le juge de l'impôt. Mais auparavant, on ne peut faire l'économie d'une réflexion sur l'impartialité *a priori* de l'arbitre.

I. — L'IMPARTIALITÉ DE L'ARBITRE

Cette exigence ne concerne pas particulièrement le juge de l'impôt ; mais elle s'exprime si généralement et avec une telle vivacité qu'on ne peut l'ignorer en matière fiscale.

Or, à côté de prescriptions bien connues du droit positif ou de la jurisprudence, par exemple l'interdiction faite à un magistrat qui a connu d'une affaire au stade administratif de participer à son jugement lorsqu'elle arrive en phase juridictionnelle (qu'on peut rattacher à la séparation des autorités) ou encore l'interdiction pour un magistrat qui a siégé en première instance de siéger pour la même affaire en appel (règle du double degré de juridiction), apparaissent de nouvelles demandes tirées de la règle du procès équitable énoncée à l'article 6-1 de la CEDH.

Un seul exemple : devant une même juridiction, par exemple la juridiction de première instance, le demandeur – qui à ce stade est le contribuable – peut demander non seulement l'annulation du redressement que l'administration entend appliquer à son revenu ou à son chiffre d'affaires, c'est-à-dire l'annulation de la créance que l'État s'est constituée à son égard, mais également, dans l'attente du jugement au fond, la suspension ou le sursis des mesures de recouvrement amiable, puis forcé que le comptable prend ou a prises à son égard.

Question : un juge ou une formation collégiale qui a statué sur cette demande de sursis ou de suspension, peut-il, peut-elle ensuite statuer sur le fond de l'affaire, sachant que pour accorder le sursis, le juge doit éprouver des doutes sérieux sur la régularité ou le bien-fondé du redressement, c'est-à-dire anticiper sur le jugement au fond et qu'à l'inverse, s'il rejette la demande de sursis ou de suspension, c'est qu'il n'éprouve aucun doute ?

La Cour de cassation a pris en 1998¹ une position de principe sur cette question en distinguant les cas où lors de sa première intervention le juge ne fait qu'édicter une mesure conservatoire, ordonnant par exemple une expertise et ceux au contraire où il anticipe sur le fond, accordant par exemple une provision à valoir sur l'indemnisation demandée. De cette distinction, la Cour a tiré la conséquence que dans le premier cas, le juge du provisoire pourra statuer au fond, cependant qu'il devra se l'interdire dans le second.

Il n'existe pas à ma connaissance de décision du Conseil d'État sur la même question. La Cour administrative d'appel de Paris pour sa modeste part a jugé² qu'il fallait mettre en balance les exigences d'une bonne administration de la justice – et la première de ces exigences est que chaque affaire trouve rapidement un juge – avec la conception contemporaine de l'impartialité qui fait prévaloir l'apparence sur la réalité et repose sur la présomption qu'un juge qui a connu une affaire à quelque stade que ce soit se disqualifie définitivement pour en connaître à nouveau, fût-ce au sein d'une même juridiction.

II. — MAIS IL EST TEMPS D'Étudier LES PENCHANTS DES JURIDICTIONS INTERVENANT EN MATIÈRE FISCALE

Une dernière remarque préliminaire s'impose.

Les grands impôts restant déclaratifs, pas d'impôt sans contrôle : c'est dire que le juge lorsqu'il arbitre en matière d'impôt, ne le fait pas uniquement en termes de charge fiscale ; il ne se demande pas seulement s'il faut, dans une situation particulière, faire peser la charge de tout son poids ou au contraire l'alléger. Il doit également et bien souvent arbitrer aussi entre des exigences d'une autre nature : la protection de la liberté individuelle et la nécessité de réprimer la fraude.

Pourquoi s'intéresser à la jurisprudence fiscale du Conseil constitutionnel, puisque son rôle se limite, si l'on peut dire, au contrôle *a priori* de la constitutionnalité des dispositions fiscales des lois, de finance ou non, ainsi qu'au déclassement de dispositions de forme législative ?

D'abord, le contrôle sur saisine de l'opposition parlementaire est devenu *de facto* systématique, s'agissant des lois de finances initiales ou rectificatives et, depuis peu, des lois de financement de la Sécurité sociale.

Dans cet exercice, le Conseil a dégagé par la force des choses une abondante jurisprudence qui guide, avec la force que l'article 62 de la Constitution donne à ses décisions et aux motifs sur lesquelles elles reposent, l'action du pouvoir réglementaire, celle de l'administration et de son juge. Exemple de la taxe dite taxe d'habitation³ : le Conseil énonce à l'intention de l'administration et du juge administratif une interprétation de la loi conduisant à exclusion du champ d'application de la taxe trois catégories précisément définies de logement et à l'intention du juge judiciaire une règle plutôt généreuse d'indemnisation des propriétaires de logements qui seraient réquisitionnés.

¹ Ass. plén. 6 nov. 1998, *Sté Bord Na Mona*.

² *Territoire de la Polynésie française*, 21 oct.1999, *AJDA* 3/2000, p. 233.

³ 98-403 DC, 29 juil. 1998, recueil p. 276.

Enfin, cet exercice conduit le Conseil à peser la constitutionnalité des lois dans une balance qu'il fait pencher d'un côté plutôt que d'un autre : il arbitre donc entre des principes, des règles ou des objectifs de valeur constitutionnelle dont la conciliation est parfois rien moins qu'évidente.

A. — Clairement, le Conseil arbitre depuis longtemps en faveur de la loi et au détriment du règlement, c'est-à-dire des prérogatives du Parlement contre le gouvernement.

L'exemple caractéristique est l'annexion des contributions créées dans la décennie 1990 pour financer la Sécurité sociale dans le domaine des impositions de toute nature, c'est-à-dire dans le domaine de la loi alors que les cotisations sociales relèvent largement du pouvoir réglementaire. Je dis : « annexion » et non pas inclusion, parce que le Conseil ne s'est guère expliqué sur cette qualification, d'ailleurs sinon remise en cause, du moins fragilisée par les arrêts du 15 février 2000 de la CJCE laquelle, tout en évitant soigneusement contrairement à ce qui a été écrit de qualifier la CSG et la CRDS de cotisations sociales, a jugé que ces deux contributions tombaient sous le coup de la règle interdisant qu'un salarié puisse être deux fois soumis à cotisation dans deux États membres différents ⁴.

Autre exemple bien connu : le strict encadrement du pouvoir d'agrément reconnu à l'administration par la loi en vue de bénéficier d'avantages fiscaux ⁵.

B. — Presque aussi net est l'arbitrage entre autonomie ou dépendance fiscale des collectivités locales : alors qu'il a été trois fois au moins sollicité de censurer des dispositions supprimant ou restreignant le champ d'application d'impositions locales au nom de la règle énoncée à l'article 72 de la Constitution, le Conseil tout en rappelant que de telles mesures « ne sauraient avoir pour effet de restreindre les ressources fiscales des collectivités locales au point d'entraver leur libre administration », s'est refusé à censurer tant la suppression progressive de la part salariale de l'assiette de la taxe professionnelle ⁶ que la suppression en 2000 de la « vignette » pour les particuliers ⁷ ou de la part régionale de la taxe d'habitation ⁸. Mais rien ne garantit qu'à la prochaine occasion le Conseil ne fera pas pencher la balance de l'autre côté.

C. — S'agissant du contrôle de la sincérité des déclarations et des moyens de lutter contre la fraude, il est clair que le Conseil, malgré le balancement formel qu'il observe entre l'égalité répartition de la charge fiscale et la nécessaire répression de la fraude, fait pencher la balance du côté de la protection des droits et libertés fondamentaux :

- application aux sanctions administratives des règles gouvernant les sanctions pénales ; en matière de sanctions administratives, bien plus nombreuses et surtout bien plus fréquemment appliquées en matière fiscale que les sanctions pénales, le Conseil ⁹ veille à ce que le législateur respecte pour ces sanctions les grands principes de la Décla-

⁴ Aff 34/98 et 169/98, *Commission c/France*, RJF 3/00/436.

⁵ 30 déc. 1987, 87-237 DC, RJF 3/88/334 ; 29 déc. 1999, 99-424 DC, RJF 2/01/248.

⁶ 29 déc. 1998, 98-405 DC, RJF 2/99/194.

⁷ 28 déc. 2000, 2000-442 DC, RJF 01/3/349.

⁸ 12 juil. 2000, 2000-432 DC, recueil p. 104.

⁹ 29 déc. 1989, 89-268 DC, RJF 90/2/195 ; 30 déc. 1997, 97-395 DC, RJF 98/2/182.

ration de 1789 qui ont été énoncés pour la répression des délits et des crimes : légalité de la peine, nécessité ou proportionnalité, non-rétroactivité de la loi répressive, respect des droits de la défense.

- protection du domicile ¹⁰ : lorsqu'en 1982, l'administration fiscale ayant épuisé les possibilités de l'ancienne ordonnance sur les prix de 1945 pour perquisitionner au risque de se faire sanctionner pour détournement de procédure, a entrepris de faire voter par le Parlement une loi l'autorisant spécifiquement à perquisitionner sous le contrôle du juge afin de rechercher les preuves de fraude, la première mouture a été déclarée inconstitutionnelle...

D. — Tout cela est bien balisé. Plus problématique est la question suivante : partant de l'idée qu'un impôt a une nature qui résulte de ses caractéristiques fondamentales, le Conseil a semblé faire prévaloir le *respect de la nature propre d'un impôt* sur des considérations qui paraissaient dictées par l'intérêt général.

Exemples : il existait une source d'évasion à l'impôt de solidarité sur la fortune (ISF) qui consistait pour le contribuable à démembrer tel bien en en donnant l'usufruit et en en conservant la nue-propriété ; eu égard à la règle selon laquelle un bien grevé d'usufruit est compris pour sa valeur en pleine propriété dans le patrimoine de l'usufruitier, ce démembrement avait pour effet d'exclure totalement ce bien de la base imposable du contribuable. Le Parlement a voté une disposition qui, en pareil cas, stipulait que la valeur en pleine propriété du bien serait comprise dans le patrimoine de l'auteur du démembrement, quel que soit son statut après cette opération. Le Conseil a censuré cet article en confirmant une solution déjà dégagée en 1981 pour l'impôt sur les grandes fortunes selon laquelle l'ISF, impôt annuel, est appelé à être acquitté sur les revenus en espèce ou en nature que les biens concernés sont susceptibles de procurer périodiquement ¹¹ : or la nue-propriété ne rapporte aucun revenu. Cette épée de Damoclès pèse sur les tentatives répétées d'inclure, fût-ce sous une forme forfaitaire, les objets d'art, d'antiquité ou de collection dans l'assiette de l'ISF.

Autre exemple, plus spectaculaire encore : la censure des articles de la loi de financement de la sécurité sociale pour 2001 qui prévoyaient un mécanisme dégressif de réduction voire de suppression de la CSG sur les revenus d'activité les plus faibles ¹². Certes la censure trouve sa justification par l'atteinte au principe d'égalité résultant de ce que la mesure votée ne prenait en compte ni la situation ni les charges de famille des contribuables ; mais est-il impossible d'interpréter la décision du Conseil comme tendant à préserver la « pureté » ou l'intégrité de la CSG, c'est-à-dire la généralité de son assiette et l'uniformité de son taux et en définitive sa nature d'impôt strictement proportionnel, comme cela était suggéré avec force par le Conseil des impôts en 2000 dans son rapport sur l'imposition des revenus ?

E. — Encore un arbitrage problématique : rétroactivité et sécurité juridique. On sait que le principe de sécurité juridique n'est pas reconnu comme un principe constitutionnel à la différence du droit communautaire. Mais comment expliquer le contrôle de plus en

¹⁰ 29 déc. 1983, 83-164 DC, recueil p. 67.

¹¹ 98-405 DC, 29 déc 1998, *RJF* 2/99/194.

¹² 19 déc. 2000, 2000-437 DC, *RJF* 3/01/351.

plus serré qu'exerce le Conseil sur les lois de validation, l'interdiction de remettre en cause les décisions passées en force de chose jugée ou les situations couvertes par une prescription légalement acquise, l'existence d'un intérêt général suffisant qui ne saurait se réduire à un intérêt purement financier ?

III. — LA CONSTRUCTION EUROPÉENNE

La construction européenne en matière fiscale s'est concrétisée par un transfert de souveraineté des États qui a porté essentiellement sur la TVA : d'où le rôle de phare que joue la Cour de justice des communautés européennes en ce domaine.

Mais cette dernière, pourvu qu'une question préjudicielle, même maladroitement formulée mais judicieusement interprétée lui en ait procuré l'occasion, ne s'est pas interdit d'éclairer les juridictions nationales dans des matières – les impositions directes – qui ne sont pas (encore) de la compétence communautaire.

Avant d'entrer dans le détail de ces deux points, on rappellera d'un mot que depuis l'origine la Cour arbitre vigoureusement en faveur de la suprématie de l'ordre juridique communautaire, fût-ce au détriment des règles constitutionnelles nationales et par exemple en faveur de l'effet direct en droit interne des directives, même non transposées.

A. — S'agissant de la TVA, le transfert de souveraineté consenti par les États membres a entraîné deux conséquences : d'une part les règles nationales ne sont plus que la transposition des directives communautaires, d'autre part le budget de la Communauté est alimenté par un prélèvement sur les ressources procurées par la TVA aux États-membres.

Priée au fil des questions préjudicielles de définir ou de préciser le champ d'application de la TVA, la Cour tout en répétant que le champ d'application de cette taxe est très étendu, mais prenant le contre-pied du Conseil d'État, en a d'emblée retenu une conception restrictive, reposant sur une analyse concrète des opérations des agents économiques considérées isolément là où le juge français tirait de la forme d'une personne morale la conséquence que toutes ses opérations étaient passibles de la taxe. C'est ainsi que :

- la Cour a exclu du champ d'application de la taxe les subventions, faute de lien direct (critère purement jurisprudentiel) entre celles-ci et les contreparties que peut en espérer la partie versante¹³ ;

- elle a également exclu¹⁴ de ce champ certaines opérations illicites, telles que l'importation ou le commerce de stupéfiants lorsque ceux-ci font l'objet dans la Communauté d'une interdiction générale, faute qu'une concurrence puisse (légalement du moins) exister ;

- elle a enfin exclu des recettes telles que les dividendes résultant de la simple détention d'actions par les sociétés holding n'ayant pas d'activité propre¹⁵.

On notera cependant que si la Cour ne s'est pas privée de restreindre le champ d'application de la TVA, elle veille jalousement à ce que les États membres ne laissent

¹³ 8 mars 1988, aff. 102/86, *Apple and Pear development council*, RJF 8/9/98/538.

¹⁴ 5 juil. 1988, aff. 269/86, *Mol*, RJF 4/89/532.

¹⁵ 20 juin 1991, aff. 60/90, *Polysar*, RJF 10/91/1324.

pas échapper à la taxe des opérations qui en relèvent par nature, ce dont témoigne la récente condamnation de la France pour n'avoir pas prélevé la TVA sur les péages des autoroutes concédées. Il est vrai que le budget de la Communauté est alimenté par un prélèvement sur les recettes de TVA des États membres, ce qui peut expliquer partiellement au moins la vigilance de la Cour.

Cette conception globalement restrictive du champ d'application de la taxe a retenti sur l'étendue du droit à déduction de la taxe supportée par les agents sur les achats ou les services qu'ils se sont procurés : en effet, lorsqu'un agent réalise une opération qui n'entre pas dans le champ d'application de la taxe, il ne peut pas déduire ou récupérer la taxe qu'il a dû acquitter sur les achats ou services que cette opération a nécessités. De ce point de vue, on doit dire que la Cour n'a pas opté pour la simplicité et rien n'est plus complexe que de déterminer l'étendue du droit à déduction.

B. — Mais le rôle fiscal de la Cour ne se limite pas, à beaucoup près, à la TVA. Cela peut surprendre car en dehors de cet impôt les compétences de la Communauté sont limitées à des aspects très précis, quoique nullement mineurs, de la fiscalité directe ou des droits d'enregistrement (opérations de fusion entre sociétés, régime des sociétés mères, rassemblement de capitaux). Toutefois, la Cour, prenant appui sur les dispositions du Traité de Rome qui soit prohibent les mesures d'effet équivalent à ceux des droits de douane, soit protègent les grandes libertés (d'établissement, de prestations de service, de circulation des travailleurs et des capitaux), a résolument arbitré en faveur d'un marché unique, décloisonné et débarrassé d'obstacles plus ou moins discrets semés par les gouvernements :

- elle serait sans doute parvenue à « purger » la vignette de ses aspects discriminatoires envers les véhicules importés si dans un brusque mouvement, la France ne l'avait jetée aux oubliettes exception faite des véhicules de société ;

- bien que la CSG et la CRDS soient des impositions en droit interne et non pas des cotisations de sécurité sociale, la Cour a exclu que la France prélève ces impositions sur les revenus imposables en France des travailleurs frontaliers, au motif qu'un règlement européen de 1971 proscribit qu'un salarié doive cotiser dans deux États membres pour sa protection sociale, que la CSG et la CRDS financent directement ou indirectement la protection sociale française et qu'en les prélevant sur des revenus de travailleurs déjà cotisés à cet effet en Belgique ou en RFA, la France avait porté atteinte à la libre circulation des travailleurs ¹⁶.

C. — S'agissant des relations entre les États et leurs nationaux, la Cour en général, mais avec une importante exception, arbitre en faveur de ceux-ci contre ceux-là.

- C'est ainsi que la Cour si elle admet qu'un particulier ou une entreprise puisse invoquer une directive même non transposée, refuse qu'un État puisse s'en prévaloir ¹⁷ ;

- Le principe de confiance légitime, corollaire du principe de sécurité juridique, ne joue pas en faveur des États. La Cour l'a récemment affirmé au détriment de la France, après avoir annulé une décision du Conseil des ministres qui autorisait la France à

¹⁶ 15 fév. 2000, précités.

¹⁷ *Marshall*, 26 fév. 1986, aff. 152/84, recueil p. 723.

déroger aux règles régissant le droit à déduction de la TVA dans le cas des dépenses de réception, de restaurant ou d'hébergement des entreprises. L'application de ce principe – en l'espèce la confiance que la France aurait pu nourrir dans la légalité de la décision du Conseil des ministres – aurait conduit la Cour à annuler cette décision pour l'avenir seulement, alors qu'en refusant d'accorder au pays défaillant le bénéfice de ce principe, elle expose la France au risque de devoir faire face à des demandes de remboursement de taxes indûment payées. La Cour a estimé qu'en jugeant autrement, elle aurait remis en cause la possibilité pour les particuliers d'être protégés contre un comportement des pouvoirs publics qui aurait pour fondement des règles illégales¹⁸.

- L'exception vient de l'attitude bienveillante, excessivement bienveillante selon de nombreux observateurs, de la Cour envers des dispositions adoptées par les États membres pour limiter dans le temps, généralement à trois ou quatre ans, la période sur laquelle peuvent porter les actions engagées devant les tribunaux par les opérateurs nationaux aux fins de remboursement de ces taxes indûment versées, alors que selon les règles du droit civil français, l'action en remboursement de l'indu ne se prescrit que par trente ans... Mais il est vrai que la Cour ne pouvait rester insensible au risque de déséquilibre au détriment des États qui serait apparu si non seulement elle refusait de limiter dans le temps la portée de ses arrêts, c'est-à-dire leur rétroactivité, mais encore elle leur interdisait de se protéger eux-mêmes contre la remise en cause de situations excessivement anciennes¹⁹.

IV. — LE RÔLE DE LA COUR EUROPÉENNE DES DROITS DE L'HOMME

Le rôle de la Cour européenne des droits de l'homme a été décisif en deux domaines : les pénalités (un bon quart des contrôles fiscaux débouche sur des redressements assortis de pénalités pour mauvaise foi ou manœuvres frauduleuses appliquées *proprio motu* par l'administration) et les lois rétroactives sous toutes leurs formes (rétroactive, interprétative et de validation).

- Elle a clairement arbitré pour l'assimilation, au regard des règles du procès équitable, entre sanctions administratives et sanctions pénales²⁰.

Ce qui a conduit la Cour de cassation à appliquer aux sanctions administratives la règle selon laquelle, même dans le silence de la loi, le juge peut et doit en fonction des circonstances propres à chaque affaire moduler la sanction prévue, désormais envisagée comme un plafond²¹ ce que le Conseil d'État, pour le moment, refuse de faire²².

- S'agissant de la sécurité juridique, elle a non moins clairement opté pour une conception très restrictive de la possibilité pour le législateur d'adopter des lois de validation²³ à propos d'une disposition dont le Conseil constitutionnel avait précédemment admis la conformité à la Constitution.

¹⁸ 19 sept. 2000, *Ampafrance et Sanofi Synthelabo*, aff. 177/99 et 181/99, *RJF* 12/00/1392.

¹⁹ arrêts *Fantask*, aff. 188/95, 2 déc. 1997, *RJF* 2/98/211 ; *Edis*, aff. 231/96, 15 sept. 1998, *RJF* 11/98/1379 ; *SA Roquette frères*, 28 nov. 2000, aff. 88/99, *RJF* 2/01/271.

²⁰ *Bendenoun*, 24 fév. 1994, aff. 3/1993/398/476, *RJF* 4/95/503.

²¹ *Ferreira*, 29 avril 1997, aff. 1068 PB, *RJF* 6/97/641.

²² *Avis Fattel*, 8 juillet 1998, *RJF* 8/9/98/970.

²³ *Zielinski et Pradal*, 28 oct. 1999, aff. 24846/94, 34165/95, 34173/96, *RJF* 1/00/140.

On doit cependant souligner une zone majeure d'incertitude : la règle du droit au procès équitable énoncée par l'article 6-1 de la convention est-elle applicable à un litige fiscal ? Cette question peut paraître surréaliste, mais le champ d'application de cet article ne couvre que les droits et obligations de caractère civil et les accusations en matière pénale. La Cour, si elle a expressément jugé que les pénalités fiscales devaient être assimilées à des accusations en matière pénale, n'a jamais affirmé qu'un litige fiscal ne concernant que l'impôt lui-même portait sur des droits ou obligations de caractère civil. Elle a finalement décidé par un arrêt *Ferrazzini* (44759/98) du 12 juillet 2001 que le litige fiscal, même après un demi-siècle d'application de la convention, relevait encore du droit public et ne rentrerait toujours pas dans le champ d'application de l'article 6-1. Il n'en reste pas moins qu'une loi fiscale rétroactive peut être contestée sur la base de la règle du respect des biens énoncée à l'article 1^{er} du protocole additionnel à la convention.

V. — QUID DU RÔLE DU *JUGE NATIONAL* ?

A. — En premier lieu et pour faire le lien avec ce qui a été dit ci-dessus, il a emboîté le pas au Conseil constitutionnel lorsqu'il lui a fallu choisir entre la loi et le règlement, arbitrant résolument en faveur de la compétence du Parlement. À plusieurs reprises, il a qualifié d'impositions de toute nature des prélèvements institués par décret, voire par simple arrêté, jugeant illégaux ces textes et privant de base légale les ressources ainsi collectées :

- ainsi une taxe parafiscale sur les produits pétroliers²⁴ dont l'objet était en réalité de peser sur la consommation et donc l'importation de produits pétroliers ;
- ainsi une taxe sur la pollution atmosphérique, ancêtre de la plus moderne taxe générale sur les activités polluantes, instituée, elle, par la voie législative²⁵ ;
- enfin une participation destinée à financer des actions de reconversion de travailleurs âgés, mise par simple arrêté à la charge des Assedic par prélèvement sur le produit qui leur est affecté de la contribution Delalande²⁶.

B. — Si comme on l'a vu la loi prévaut aisément sur le règlement en matière fiscale, la relation s'inverse lorsque la loi se heurte au traité international.

Il est acquis depuis longtemps que le traité régulièrement ratifié a une autorité supérieure à celle des lois, fussent-elles postérieures et ce principe joue en faveur des traités eux-mêmes, mais aussi et surtout du droit dérivé de ces traités. Les risques de conflit deviennent donc de plus en plus fréquents.

On peut remarquer que pour éviter d'avoir à trancher un tel conflit peut-être, plus sûrement par respect pour la loi, le juge national pratique une tactique de « désamorçage » :

- d'abord, il se refuse à soulever lui-même la question, même lorsqu'elle est patente et il exige des parties qu'elles lui indiquent le traité ou le droit dérivé au profit duquel elles entendent faire écarter la loi nationale ; cette règle ne tolère qu'une exception, qui

²⁴ CE, *Union fédérale des consommateurs*, 26 oct. 1990, R/JF 12/90/1496.

²⁵ CE, *ADEME*, 27 mars 2000, R/JF 5/00/728.

²⁶ CE, *UNEDIC*, 16 fév. 2001, 208609.

est précisément celle des conventions bilatérales tendant à éviter les doubles impositions : c'est le caractère bilatéral de ces conventions qui explique cette dérogation ;

- ensuite, le juge a développé une technique d'interprétation consistant lorsqu'une loi nationale est susceptible de plusieurs interprétations dont l'une serait contraire à un traité, à retenir exclusivement celle qui assure la conformité de la loi au traité ²⁷.

Malheureusement, il est des situations où la loi est tellement claire qu'il est difficile même au plus habile des juges de ne pas lui faire dire ce qu'elle dit : dans ce cas, malheur à la loi !

Ainsi : pour lutter contre la tendance de certaines sociétés françaises à implanter des filiales, en particulier des holdings ou des sociétés financières dans des pays à fiscalité allégée par rapport à la nôtre, l'administration a obtenu du Parlement le vote d'une disposition permettant à la France, par dérogation à ses propres règles de territorialité, d'imposer elle-même la quote-part des résultats de ces filiales revenant à leurs sociétés mères, même en l'absence de toute distribution de bénéfices de celles-là à celles-ci, alors que les conventions bilatérales, et tel était le cas de la convention franco-suisse, réservent au pays d'établissement l'imposition des sociétés qui y sont établies. Alors même que cette disposition obéit au souci de limiter l'évasion ou la fraude fiscale, le juge a estimé que le traité devait prévaloir sur la loi ²⁸.

D. — Mais parmi tous les arbitrages qu'il lui revient d'effectuer, l'un des plus délicats est sans doute celui qui concerne le contrôle fiscal parce qu'il met en jeu deux exigences contradictoires et que dans ses formes les plus développées (vérification de comptabilité et examen contradictoire de situation fiscale personnelle, ECSFP) il concerne bon an mal an environ 50 000 personnes et entreprises. Lié à l'impôt déclaratif, le contrôle se développe avec l'impôt sur le revenu, né en 1917, et surtout avec l'introduction puis la généralisation de la TVA en 1954 et 1968. Rappelons que des mouvements de résistance parfois violente contre la fiscalisation sont apparus, le mouvement poujadiste en 1955-1956, le Cid-Unati de Gérard Nicoud dans les années soixante-dix et que les premières grandes lois de procédure fiscale, celle du 27 décembre 1963, celle de 1977 ne sont pas sans rapport avec ces soubresauts. Enfin, les lois dites Aicardi de 1986 et surtout 1987 sous l'empire desquelles se pratique aujourd'hui le contrôle fiscal sont dans une certaine mesure l'écho de l'alourdissement de la fiscalité à partir de 1981 (hausse de l'impôt sur le revenu, des droits de mutation, création de l'impôt sur les grandes fortunes, accroissement des contrôles fiscaux, multiplication des lois rétroactives venant anéantir des jurisprudences défavorables à l'administration). Quoi qu'il en soit, elles tendent toutes à augmenter les garanties du contribuable

Comment les juridictions concernées, essentiellement les juridictions nationales, c'est-à-dire la Cour de cassation et le Conseil d'État, se sont-elles situées dans cette évolution ? L'ont-elles précédée, accompagnée ou subie ?

1. S'agissant de la jurisprudence du Conseil d'État, il est possible d'affirmer que jusqu'au début de la décennie 1980 elle accompagne le développement du contrôle fiscal allant même jusqu'à donner à l'administration des pouvoirs que la lettre de la loi ne lui

²⁷ 22 déc. 1989, *Min c/Cercle militaire de la caserne Mortier*, RJF 2/90/130.

²⁸ CAA Paris, 30 janv. 2001, *SA Schneider*, RJF 4/2001/458.

donnait pas. Un exemple : jusqu'en 1987, existait une procédure dite de *rectification d'office* permettant à l'administration d'écarter *proprio motu* une comptabilité irrégulière et de reconstituer le résultat de manière non contradictoire en faisant porter sur le contribuable le fardeau de la preuve contraire. Cette procédure n'avait été créée par la loi qu'en matière d'impôt direct : cela n'a pas dissuadé le Conseil d'État de l'étendre de manière prétorienne aux taxes sur le chiffre d'affaires²⁹. Une telle solution serait difficilement concevable aujourd'hui. Le courant semble en effet s'être inversé.

Exemple : l'interprétation jurisprudentielle de la notion *d'abus de droit*. Partant d'une définition datant d'une loi de 1941 qui rend inopposables à l'administration les actes dissimulant la portée véritable d'un contrat ou d'une convention à l'aide de clauses qui donnent ouverture à des droits d'enregistrement moins élevés, qui permettent d'éviter en tout ou en partie le paiement des taxes sur le chiffre d'affaires afférentes aux opérations effectuées en exécution d'un contrat ou qui déguisent soit une réalisation soit un transfert de bénéficiaires, le Conseil d'État en a donné en 1981³⁰ une interprétation relativement restrictive en limitant l'abus de droit à deux situations non cumulatives : celle d'actes n'ayant pas d'autre réalité que celle de l'encre et du papier, les actes fictifs ; celle d'actes dont l'inspiration est *exclusivement* fiscale.

Qui plus est, le Conseil a dégagé en 1989³¹ le concept d'abus de droit implicite ou *rampant* qui est à l'abus de droit ce que la prose était à M. Jourdain : mais alors que ce dernier en faisait sans le savoir, l'administration se fait sanctionner pour appliquer les mécanismes de l'abus de droit sans informer le contribuable du choix de cette arme, le privant ainsi des garanties que la loi lui accorde lorsqu'est expressément invoqué l'abus de droit à son encontre.

Enfin, dernière illustration de l'attitude plus protectrice du juge de l'impôt, le Conseil d'État a écarté en 1998 l'abus de droit dans des situations manifestement abusives, voire frauduleuses, connues sous le nom de « fonds turbo », au motif que l'administration en autorisant par voie de simples instructions des dérogations aux règles législatives mais sans limiter la portée de ces dérogations, ne pouvait plus reprocher au contribuable d'avoir commis un abus de droit en profitant sans mesure de ces tempéraments³².

2. Du côté du juge judiciaire, gardien de la liberté individuelle ainsi qu'il est prescrit par l'article 66 de la Constitution, on peut également observer un très grand souci de protéger le contribuable contre des utilisations abusives de la loi ou contre des procédés jugés déloyaux.

On rappelle que les perquisitions fiscales ont été finalement autorisées par un texte voté en 1984, devenu l'article L 16 B du livre des procédures fiscales. La visite ou la saisie doit être autorisée par une ordonnance du président du tribunal de grande instance laquelle n'est susceptible que d'un pourvoi en cassation. D'emblée la Cour de cassation a exercé une surveillance vigilante sur ces ordonnances.

²⁹ *La Corniche Sablaise*, Ass. 11 mai 1973, *Lebon* 346.

³⁰ 10 juin 1981, *RJF* 9/81/429.

³¹ 21 juil. 1989, *min. c/Bendjador*, *RJF* 8/9/1989/516.

³² Avis, 8 avril 1998, *SDMO* et arrêt *Gras Savoye*, *RJF* 5/98/593 et 563.

De même elle a pratiquement interdit à l'administration de faire état de dénonciations anonymes comme indices de nature à justifier une demande d'autorisation de perquisition.

De tout ce qui vient d'être dit sur le contrôle fiscal, on peut tirer la conclusion que le juge s'en tient à l'équilibre suivant : donner leur plein effet aux dispositions protectrices du contribuable, mais avec le souci constant de ne pas désarmer l'administration.

C. — Reste un très arbitrage délicat à opérer : entre le droit et l'éthique, entre réalisme et idéalisme par exemple. On a vu que la CJCE avait pris des positions surprenantes à et égard, excluant qu'un État puisse soumettre à la TVA des opérations de vente de stupéfiants lorsque le commerce en était interdit dans la Communauté.

Le juge national s'est trouvé confronté à des situations bien embarrassantes : une personne s'adonnant à la prostitution peut-elle légalement avoir des frais professionnels et dans quelles limites ? Comment répondre à une contribuable pratiquant la prostitution qui prétend que le forfait de 30 % de frais appliqué sans base légale par l'administration à cette activité est insuffisant pour couvrir les versements à un proxénète ?

Quid des « commissions » versées pour obtenir des marchés en France ? Faut-il en admettre la déduction au seul motif que leur versement répondait à l'intérêt à court terme de l'entreprise ?

Hormis les cas – rares – où la loi elle-même donne la solution, ce qui est le cas pour certaines commissions versées à l'étranger, il n'y a pas de réponse vraiment satisfaisante à ces questions où l'éthique interfère avec le droit. Cet embarras n'est d'ailleurs pas propre au juge fiscal : le juge de la responsabilité médicale ou hospitalière en a son lot.

CONCLUSION

Que penser de l'impartialité de l'arbitre lorsqu'on sait que, selon les statistiques de la Direction générale des impôts pour l'année 2000, sur les 30 000 affaires fiscales jugées chaque année par les tribunaux, tous degrés et tous ordres de juridiction confondus, la proportion d'affaires dans lesquelles une fois défalqués les cas – non négligeables – de désistement ou de non-lieu consécutifs au dégrèvement des impositions en litige, l'administration obtient – au moins partiellement – gain de cause frôle les 90 %, la plus faible proportion étant quand même de 69 % devant le Conseil d'État ?

On peut cependant se rassurer en rappelant que ces 30 000 affaires ne sont que la partie émergée de l'iceberg contentieux, puisque l'administration reçoit chaque année 4 millions de réclamations, ce qui relativise les proportions indiquées ci-dessus ; ou encore que les 10 % de jugements défavorables à l'administration pèsent par leurs motifs infiniment plus que les 90 %, car ce sont ces jugements-là qui donnent un sens à la jurisprudence d'un tribunal.

Mais il faut sans doute que le juge soit plus modeste et veille comme Saint-Simon, tout en ne se piquant pas d'impartialité, car on le ferait vainement, à être infiniment en garde contre ses affections et ses aversions « pour ne parler des uns et des autres que la balance à la main ».