

## Procédures fiscales

587 Les moyens relevés en secret par le juge administratif de l'impôt<sup>1</sup>

Philippe DEROUIN,

avocat au barreau de Paris,  
Skadden, Arps, Slate, Meagher & Flom LLP

Une importante décision de la section du contentieux du Conseil d'État, rendue récemment au contentieux général dans l'affaire *CCI d'Angoulême*<sup>2</sup>, est de nature à modifier sensiblement, dans un sens favorable à la fois aux intérêts des contribuables et à la bonne administration de la justice, la pratique des juges administratifs de l'impôt.

I - Nombreux sont les contribuables et leurs conseils qui ont eu la désagréable surprise de voir rejeter leur requête par un moyen qui n'a pas été invoqué par l'Administration et sur lequel ils n'ont pas été appelés à présenter leurs observations. Parfois, ce moyen a été présenté à l'audience par le rapporteur public, sans pour autant avoir été signalé par le site Sagace qui se borne à donner le sens des conclusions sans en indiquer la teneur<sup>3</sup>. Dans ce cas, s'il est possible d'improviser des observations orales à l'audience ou de présenter une note en délibéré, l'exercice est toujours difficile. Le projet de jugement, d'arrêt ou de décision a été rédigé à l'avance et a recueilli l'assentiment du président de la formation de jugement ou, devant le Conseil d'État, des membres de la sous-section d'instruction qui y participent. De sorte que seul le second assesseur, ou, devant le Conseil d'État, les membres de la seconde sous-section de jugement sont susceptibles d'être sensibles à ces observations de dernière minute, alors qu'ils ont naturellement tendance à faire confiance à leurs collègues qui ont examiné le dossier au cours de l'instruction.

Le moyen nouveau, relevé par le juge, appelle souvent une réflexion, voire des recherches de droit ou de fait, qui requièrent plus de temps que la durée de l'audience ou le bref délai imparti pour présenter une note en délibéré, spécialement lorsque, comme c'est de règle, la décision est prise peu après, voire le jour même de l'audience.

Tel est le cas lorsque le juge se propose d'appliquer à l'affaire en cause une règle qui lui paraît pertinente ou de transposer une solution qui lui paraît voisine alors qu'aucune des parties n'y avait songé et que des distinctions pourraient être opérées ou des compléments apportés, parfois avec raison<sup>4</sup>. Tel est encore le cas lorsqu'une jurisprudence nouvelle est intervenue depuis le dernier échange de mémoires entre l'Administration et le contribuable. La tentation est grande pour le juge d'appliquer cette règle ou cette jurisprudence, voire de transposer cette solution, même s'il ne dispose pas de tous les éléments de fait requis pour son application. Il lui est arrivé – et les cas ne sont pas rares – de retenir qu'il n'est pas allégué tel fait contraire<sup>5</sup>.

1. Titre emprunté à la remarquable chronique, toujours d'actualité, du professeur Alain Bénabent sur les débats qui ont précédé l'adoption de l'article 16 du Code de procédure civile, V. A. Bénabent, *Les moyens relevés en secret par le juge* : JCP G 1977, I, 2849.

2. CE, sect., 19 avr. 2013, n° 340093, *CCI d'Angoulême* : *JurisData* n° 2013-007349 ; JCP A 2013, act. 393 ; JCP A 2013, 2253, note S. Ziani ; AJDA 2013, p. 1276, note X. Domino et A. Bretonneau ; *Dr. adm.* 2013, comm. 56, F. Brenet. La décision est reproduite ci-après en annexe. – V. aussi S. Merenne, *L'ombre du moyen relevé d'office* : JCP A 2013, 2271. – P. Deumier, *RTD civ.* 2013, p. 561.

3. La récente décision de section du 21 juin 2013 (CE, sect., 21 juin 2013, n° 352427, *Cité d'agglomération du pays de Martigues* : *JurisData* n° 2013-012516 ; *Dr. adm.* 2013, comm. 75, note G. Éveillard ; JCP A 2013, act. 569, obs. M. Touzeil-Divina ; JCP A 2013, 2300, note H. Pauliat ; AJDA 2013, p. 1276, chron. X. Domino et A. Bretonneau ; *RFDA* 2013, p. 805, note X. de Lesquen) prescrit, en ses considérants 6 et 7, l'indication des moyens que le rapporteur public se propose d'accueillir à l'appui d'une annulation mais non pas les motifs de rejet, et sans qu'une insuffisance de communication sur ce point ne cause l'irrégularité de la décision.

4. Le Conseil d'État lui-même n'est pas à l'abri de ce genre de faux-pas comme l'a révélé sa volte-face sur l'application de la « clause de gel » de l'article 64 TFUE aux investissements immobiliers patrimoniaux : après avoir relevé d'office le moyen tiré de ce que le maintien des dispositions discriminatoires antérieures au 31 décembre 1993 était applicable aux investissements directs, y compris immobiliers, sans distinguer entre les investissements d'entreprise et les investissements patrimoniaux (CE, 9<sup>e</sup> et 10<sup>e</sup> ss-sect., 28 juill. 2011, n° 322672, min. c/ M. et M<sup>me</sup> Holzer et n° 319616, min. c/ M<sup>me</sup> Zwaans : *Dr. fisc.* 2011, n° 44, comm. 576, concl. C. Legras, note B. Delaunay ; *RJF* 11/2011, n° 1249 ; *BF Lefebvre* 11/2011, n° 1008), le Conseil d'État a pris conscience que cette assimilation était erronée et contraire à la jurisprudence de la Cour de justice (V. CE, 9<sup>e</sup> et 10<sup>e</sup> ss-sect., 26 déc. 2013, n° 360488, min. c/ M. et M<sup>me</sup> Kramer : *Dr. fisc.* 2014, n° 4, comm. 92, concl. F. Aladjidi, note G. Ladreyt). Entre-temps, plusieurs juridictions du fond s'étaient heureusement rebellées, soulignant ainsi l'intérêt d'un débat contradictoire.

5. Pour prendre un exemple ancien, exempt de controverses trop récentes, datant de l'époque où le Conseil d'État statuait en appel (V. CE, plén. fisc., 13 déc. 1991, n° 61379, SA *Satam* : *Dr. fisc.* 1992, n° 16, comm. 851, note Ph. Derouin et É. Ginter), cette décision statue en matière de déduction de la TVA par les sociétés holding sur une requête introduite plus de sept ans

2 - Cette pratique s'autorise du double souci, pour le juge administratif, d'une part, de ne pas ordonner un dégrèvement qui ne serait pas justifié – même lorsque l'Administration n'a pas présenté tous les moyens de défense qui pouvaient être pertinents, voire a reconnu une analyse de fait ou de droit qui paraît contestable – d'autre part, de ne pas retarder la solution du litige. Lorsque cette pratique a été mise en œuvre en première instance, le débat peut encore avoir lieu en appel, mais est-ce le rôle des voies de recours de permettre un débat contradictoire qui devait avoir lieu dès l'origine ? S'il a été procédé ainsi en appel, les limites du pourvoi en cassation ne permettent pas toujours un tel débat<sup>6</sup>. Devant le Conseil d'État, tout débat ultérieur est évidemment exclu, spécialement lorsque la Haute assemblée use de son pouvoir de statuer au fond sans rouvrir l'instruction<sup>7</sup>.

Cette pratique est propre à la juridiction administrative qui s'est toujours reconnu un rôle actif dans la solution des litiges et a longtemps eu une conception restrictive du principe de la contradiction énoncé à l'article L. 5 du Code de justice administrative<sup>8</sup>. Pour elle, la contradiction veut que les moyens et preuves produits par une partie ne puissent être retenus à l'appui de la décision s'ils n'ont pas été communiqués à l'autre partie et soumis à sa discussion. L'article L. 5 ne semble jamais avoir été entendu comme imposant au juge administratif lui-même de soumettre à la contradiction des parties les moyens que son office lui permet ou lui impose de relever de son propre chef. Il a fallu un décret spécifique pour imposer la discussion contradictoire des moyens d'office<sup>9</sup> et le Conseil d'État a conçu et interprété ce texte de façon restrictive. Mais la récente décision de section *Cté d'agglomération du pays de Martigues* du 21 juin 2013 a modifié l'analyse et confère au caractère contradictoire de l'instruction la valeur de principe général du droit « rappelé » à l'article L. 5 et tendant à « assurer l'égalité des parties devant le juge ». Et la section du contentieux précise : « il implique la communication à chacune des parties de l'ensemble des pièces du dossier, ainsi que, le cas échéant, des moyens relevés d'office »<sup>10</sup>.

3 - Devant la juridiction judiciaire, il en va tout différemment. Jadis une conception passive du rôle du juge conduisait à lui interdire – au moins dans les matières où les parties avaient la libre disposition de leurs droits – de relever des moyens que celles-ci n'avaient pas invoqués. Cela n'a jamais été le cas du juge administratif, devant qui tout débat est, presque nécessairement, d'ordre public, et qui s'est toujours reconnu un rôle actif pour l'application de la loi, spécialement dans le sens de la validité de l'acte administratif contesté et la défense des prérogatives de l'Administration. Il en va de même pour le juge judiciaire répressif qui doit toujours rechercher la plus haute qualification pénale appropriée pour l'application de la loi pénale aux faits qui lui sont déferés, sans s'en tenir à celle proposée par le minis-

tère public ou la partie civile, même s'il ferme souvent les yeux sur la « correctionnalisation » de faits susceptibles de qualification criminelle.

Désormais, devant les juridictions civiles, les principes sont bien fixés depuis le Nouveau Code de procédure civile de 1976 et les décrets qui l'ont précédé. D'une part « le juge tranche le litige conformément aux règles de droit qui lui sont applicables. Il doit donner ou restituer leur exacte qualification aux faits et actes litigieux sans s'arrêter à la dénomination que les parties en auraient proposé » (CPC, art. 12). « Parmi les éléments du débat le juge peut prendre en considération même les faits que les parties n'auront pas spécialement invoqués » (CPC, art. 7). Autrement dit, le juge judiciaire a un rôle actif en toutes matières. D'autre part « le juge doit, en toutes circonstances, faire observer et observer lui-même le principe de la contradiction [...]. Il ne peut fonder sa décision sur les moyens de droit qu'il a relevés d'office sans avoir au préalable invité les parties à présenter leurs observations » (CPC, art. 16). La contrepartie du rôle actif du juge dans la solution du litige est la discussion contradictoire préalable, dans l'intérêt des parties comme celui d'une bonne administration de la justice<sup>11</sup>.

4 - En droit européen, le principe du débat contradictoire sur les moyens relevés par le juge est considéré comme un élément essentiel du procès équitable, applicable en tous domaines, y compris à l'égard des moyens dits d'ordre public, sauf dérogation expresse justifiée par un motif supérieur.

La solution, dérogée par la Cour européenne des droits de l'homme, a été appliquée par la Cour de justice de l'Union européenne statuant en formation de grande chambre, dans une affaire d'accises où le tribunal de première instance avait annulé une décision de la Commission en retenant, d'office, un défaut de motivation. L'arrêt de la Cour de justice énonce notamment :

« Le principe du contradictoire fait partie des droits de la défense. Il s'applique à toute procédure susceptible d'aboutir à une décision d'une institution communautaire affectant de manière sensible les intérêts d'une personne (voir, notamment, arrêts du 10 juillet 2001, *Ismeri Europa/Cour des comptes*, C-315/99 P, Rec. p. 1-5281, point 28 et jurisprudence citée, ainsi que *Bertelsmann et Sony Corporation of America/Impala*, précité, point 61).

Les juridictions communautaires veillent à faire respecter devant elles et à respecter elles-mêmes le principe du contradictoire. [...]

Le juge doit lui-même respecter le principe du contradictoire, notamment lorsqu'il tranche un litige sur la base d'un motif retenu d'office (voir, par analogie, dans le domaine des droits de l'homme, Cour eur. D. H., arrêts *Skondrianos c. Grèce* du 18 décembre 2003, § 29 et 30 ; *Clinique des Acacias et autres c. France* du 13 octobre 2005, § 38, ainsi que *Prikyan et Angelova c. Bulgarie* du 16 février 2006, § 42).

Ainsi que M. l'avocat général l'a fait valoir en substance aux points 93 à 107 de ses conclusions, le principe du contradictoire, en règle générale, ne confère pas seulement à chaque partie à un procès le droit de prendre connaissance des pièces et des observations soumises au juge par son adversaire, et de les discuter, et ne s'oppose pas seulement à ce que le juge communautaire fonde sa décision sur des faits et des documents dont les parties, ou l'une d'entre elles, n'ont pu prendre connaissance et sur lesquels elles n'ont donc pas été en mesure de

auparavant et fait application du critère « d'immixtion dans la gestion » dérogé peu avant l'audience par un arrêt de la Cour de justice, V. *CJCE*, 20 juin 1991, aff. C-60/90, *Polysar Investmenis Netherlande BV* : Rec. *CJCE* 1991, I, p. 3111 ; Dr. fisc. 1991, n° 41, comm. 1911, note E. Kornprobst ; RJF 10/1991, n° 1324.

6. CE, 8<sup>e</sup> et 3<sup>e</sup> ss-sect., 14 nov. 2001, n° 228587, *SARL Pyroscenie* : *JurisData* n° 2001-080037 ; Dr. fisc. 2002, n° 28, comm. 597 ; RJF 2/2002, n° 153 ; BDCF 2/02, n° 21, concl. G. Bachelier. – CE, 8<sup>e</sup> et 3<sup>e</sup> ss-sect., 6 nov. 2002, n° 221032, *SNC Sodepar* : *JurisData* n° 2002-080239 ; Dr. fisc. 2003, n° 10, comm. 180 ; RJF 1/2003, n° 18 ; BDCF 1/2003, n° 3, concl. G. Bachelier.

7. CE, 8<sup>e</sup> et 3<sup>e</sup> ss-sect., 26 juill. 2011, n° 308679 et n° 308754, min. c/ M. et M<sup>me</sup> de Türckheim et CE, 8<sup>e</sup> et 3<sup>e</sup> ss-sect., 26 juill. 2011, n° 308968, min. c/ M. et M<sup>me</sup> Saucé : Dr. fisc. 2011, n° 41, comm. 558, concl. L. Olléon, note Ph. Derouin.

8. Ce texte énonce : « L'instruction des affaires est contradictoire. Les exigences de la contradiction sont adaptées à celles de l'urgence ».

9. D. n° 92-77, 22 janv. 1992 portant dispositions diverses relatives à la procédure administrative contentieuse, codifié actuellement à l'article R. 611-7 du Code de justice administrative.

10. CE, sect., 21 juin 2013, n° 352427, *Cté d'agglomération du pays de Martigues*, préc., consid. 4.

11. Dans un de ses commentaires des décrets qui ont abouti au Nouveau Code de procédure civile, le président Philippe Bertin citait le cas où un juge civil, relevant la date de naissance d'une des parties mentionnée dans un des actes de procédure, envisageait de tirer les conséquences de sa minorité à l'époque des faits ou de l'acte litigieux. En soumettant le moyen au débat contradictoire il a pu constater que la mention de la date de naissance comportait une faute d'impression et que la partie en question était majeure, V. Ph. Bertin, *Le petit Noël du procédurier* ; Décret n° 73-1122 du 17 décembre 1973 : *Gaz. Pal.* 1974, I, doct. p. 49 à 54 ; *Le grand Noël du procédurier. Le Nouveau Code de procédure civile* : *Gaz. Pal.* 1976, I, doct. p. 55 à 62. – V. aussi A. Bénabent, *Les moyens relevés en secret par le juge, préc.*

prendre position. Il implique, également, en règle générale, le droit des parties de prendre connaissance des moyens de droit relevés d'office par le juge, sur lesquels celui-ci entend fonder sa décision, et de les discuter.

En effet, pour satisfaire aux exigences liées au droit à un procès équitable, il importe que les parties aient connaissance et puissent débattre contradictoirement tant des éléments de fait que des éléments de droit qui sont décisifs pour l'issue de la procédure.

Par conséquent, hors les cas particuliers (...), le juge communautaire ne peut fonder sa décision sur un moyen de droit relevé d'office, fût-il d'ordre public (...) sans avoir invité au préalable les parties à présenter leurs observations sur ledit moyen. »<sup>12</sup>.

La Cour de justice a retenu ce moyen parmi d'autres pour prononcer l'annulation de l'arrêt critiqué devant elle.

Cette solution est désormais de portée générale depuis que l'article 47 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne a acquis la même force que les traités européens et s'applique en toute matière, y compris fiscale, régie par le droit de l'Union européenne<sup>13</sup>.

5 - La pratique actuelle des juges administratifs de l'impôt, théorisée par la décision *Fondation de France* des sous-sections fiscales du Conseil d'État<sup>14</sup>, paraît ainsi relativement isolée. Elle est désormais battue en brèche par la décision de section du contentieux *CCI d'Angoulême* du 19 avril 2013<sup>15</sup> (1), dont la portée mérite d'être analysée (2).

## 1. *Fondation de France* contre *CCI d'Angoulême*

### A. - L'initiative unilatérale et secrète, ou l'arrêt *Fondation de France*

6 - La décision *Fondation de France* précitée énonce : « il appartient au juge administratif de se prononcer sur le bien-fondé des moyens dont il est saisi et, le cas échéant, d'écarter de lui-même, quelle que soit l'argumentation du défendeur, un moyen qui lui paraît infondé, au vu de l'argumentation qu'il incombe au requérant de présenter au soutien de ses prétentions ; (...) en statuant ainsi, le juge ne relève pas d'office un moyen qu'il serait tenu de communiquer aux parties en application des dispositions de l'article R 611-7 du Code de justice administrative ».

Cette conception de l'office du juge administratif de l'impôt est redoutable à plus d'un titre.

En premier lieu, le rôle actif du juge dans la solution du litige est présenté comme unilatéral et tendant au rejet de la demande. « Quelle que soit l'argumentation du défendeur » – c'est-à-dire de l'administration fiscale – l'office du juge administratif de l'impôt est « d'écarter de lui-même (tout) moyen (présenté par le requérant) qui lui paraît infondé ». Le juge administratif de l'impôt tend à aligner la conception de son rôle sur celui du juge de l'excès de pouvoir et favoriser tout ce qui tend à la validation de l'acte attaqué, en l'occurrence l'imposition. En tant que telle, cette conception peut se justifier : le juge n'a pas à faire droit à une demande infondée au prétexte que

l'Administration a mal contesté les moyens de la requête, voire n'a pas contesté l'un d'entre eux ou même aurait concédé une qualification ou une analyse juridiques erronées.

7 - En n'envisageant cependant que l'aspect négatif du rôle imparté au juge dans l'examen critique des moyens de la requête, la décision *Fondation de France* lui confère un rôle unilatéral plus contestable. L'office du juge serait moins d'apprécier le bien-fondé de la requête – c'est-à-dire la légalité de l'imposition contestée – que de « se prononcer sur les moyens dont il est saisi » « au vu de l'argumentation qu'il incombe au requérant de présenter ». La redondance souligne que le juge administratif de l'impôt est plus un juge, critique, des moyens de la requête que de la régularité et du bien-fondé de l'imposition.

Qu'on ne s'y méprenne pas. Dans cette conception de l'office du juge administratif de l'impôt, les notions de « requérant » et de « défendeur » s'apprécient au regard de la demande initiale du contribuable et non pas de la position procédurale des parties lors de l'exercice des voies de recours ni même de la charge de la preuve. Ainsi, même si l'administration des impôts est appelante ou demanderesse au pourvoi, voire si elle supporte la charge de la preuve sur le point en litige, elle bénéficiera du même concours de la part du juge de l'impôt, comme l'ont montré des exemples récents<sup>16</sup>.

Certes, le juge administratif de l'impôt doit relever d'office, y compris lorsqu'ils sont favorables aux contribuables, les moyens tirés du champ d'application de l'impôt lorsqu'il dispose de tous les éléments de fait requis pour son application, mais le contenu de la notion est incertain<sup>17</sup> et son application en faveur des contribuables rarissime<sup>18</sup>. Certes encore, le juge de l'impôt ne peut substituer de sa propre initiative la base légale d'une imposition si l'Administration ne le lui demande pas<sup>19</sup>. Mais, hors de ces deux situations relativement rares, l'initiative du juge administratif de l'impôt tend assez systématiquement au rejet de la requête, parfois au prix de l'interprétation peu bienveillante des moyens proposés par le contribuable ou de la supposition de faits non établis ou allégués faute d'avoir paru pertinents à aucune des parties en l'état de la cause avant l'audience.

8 - Les contribuables ne sont pas toujours prêts à voir un adversaire potentiel – qui ne leur donnera raison qu'après avoir vérifié de son propre chef qu'il n'existe aucun moyen légal de leur donner tort – dans le juge auquel ils s'adressent. Ils le sont d'autant moins que la décision *Fondation de France* permet au juge administratif de garder secret le moyen de rejet par lequel il supplée aux insuffisances de la défense présentée par l'Administration : « en statuant ainsi, le juge ne relève pas d'office un moyen qu'il serait tenu de communiquer aux parties ».

Ce disant, la décision est conforme à la conception restrictive du moyen d'office tiré du champ d'application de la loi : en relevant de

12. CJCE, *gde ch.*, 2 déc. 2009, *aff. C-89/08 P, Commission c/ Irlande et a.*, pts 50 à 57, *concl. Y. Bot* ; *Rec. CJCE 2009, I, 11245* ; *Europe 2010, comm. 59, obs. V. Michel*.

13. CJUE, *gde ch.*, 26 févr. 2013, *aff. C-617/10, Åklagaren c/ Hans Åkerberg Fransson* ; *Dr. fisc. 2013, n° 40, comm. 460, note C. Brokelind* ; *JCP G 2013, 312, obs. F. Picod* ; *Europe 2013, comm. 154, obs. D. Simon* ; *RJF 6/2013, n° 681*.

14. CE, 8<sup>e</sup> et 3<sup>e</sup> ss-sect., 2 juin 2010, n° 318014, *Fondation de France* ; *JurisData n° 2010-008311* ; *Dr. fisc. 2010, n° 29, comm. 428, concl. N. Escaut* ; *RJF 8-9/2010, n° 872* ; *BDCF 8-9/2010, n° 97, concl. N. Escaut*.

15. CE, *sect.*, 19 avr. 2013, n° 340093, *CCI d'Angoulême, préc.*

16. CE, 9<sup>e</sup> et 10<sup>e</sup> ss-sect., 17 juill. 2013, n° 356523, n° 352989 et n° 360706, *min. c/ Garnier Choiseul Holding* ; *Dr. fisc. 2013, n° 41, comm. 477, concl. F. Aladjidi, note F. Deboissy et G. Wicker* ; *RJF 11/2013, n° 1064, chron. É. Bokdam-Toguetti, p. 883* ; *BDCF 11/2013, n° 119, concl. F. Aladjidi*. – CE, 9<sup>e</sup> et 10<sup>e</sup> ss-sect., 23 juin 2014, n° 360708, *Sté Groupement Charbonnier Montdidierien* ; *Dr. fisc. 2014, n° 27, act. 373, examinés infra n° 17*.

17. R. Chapus, *Droit du contentieux administratif* : *Domat Montchrestien*, 13<sup>e</sup> éd., 2008, n° 932 et n° 935 à 938. Le moyen d'office, naguère révélé par la formule assassine « sans qu'il soit besoin de statuer sur les moyens de la requête », est au cœur de l'amusant roman policier intitulé *Meurtres au Conseil d'État* et signé du pseudonyme Lebon, qui s'imposait naturellement, V. J. Lebon, *Meurtres au Conseil d'État* : *Calmann-Lévy*, 1994.

18. CE, 9<sup>e</sup> et 10<sup>e</sup> ss-sect., 15 avr. 2011, n° 320073, M. Neveu ; *JurisData n° 2011-007240* ; *Dr. fisc. 2011, n° 23, comm. 380* ; *RJF 7/2011, n° 772*. – CE, *plén.*, 9 nov. 1990, n° 35185, *Sté Gauthier et C<sup>ie</sup>* ; *Dr. fisc. 1990, n° 50, comm. 2359, concl. N. Chahid-Nourai* ; *RJF 1/1991, n° 83*.

19. CE, *sect.* 21 mars 1975, n° 85496 ; *Rec. CE 1975, p. 217* ; *Dr. fisc. 1975, n° 23, comm. 775, concl. D. Fabre* ; *RJF 5/1975, n° 226, chron. B. Martin Laprade, p. 166*. – CE, *avis*, 10 mai 2012, n° 355897, *Cantoni* ; *Dr. fisc. 2012, n° 25, comm. 343* ; *RJF 2012 n° 790*.

lui-même que le contribuable ne remplit pas telle condition d'application du texte qu'il invoque – alors que l'Administration ne le contestait pas, voire l'admettait plus ou moins expressément –, le juge administratif de l'impôt se prononce sur les conditions d'application de la loi et non pas sur son champ d'application. Bien que l'office du juge le conduise, comme on l'a vu aux points précédents, à relever un tel moyen de sa propre initiative, cela n'en ferait pas pour autant un moyen d'office au sens strict de ce terme en contentieux administratif.

**9** - La distinction paraît ténue, voire subtile, mais la conséquence redoutable : le juge ne serait pas tenu de communiquer un tel moyen aux parties. Ainsi le contribuable voit sa requête rejetée – puisque l'initiative du juge est unilatérale et tend à discuter les seuls moyens présentés par le demandeur – par un moyen tenu secret sur lequel il n'est pas appelé à présenter d'observations avant l'audience ni utilement après. Pour réfuter une objection qui ne lui a pas été opposée par écrit ou pour en discuter la portée, il ne lui est pas possible de compléter son argumentation ou ses preuves sauf dans le cadre limité des observations orales improvisées à l'audience et de la note en délibéré.

Si devant le Conseil d'État, les rapporteurs publics acceptent souvent de préciser avant l'audience aux avocats aux conseils les moyens qu'ils se proposent de relever ainsi, spécialement au vu de la note et du projet de décision, tel n'est pas le cas devant les juridictions du fond où les rapporteurs publics sont peu accessibles et le secret généralement bien gardé jusqu'à l'audience.

Faute de connaître le moyen relevé par le juge, le contribuable ne peut en contester ni le bien-fondé ni, surtout, la portée. Il ne peut notamment pas proposer les distinctions ni les moyens subsidiaires que l'initiative du juge rend pertinents. Certes, il est prudent, de la part du demandeur, d'anticiper les objections qui pourraient être faites à la requête et notamment discuter à l'avance les précédents apparemment contraires à ses prétentions. Mais doit-on alourdir les écritures par la réfutation anticipée de toutes objections alors que les mémoires sont déjà souvent jugés trop longs ? Est-il de bonne méthode d'envisager toutes les objections à seule fin de les rejeter ? Et d'ailleurs comment tout prévoir ?

**10** - Une telle doctrine conduit les formations fiscales du Conseil d'État et les juridictions administratives du fond à refuser aux contribuables le droit à un procès équitable en matière fiscale (sauf pour l'application de certaines pénalités).

Ce refus n'est pas seulement de principe et tiré d'une interprétation *a contrario* contestable de l'article 6 de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales<sup>20</sup>. C'est une réalité concrète et presque quotidienne que manifeste notamment l'absence de débat contradictoire sur les moyens qu'il appartient au juge administratif d'introduire dans sa décision pour « écarter de lui-même, quelle que soit l'argumentation du défendeur (c'est-à-dire l'administration des impôts), un moyen (en réalité tout moyen présenté par le demandeur) qui ne lui paraît pas fondé (sans être) tenu de (le) communiquer aux parties ».

Cette conception n'était plus tenable.

## B. - Le nécessaire débat contradictoire, ou l'arrêt CCI d'Angoulême

**11** - Le droit au procès équitable s'impose désormais en matière fiscale comme en toute autre matière. L'article 47 de la Charte des

droits fondamentaux de l'Union européenne le proclame, sans aucune limitation aux procès civils et aux accusations pénales. La charte a, depuis le 1<sup>er</sup> décembre 2009, une autorité équivalente à celle des traités européens, c'est-à-dire supérieure à celle des lois. Elle s'applique en toute matière régie par le droit de l'Union européenne et, comme le relève la Cour de justice, elle impose un standard minimum commun aux États membres dans toutes les matières régies partiellement par le droit de l'Union et notamment en matière de TVA<sup>21</sup>. Le principe constitutionnel d'égalité devant la loi en droit national fait le reste : comme l'a relevé la Cour suprême de Suède, il impose la même solution dans les matières non régies par le droit de l'Union<sup>22</sup>.

Sans texte particulier, le Conseil constitutionnel a énoncé de même que « l'équilibre des droits des parties » – version constitutionnelle et législative française de l'égalité des armes dans le procès – s'applique en matière fiscale, y compris dans les litiges portant sur le fond des impositions devant les juridictions administratives<sup>23</sup>. Même si l'administration des impôts et les contribuables ne sont, par construction, pas dans la même situation, le procès entre eux doit être équitable et respecter « l'équilibre des droits des parties ».

Comme on l'a vu précédemment, le droit au procès équitable implique notamment que le juge observe lui-même le principe de la contradiction sur les moyens qu'il introduit dans le débat (CPC, art. 16)<sup>24</sup>.

**12** - C'est ce qu'énonce à son tour la section du contentieux du Conseil d'État dans sa décision CCI d'Angoulême. Rendue en formation de Section, elle s'impose notamment aux sous-sections fiscales du Conseil d'État et aux juridictions administratives du fond.

La section du contentieux ne se prononce pas sur le caractère unilatéral de l'initiative du juge administratif, soit que l'affaire – un litige indemnitaire – ne s'y prêtât pas, soit que la question ne fût pas en débat. Dans la lignée de la décision *Fondation de France*, elle confirme la distinction de principe entre les moyens d'office et ceux que le juge administratif est appelé à relever de sa propre initiative : « en faisant application des règles issues d'une décision du Conseil d'État, statuant au contentieux (...), la cour s'est bornée à exercer son office en situant le litige sur le terrain juridiquement approprié et n'a pas soulevé un moyen d'ordre public qu'elle aurait dû communiquer aux parties en application de l'article R. 611-7 du Code de justice administrative ». Mais l'apport essentiel de la décision CCI d'Angoulême est d'imposer le débat contradictoire avec les parties sur tous les moyens que l'office du juge conduit ce dernier à relever de lui-même pour se prononcer sur le terrain juridiquement approprié.

La décision est extrêmement précise sur ce point : la cour « ne pouvait, eu égard aux exigences de la procédure contradictoire, régler l'affaire sur un terrain dont les parties n'avaient pas débattu sans avoir mis celles-ci à même de présenter leurs observations sur ce point ; (...) il lui incombait à cette fin soit de rouvrir l'instruction en invitant les parties à s'exprimer sur les conséquences à tirer de la décision du Conseil d'État, (...) soit de juger, par un arrêt avant-dire droit, qu'elle

20. La Cour de cassation a préféré une interprétation *a pari* dans son arrêt d'assemblée plénière qui énonce que « le droit de toute personne à un procès équitable, garanti par l'article 6.1 de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales, peut être invoqué devant toute juridiction civile statuant en matière fiscale », V. Cass. ass. plén., 14 juin 1996, n° 93-21.710, M. Kloener : *JurisData* n° 1996-002378 ; Bull. ass. plén. 1996, n° 5 ; Dr. fisc. 1996, n° 30, comm. 986, concl. Y. Monnet ; JCP E 1996, II, 873.

21. CJUE, gde ch., 26 févr. 2013, aff. C-617/10, Åklagaren c/ Hans Åkerberg Fransson, préc. Sur les conditions d'application de la Charte en matière d'impôts directs, V. CJUE, 9<sup>e</sup> ch., ord. 17 juill. 2014, aff. C-505/13, Levent Redzhebi Yumer : Dr. fisc. 2014, n° 40, act. 504.

22. C. suprême Suède, plén., 11 juin 2013, cité par C. Brokelind, *Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne et cumul de sanctions fiscales et pénales*, note sous CJUE, gde ch., 26 févr. 2013, aff. C-617/10, Åklagaren c/ Hans Åkerberg Fransson, préc. n° 12.

23. Cons. const., déc. 10 déc. 2010, n° 2010-78 QPC, Sté Immoma : JCP E 2010, act. 696, obs. Ph. Derouin ; RJF 2/2011, n° 212. – V. également E. Meier et G.-H. Boucheron, *Rétroactivité fiscale : le deuxième rendez-vous aura été le bon* : Dr. fisc. 2010, n° 51 act. 481.

24. CEDH, 13 oct. 2005, n° 65399/01, n° 65405/01 et n° 65407/01, *Clinique des Acacias c/ France* : JCP G 2006, I, 109, chron. F. Sudre. – CJCE, gde ch., 2 déc. 2009, aff. C-89/08 P, *Commission c/ Irlande et a.*, préc. – CE, sect., 21 juin 2013, n° 352427, *Cté d'agglomération du pays de Martigues*, préc., consid. 4.

entendait régler le litige, compte tenu de cette décision, sur le terrain contractuel et en demandant en conséquence aux parties de formuler leurs observations sur ce terrain ».

Et la sanction est certaine : « (...) en jugeant l'affaire au fond, sans avoir, selon l'une ou l'autre des procédures indiquées (...), permis aux parties de s'exprimer sur le terrain sur lequel la décision du Conseil d'État, (...) la conduisait à situer le litige, la cour administrative d'appel (...) a méconnu le caractère contradictoire de la procédure », de sorte que l'arrêt doit être annulé et l'affaire renvoyée devant elle.

**13** - L'abandon, au moins partiel, de la jurisprudence *Fondation de France* paraît clair. Cela fait d'autant moins de doute qu'il a été adopté malgré les conclusions contraires du rapporteur public, qui en défendait la doctrine. Comme le relèvent des commentateurs avertis :

« De la décision (*CCI d'Angoulême*) (...) se dégage une exigence plus substantielle d'organisation par le juge, au profit des parties, d'un débat contentieux sans piège et sans surprise ».

(...)

« C'est bien la préoccupation, très pragmatique et même empirique, de respecter et faire respecter la loyauté des débats qui peut justifier que, au-delà des qualifications théoriques qui peuvent être accolées à telle ou telle question de procédure, on avise les parties de ce que la décision est susceptible d'être fondée sur tel ou tel motif. À côté des moyens relevés d'office, dont on sait à coup sûr qu'ils doivent faire l'objet d'une communication aux parties, se dégage donc une seconde catégorie de questions (on ne peut même pas dire « moyens »), plus hétéroclite, à propos desquelles le juge doit, pour ne point les prendre à revers, aviser les parties qu'elles sont dans le débat. »<sup>25</sup>

L'objectif est certain : un débat « sans piège et sans surprise »<sup>26</sup> dans lequel le juge ne prend pas les parties à revers. Le moyen de l'atteindre aussi : permettre aux parties de s'exprimer sur le terrain où le juge situe le litige alors qu'elles n'en avaient pas débattu. C'est une petite révolution culturelle pour les juges administratifs de l'impôt qui avaient pu s'en dispenser et avaient été confortés en ce sens par la décision *Fondation de France*. Jusqu'à quel point ? Il faut maintenant le préciser.

## 2. Les questions à soumettre au débat contradictoire

**14** - Même rendue dans un litige indemnitaire relevant du contentieux général, la décision *CCI d'Angoulême* a vocation à s'appliquer au contentieux fiscal comme en toute autre matière. Depuis la décision d'assemblée *Alitalia* rendue il y a plus de vingt-cinq ans<sup>27</sup>, rares sont les décisions de portée générale qui ont été rendues en matière fiscale. Bien que la primauté du droit communautaire sur la loi postérieure ait été débattue en matière fiscale – notamment à propos de la TVA sur les péages d'autoroutes –, c'est au contentieux géné-

ral qu'a été rendue la décision *Nicolo* qui en a retenu le principe<sup>28</sup>. Bien que la théorie dite de la « loi écran » ait perduré quelque temps à l'égard des circulaires et instructions administratives et se soit souvent appliquée en matière fiscale, c'est au contentieux général qu'elle a été abandonnée par la décision *Duvignières*<sup>29</sup>, dont les conséquences ont été rapidement adoptées en matière fiscale<sup>30</sup>. Il n'est donc pas surprenant que ce soit au contentieux général que la section du contentieux du Conseil d'État ait marqué l'évolution qui s'imposait après la décision *Fondation de France* et qui a donc vocation à s'appliquer aussi au contentieux fiscal.

Si la décision *CCI d'Angoulême* porte sur l'exemple caricatural de l'application rétroactive d'une jurisprudence nouvelle intervenue peu avant, voire après, la clôture de l'instruction, la solution qu'elle impose n'est pas limitée à ce seul cas. Point n'était besoin de mobiliser la section du contentieux pour statuer sur une hypothèse aussi rare. Nul ne s'y est trompé. La défense de la doctrine *Fondation de France* par le rapporteur public, partiellement rejetée par la formation de section, comme la lettre même de la décision *CCI d'Angoulême* montrent que la solution s'applique dans tous les cas où, pour situer le litige sur le terrain qui lui paraît juridiquement approprié, le juge se propose de régler l'affaire sur un terrain dont les parties n'ont pas débattu. La décision *Cté d'agglomération du pays de Martigues* intervenue peu après en confirme le principe<sup>31</sup>. Une récente décision, rendue par une sous-section siégeant seule tant la solution paraissait s'imposer, l'a appliqué en annulant le jugement qui procédait d'une substitution de motif par le juge de l'excès de pouvoir de sa propre initiative sans avoir invité le requérant à présenter ses observations<sup>32</sup>.

De même encore, la décision *CCI d'Angoulême* ne distingue pas suivant que le moyen relevé par le juge de son propre chef est apparu au cours de l'instruction – c'est-à-dire, selon l'analyse faite dans la décision *Cté d'agglomération du pays de Martigues*, avant la rédaction de la note et du projet d'arrêt et leur transmission au rapporteur public – ou lors de ces rédactions, voire au cours du délibéré. Dans le premier cas, le juge a la faculté de rouvrir l'instruction. S'il ne l'a pas fait, et dans le second cas, il doit se prononcer avant dire droit. Dans les deux hypothèses, il doit informer les parties et les inviter à présenter leurs observations sur le terrain qu'il se propose de retenir.

Qu'est-ce que le « terrain » ? Là est toute la question qui détermine la portée de la décision et de l'exigence du débat contradictoire sur les moyens relevés par le juge de sa propre initiative. Deux bornes paraissent le limiter (A) et son étendue mérite d'être précisée (B).

### A. - Les limites

**15** - La solution paraît limpide lorsque le juge introduit, de sa propre initiative, un élément entièrement nouveau dans le débat : la discussion contradictoire s'impose. La substitution de motifs, ouverte à l'initiative du juge lorsque l'Administration a compétence liée, ce qui est toujours le cas de l'administration des impôts, requiert un tel débat.

25. X. Domino et A. Bretonneau, note sous CE, sect., 19 avr. 2013, n° 340093, *CCI d'Angoulême*, préc.

26. Formule reprise par Jean-Marc Sauvé, vice-président au Conseil d'État dans ses interventions devant l'Académie de législation de Toulouse le 13 décembre 2013, « Bien juger aujourd'hui, une mission impossible ? » et devant l'Institut d'études judiciaires de l'Université Panthéon-Assas le 10 février 2014, ainsi que par Bernard Stirn, président de la section du contentieux dans son intervention « L'évolution de l'office du juge, regard sur la dernière décennie » au colloque de Toulouse pour le 60<sup>e</sup> anniversaire des tribunaux administratifs, 28 octobre 2013.

27. CE, ass., 3 févr. 1989, n° 74052, *Alitalia* : *JurisData* n° 1989-600594 ; *Rec. CE* 1989, p. 44 ; *Dr. fisc.* 1989, n° 10, comm. 492 ; *JCP E* 1989, I, p. 56 ; *RFD adm.* 1989, p. 391, concl. N. Chahid-Nourai, note O. Baud et L. Dubouis ; *AJDA* 1989, p. 387, note O. Fouquet ; *RTDE* 1989, p. 509, J. Verges ; *RJF* 3/1989, n° 299, concl. N. Chahid-Nourai, p. 125 et *chron. J. Turot*, p. 115 ; *LPA* 1989, n° 149, note Ph. Derouin ; *AJDA* 1989, p. 387 ; *GAJA*, 17<sup>e</sup> éd., n° 92.

28. CE, ass., 20 oct. 1989, n° 108243, *Nicolo* : *JurisData* n° 1989-645117 ; *Rec. CE* 1989, p. 190 ; *GAJA*, n° 102 ; *RFDA* 1989, p. 812, concl. P. Frydman, p. 824 et s. et note B. Genevois, L. Favoreu et L. Dubouis ; *AJDA* 1989, p. 788, note D. Simon ; *RFDA* 1989 ; *RTD eur.* 1989, p. 771, note G. Isaac.

29. CE, sect., 18 déc. 2002, n° 233618, *M<sup>me</sup> Duvignières* : *JurisData* n° 2002-064827 ; *Rec. CE* 2002, p. 463, concl. P. Fombour ; *Dr. adm.* 2003, comm. 73 et *repère* 3 ; *Procédures* 2003, n° 154, note S. Deygas ; *AJDA* 2003, p. 487, *chron. F. Donnat et D. Casas* ; *RFDA* 2003, p. 280 ; *RJS* 5/2003, n° 688 ; *GAJA* 2002, th. n° 118.

30. CE, 8<sup>e</sup> et 3<sup>e</sup> ss-sect., 2 juin 2006, n° 275416, *M. Chauderlot* : *JurisData* n° 2006-080908 ; *Dr. fisc.* 2006, n° 46, comm. 725, concl. E. Glaser, note É. Ginter ; *RJF* 8-9/2006, n° 1035 ; *BDCF* 8-9/2006, n° 102, concl. E. Glaser.

31. CE, sect., 21 juin 2013, n° 352427, *Cté d'agglomération du pays de Martigues*, *préc.*, *consid.* 4.

32. CE, 1<sup>re</sup> ss-sect., 14 mai 2014, n° 366301, *AB c/ Cne d'Ensues-la-Redonne*.

Par exemple, dans l'affaire *Fondation de France* le juge d'appel a, de son propre chef, considéré que la vocation à bénéficier de l'avois fiscal à raison des dividendes encaissés avant l'entrée en vigueur de la loi du 30 décembre 2003 ne constituait pas un « bien » protégé, au sens de l'article 1<sup>er</sup> du 1<sup>er</sup> protocole additionnel à la Convention EDH, alors que ce n'était pas contesté par l'Administration, laquelle l'avait admis plus ou moins expressément. La décision *CCI d'Angoulême* implique désormais que le débat sur ce sujet, qui s'est déroulé devant le Conseil d'État avec la conclusion que l'on sait, aurait dû être provoqué par la cour administrative d'appel avant que celle-ci ne se prononce au fond.

**16** - À l'opposé, il reste certain que le juge n'a pas à communiquer la note ni le projet de jugement ou d'arrêt<sup>33</sup>. Il n'a pas à soumettre à plus ample discussion la question de la date de notification du jugement qui détermine le délai de recours et la recevabilité de l'appel – lorsque l'appelant l'avait de lui-même traitée dans son recours, même si l'Administration n'avait pas spécialement conclu sur ce point<sup>34</sup>. Le juge n'a pas davantage à rouvrir les débats lorsqu'il se prononce sur la suffisance des preuves des faits, évoqués de part et d'autre, qui commandent l'application de la loi.

La théorie, propre au juge administratif de l'impôt, dite de la « dialectique de la charge de la preuve » – qui conduit parfois celui-ci à réputer, par une fiction, que l'Administration rapporte la preuve qui lui incombe alors qu'elle se borne à des allégations sans produire le moindre élément de preuve<sup>35</sup> – pose d'autres questions qui ne relèvent pas principalement de la présente étude<sup>36</sup>.

## B. - L'étendue

**17** - Lorsque le juge administratif de l'impôt s'arrête en chemin – c'est-à-dire au point qui lui paraît permettre de rejeter la requête du contribuable ou tel de ses moyens – la question est, à première vue, plus délicate car – en n'allant pas au bout de son raisonnement – le juge ne situerait pas, à proprement parler, le litige sur un autre terrain que celui des parties. Comme si le juge de la responsabilité se bornait à

rejeter la demande fondée sur le terrain contractuel débattu par les parties, sans aller plus loin. Certaines juridictions du fond semblent avoir pratiqué de la sorte pour se placer sous l'égide de la doctrine *Fondation de France*. Mais ce serait méconnaître les conséquences que la loi ou la raison déduisent de l'élément nouveau introduit par le juge. Dans le contentieux indemnitaire, le rejet sur fondement contractuel conduit nécessairement le juge à apprécier la responsabilité extracontractuelle. De même en matière fiscale, le débat contradictoire doit s'instaurer, ne serait-ce que sur ces conséquences, c'est-à-dire la portée du moyen introduit par le juge : les faits permettent-ils son application ? Est-il compatible avec d'autres normes, parfois supérieures (principe constitutionnel ou droit de l'Union européenne) ? Est-il cohérent avec telle autre jurisprudence susceptible d'être pertinente ? Ne suppose-t-il pas des exceptions ou des limites dans certains cas ?

Deux exemples pour l'illustrer.

Lorsque le juge de cassation censure un arrêt sans renvoyer au juge du fond l'affaire qu'il évoque, il introduit un élément nouveau dans le litige qui n'est pas toujours tranché par la cassation prononcée. Le débat doit se poursuivre entre les parties sur la portée, voire le mérite, de cette cassation. Voyez l'exemple de l'abus de droit du régime des sociétés mères et filiales dans l'affaire des coquillards<sup>37</sup>. Le Conseil d'État a fait droit aux pourvois du ministre tendant à l'application de l'abus de droit au prix d'un raisonnement complexe (imposition d'une distribution massive de bénéfices et réserves au motif qu'elle entraînait une importante moins-value déductible sur les titres) sans rechercher, comme l'y invitait son rapporteur public en citant la décision *Pharmacie des Chalonges*<sup>38</sup>, si l'opération n'était pas imposable en application du droit commun<sup>39</sup>. Le rapporteur public n'a pas indiqué en quoi mais on peut songer à la jurisprudence selon laquelle, en cas de liquidation d'une filiale ou opération similaire, l'application du régime des sociétés mères et filiales au boni de liquidation est limitée à l'excès de ce dernier sur le prix d'acquisition des titres<sup>40</sup> de sorte que, faute de déductibilité de la perte sur titres<sup>41</sup>, il ne pouvait y avoir d'abus du régime des sociétés mères et filiales.

De même, le débat contradictoire a été prématurément interrompu dans les affaires *Türckheim* et *Saucé* relatives au calcul du crédit d'impôt égal à l'impôt français pour éviter la double imposition en application de certaines conventions fiscales

33. CE, sect., 21 juin 2013, n° 352427, *Cité d'agglomération du pays de Martigues*, préc., consid. 5.

34. CE, 3<sup>e</sup> et 8<sup>e</sup> ss-sect., 9 avr. 2014, n° 357168, *Sté Copalex* : Dr. fisc. 2014, n° 24, comm. 381 ; RJF 7/2014, n° 728.

35. Comp, CE, 3<sup>e</sup> et 8<sup>e</sup> ss-sect., 27 juill. 2009, n° 295805, *Sté Conforama Holding* : *JurisData* n° 2009-081517 ; Dr. fisc. 2009, n° 42, comm. 506, concl. E. Glaser ; RJF 12/2009, n° 1140 ; BDCF 12/2009, n° 143, concl. E. Glaser, qui dispense l'Administration de communiquer les éléments qu'elle a recueillis auprès de tiers et retient que, pour admettre l'abus de droit par interposition d'une société étrangère, une cour administrative d'appel a pu « estimer insuffisante la valeur probante des éléments apportés par la société pour contredire l'argumentation de l'Administration » et CJCE, gde ch., 12 sept. 2006, aff. C-196/04, *Cadbury Schweppes et Cadbury Schweppes Overseas* : Rec. CJCE 2006, I, p. 7995 ; Dr. fisc. 2006, n° 39, act. 176 ; RJF 12/2006, n° 1644 ; BDCF 12/2006, n° 146, concl. Ph. Léger, pts 67 et s., qui exige « des éléments objectifs et vérifiables par des tiers ».

36. Prenons un exemple d'une grande importance pratique : selon la jurisprudence *Diva* (CE, 9<sup>e</sup> et 8<sup>e</sup> ss-sect., 18 sept. 1998, n° 149341, *SARL Diva* : *JurisData* n° 1998-047788 ; Dr. fisc. 1999, n° 5, comm. 74 et 85, concl. G. Goulard ; RJF 11/1998, n° 1330, concl. G. Goulard, p. 844 ; BGFE 1998 n° 6, obs. J. Turot, p. 16), le Conseil d'État applique pour l'exercice du droit à déduction de la TVA facturée un rythme ternaire de la dialectique de la preuve, avec une présomption de réalité de la prestation résultant d'une facture dont l'auteur est régulièrement inscrit au registre du commerce et des sociétés (premier temps de la valse), que l'Administration est néanmoins en droit de combattre, et si elle apporte des éléments suffisants au soutien de sa position (deuxième temps de la valse), le contribuable est alors tenu de justifier de la réalité de la prestation qui lui a été facturée (troisième temps de la valse) : le juge devrait informer les parties qu'il écarte la présomption de réalité, et inviter le redevable à produire les justifications de la prestation, lorsque le redevable s'en est tenu à invoquer la présomption. Le raisonnement est applicable à tous les cas où le juge écarte une présomption, c'est-à-dire situe le litige sur un autre terrain que celui débattu par les parties. Le débat contradictoire paraît devoir s'imposer.

37. CE, 9<sup>e</sup> et 10<sup>e</sup> ss-sect., 17 juill. 2013, n° 356523, n° 352989 et n° 360706, min. c/ *Garnier Choiseul Holding*, préc.

38. CE, 8<sup>e</sup> et 3<sup>e</sup> ss-sect., 5 mars 2007, n° 284457, *SELARL Pharmacie des Chalonges* : *JurisData* n° 2007-081090 ; Dr. fisc. 2007, n° 20, comm. 522, note O. Fouquet ; Procédures 2007, comm. 153, note J.-L. Pierre ; RJF 5/2007, n° 600, concl. P. Collin, p. 426 ; BDCF 5/2007, n° 62, concl. P. Collin ; RTD com. avr.-juin 2007, p. 472 et s., note P. Collin ; BGFE 2007, n° 7, p. 9 et s., obs. Y. de Givré.

39. Concl. F. Aladjidi sur CE, 9<sup>e</sup> et 10<sup>e</sup> ss-sect., 17 juill. 2013, n° 356523, n° 352989 et n° 360706, min. c/ *Garnier Choiseul Holding*, préc.

40. CE, 7<sup>e</sup> et 8<sup>e</sup> ss-sect., 18 mars 1992, n° 94061 et n° 95794, *SA Péchiney* : Dr. fisc. 1993, n° 12, comm. 599, concl. O. Fouquet ; RJF 5/1992, n° 636 ; RJF 8-9/1992, chron. J. Turot, p. 659 à 666 ; LPA 28 janv. 1994, note Ph. Losappio, p. 16, qui énonce notamment : « qu'aux termes de l'article 216 du CGI : "I. Les produits nets des participations, ouvrant droit à l'application du régime des sociétés mères et visés à l'article 145, touchés au cours d'un exercice par une société mère, sont retranchés du bénéfice net total de celle-ci, déduction faite d'une quote-part de frais et charges. II. La quote-part de frais et charges visée au I est fixée uniformément à 5 % du produit total des participations, crédit d'impôt compris" ; considérant que, ni ces dispositions, ni celles de l'article 39 duodecies du code qui se borne à définir à quelles conditions sont applicables les régimes des plus ou moins-values à long et à court terme, n'autorisaient une telle déduction ». – V. aussi, dans le même sens, CE, 10 juill. 1947, n° 70548, *Banque X* : Rec. CE 1947, p. 305, et non pas l'arrêt suivant, souvent cité par erreur.

41. V. dans le même sens, plus récemment, CAA Versailles, 7<sup>e</sup> ch., 5 déc. 2013, n° 11VE01822, *MAAF Assurances* : RJF 5/2014, n° 431.

internationales<sup>42</sup> : faute de renvoi, le Conseil d'État a privé les contribuables de la faculté de faire valoir, d'une part, les règles d'interprétation des conventions internationales<sup>43</sup>, d'autre part, la jurisprudence contraire de la Cour de justice de l'Union européenne<sup>44</sup>. Une décision ultérieure a, plus opportunément, ordonné le renvoi<sup>45</sup>. En réalité, c'est la cassation elle-même qui paraît contestable, comme le Conseil d'État semble désormais en avoir pris conscience<sup>46</sup>.

**18** - Devant les juges du fond, les circonstances sont généralement plus banales et procèdent souvent de la transposition d'une jurisprudence à des cas qui paraissent voisins alors que des distinctions – de fait ou de droit, voire mélangées de l'un et l'autre – pourraient être pertinentes<sup>47</sup>.

Un débat contradictoire devant le juge qui se propose, de sa propre initiative, de transposer une solution non débattue par les parties serait bienvenu et pourrait éviter des appels ou des pourvois en cassation inutiles, ainsi que les retards, les coûts et autres perturbations qu'ils comportent, sans compter la fin prématurée du sursis de paiement après un jugement de première instance intervenu dans de telles conditions.

**19** - Sans prétendre être exhaustif, on peut mentionner une deuxième série de cas dans lesquels le moyen relevé par le juge pour rejeter la requête du contribuable procède d'un raisonnement incomplet. Lorsqu'une matière est régie à la fois par des dispositions législatives ou réglementaires apparemment précises et par des normes supérieures, constitutionnelles, européennes ou internationales qui conduisent – par elles-mêmes ou par leur combinaison – à en écarter certains termes ou à en donner une interprétation neutrale.

La confrontation des textes nationaux et des directives européennes à la lumière du principe constitutionnel d'égalité devant la loi est un exemple bien connu. Combien de jugements et arrêts ont été rendus sur une application restrictive – relevée d'office par le juge sans débat contradictoire – du champ d'application d'une directive européenne alors que, pour éviter la discrimination à rebours, la jurisprudence *Leur-Bloem*<sup>48</sup> et le principe d'égalité devant la loi conduisent à un élargissement de leur domaine<sup>49</sup>. Certains ont

même échappé à la censure du Conseil d'État par application, en quelque sorte anticipée, de la doctrine *Fondation de France*<sup>50</sup>.

Sur le fond, ces solutions sont aujourd'hui périmées ; au regard de la procédure, elles ne sauraient être adoptées sans débat contradictoire préalable. Peu importe que le texte de droit européen paraisse clairement limité. D'une part, l'appréciation de la clarté appellerait elle-même un débat au regard de la jurisprudence de la Cour de justice sur la question ou sur le texte<sup>51</sup>. D'autre part, la nécessaire combinaison de la directive avec le principe constitutionnel d'égalité devant la loi appelle une analyse contradictoire, même en présence d'un acte clair.

**20** - En matière de libertés fondamentales du droit de l'Union européenne, on sait que, sauf certaines particularités de la liberté de circulation des capitaux – applicable envers les pays tiers, sous réserve, dans certains cas, de la clause de *stand still* pour les investissements directs des entreprises – le régime des grandes libertés est similaire<sup>52</sup>. La qualification de la liberté pertinente est souvent sans grande portée. En tout cas, le juge administratif de l'impôt ne peut, sans débat contradictoire, disqualifier, de son propre chef, la liberté invoquée par le contribuable sans provoquer les observations des parties. Ce que la section du contentieux a décidé à propos de la distinction entre responsabilité contractuelle et responsabilité extra-contractuelle paraît s'imposer de même pour la distinction des libertés fondamentales du droit de l'Union européenne. Et le juge administratif de l'impôt ne peut y échapper en interrompant son raisonnement à la disqualification de la liberté invoquée par le contribuable sans lui donner la qualification pertinente, pas plus qu'il ne pourrait modifier l'exercice de rattachement d'une créance ou d'une dette sans appliquer la théorie des corrections symétriques, pas plus qu'un juge administratif de la responsabilité ne pourrait se borner à dire que la responsabilité n'est pas contractuelle.

**21** - Bref, le « terrain » sur lequel l'initiative du juge situe le litige ne se limite pas au motif tel qu'exprimé par le juge pour rejeter le moyen du requérant. Il s'étend nécessairement à ce qui en est la suite naturelle, rationnelle ou juridique. Puisqu'il s'agit du débat destiné à produire une décision, le critère est en quelque sorte rhétorique : l'initiative du juge a-t-elle modifié l'état de la cause telle qu'elle se présentait antérieurement ? Est-elle susceptible de rendre pertinents des moyens, de fait ou de droit, qui ne l'étaient pas dans l'état antérieur de la cause ? Dans l'affirmative, voire dans le doute, le débat doit être rouvert. Faut-il réserver les rares cas où le motif relevé par le juge s'appliquerait « en tout état de cause » ? Encore doit-on le vérifier ; de façon contradictoire ?

42. CE, 8<sup>e</sup> et 3<sup>e</sup> ss-sect., 26 juill. 2011, n° 308679 et n° 308754, min. c/ M. et M<sup>me</sup> de Türckheim et CE, 8<sup>e</sup> et 3<sup>e</sup> ss-sect., 26 juill. 2011, n° 308968, min. c/ M. et M<sup>me</sup> Saucé, préc.

43. Excellément présentées par le président Philippe Martin, V. Ph. Martin, *L'interprétation des conventions fiscales internationales* : Dr. fisc. 2013, n° 24, 320.

44. CJCE, 5<sup>e</sup> ch., 12 déc. 2002, aff. C-385/00, de Groot : Rec. CJCE 2002, I, p. 11819 ; RJF 3/2003, n° 390. – CJUE, 2<sup>e</sup> ch., 28 févr. 2013, aff. C-168/11, Beker, concl. P. Mengozzi : Dr. fisc. 2013, n° 10, act. 131. – CJUE, 5<sup>e</sup> ch., 12 déc. 2013, aff. C-303/12, Guido Imfeld et Nathalie Garcet : Dr. fisc. 2013, n° 51, act. 667.

45. CE, 10<sup>e</sup> ss-sect., 29 avr. 2013, n° 346113, min. c/ Lègre.

46. CE, 13 nov. 2013, n° 362308, décision d'admission d'un pourvoi dirigé contre un arrêt qui avait suivi la doctrine des décisions *Türckheim* et *Saucé* précitées. Parallèlement, la Commission européenne a ouvert une procédure d'infraction n° 2013.4287.

47. CE, 9<sup>e</sup> et 10<sup>e</sup> ss-sect., 28 mai 2014, n° 351935, M. et M<sup>me</sup> Matallah : JurisData n° 2014-011804 ; Dr. fisc. 2014, n° 29, comm. 448, concl. C. Legras ; RJF 8-9/2014, n° 771.

48. CJCE, plén., 17 juill. 1997, aff. C-28/95, A. Leur-Bloem : Rec. CJCE 1997, I, p. 4161, concl. F. G. Jacobs ; Dr. fisc. 1997, n° 38, comm. 979 ; RJF 10/1997, n° 1002. – V. également Ph. Derouin, *Fiscalité des fusions de sociétés et échanges d'actions. Droit communautaire et droit national (À propos de l'arrêt Leur-Bloem de la CJCE du 17 juillet 1997)* : Dr. fisc. 1997, n° 38, 100050.

49. CE, 10<sup>e</sup> et 9<sup>e</sup> ss-sect., 6 oct. 2008, n° 310146 et n° 311080, C<sup>o</sup> architectes en chef des monuments historiques : JurisData n° 2008-074267 ; JCPA 2008, act. 890, RFDA 2009, p. 132, A. Iliopoulou et A. Jauréguiberry, *La première condamnation d'une discrimination à rebours*. – Note P.-F. Racine sous CE, 9<sup>e</sup> et 10<sup>e</sup> ss-sect., 17 juin 2011, n° 324392, SARL Méditerranée automobiles et n° 314667, Sté Finaparco : Dr. fisc. 2011, n° 37, comm. 502, concl. P. Collin,

note P.-F. Racine ; RJF 10/2011, n° 1035 ; BDCF 10/2011, n° 110, concl. P. Collin ; RJF 11/11, p. 1019, chron. C. Raquin.

50. CE, 8<sup>e</sup> et 3<sup>e</sup> ss-sect., 6 nov. 2002, n° 221032, SNC Sodepar, préc.

51. Par ex., dans l'« affaire du précompte », sur la « clarté » de la directive n° 90/435/CE du 23 juillet 1990 concernant la régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales, V. CE, 8<sup>e</sup> et 3<sup>e</sup> ss-sect., 3 juill. 2009, n° 317075, min. c/ Sté Accor : JurisData n° 2009-081494 : Dr. fisc. 2009, n° 30-35, comm. 430, concl. L. Olléon, note E. Meier et R. Torlet ; Dr. sociétés 2009, comm. 194, note J.-L. Pierre ; RJF 10/2009, n° 834 ; BDCF 10/2009, n° 114, concl. L. Olléon. – V. également P. Dibout, *Le précompte : incompatibilité avec le droit communautaire ? Éclairage sur le renvoi préjudiciel à la Cour de justice* : Dr. fisc. 2009, n° 30-35, 427. – Comp. CJCE, g<sup>de</sup> ch., 12 déc. 2006, aff. C-374/04, *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* : Rec. CJCE 2006, I, p. 11673, pts 104 et 105 et concl. L. A. Geelhoed, pts 82 à 85 ; Dr. fisc. 2006, n° 52, act. 265 ; RJF 3/2007, n° 376. – V. aussi, G. Blanluet, *Affaire du précompte : le crédit d'impôt indirect en question* : Dr. fisc. 2013, n° 24, 314.

52. Ph. Martin, *La portée fiscale des libertés communautaires de circulation (travailleurs, établissement, prestations de services, capitaux) : réflexions au regard du droit interne* : Dr. fisc. 2000, n° 44, 100269, p. 1 444.

## Conclusion

22 - C'est bien d'une petite révolution culturelle qu'il s'agit pour aligner la pratique du juge administratif de l'impôt sur celle des autres juridictions, voire du juge administratif lui-même lorsqu'il statue dans des matières non fiscales. Elle s'impose tant dans l'intérêt des justiciables que de la bonne administration de la justice car une décision dont tous les fondements ont été discutés de façon contradictoire a plus de chance d'être juste et acceptée. Cette évolution ne s'accomplira qu'avec la vigilance de tous : en premier lieu, l'initiative des magistrats de soumettre au débat contradictoire les moyens qu'ils se proposent de relever lorsqu'ils sont susceptibles de surprendre, voire de piéger les parties et notamment le contribuable, ou de le prendre à revers ; en deuxième lieu, les demandes des avocats au vu du sens des conclusions du rapporteur public qui révéleraient un moyen nouveau appelant à rouvrir l'instruction ou à l'audience après les avoir entendues ; en troisième lieu et au besoin, la censure des juridictions supérieures. La première cassation d'un arrêt fiscal pour méconnaissance du principe du contradictoire par le juge administratif – à l'instar de la décision de section *CCI d'Angoulême* comme de la modeste décision récente de sous-section jugeant seule – en sera le signe. À ce prix, on pourra voir poindre la perspective d'un procès plus équitable

devant le juge administratif de l'impôt. Et ce dernier pourra enfin, à l'instar des autres juridictions, en reconnaître le droit au contribuable.

L'analyse qui précède sollicite-t-elle trop la lettre de la décision *CCI d'Angoulême* qui n'aurait pas toute la portée que l'auteur lui prête ? La conclusion n'en serait vraisemblablement pas différente. L'objectif du procès équitable en matière fiscale demeure. Il est désormais imposé par la Constitution et les décisions du Conseil constitutionnel, la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne et la jurisprudence de la Cour de justice. Si une lecture restrictive de la décision *CCI d'Angoulême* laissait encore quelque liberté en la matière au juge administratif de l'impôt, l'esprit de coopération qui prévaut entre cours suprêmes devrait l'inciter à un alignement des solutions, autrement dit à prendre la liberté de faire même ce qui est ordonné<sup>53</sup>.

**MOTS-CLÉS :** *Contentieux de l'impôt - Moyens relevés en secret par le juge administratif - Incidence en contentieux fiscal de la décision CCI d'Angoulême*

53. A. Jarry, *Ubu enchaîné*, Acte I, scène 4 in *Oeuvres complètes*, La Pléiade, t. 1, p. 432.

## Annexe

CE, sect., 19 avr. 2013, n° 340093, *CCI d'Angoulême* : *JurisData* n° 2013-007349

Publié au recueil *Lebon*

1. Considérant que, saisie en appel du jugement du tribunal administratif de Poitiers en date du 16 octobre 2008 du litige opposant la chambre de commerce et d'industrie d'Angoulême à l'État au sujet des avances que cet établissement public soutenait avoir consenties à l'État, au titre de la gestion, à partir de 1984, sur le fondement d'arrêtés du préfet de la Charente, de l'aérodrome de Brie-Champniers, la cour, après avoir, par l'article 1<sup>er</sup> non contesté de son arrêt, annulé, en raison d'un vice de procédure, le jugement du tribunal administratif, a statué par la voie de l'évocation et réglé le litige sur le terrain contractuel, en jugeant que l'État et la chambre de commerce et d'industrie étaient liés par une concession d'outillage public portant sur l'exploitation et l'entretien de l'aérodrome et que le vice tenant à l'incompétence du préfet pour accorder une telle concession, laquelle aurait dû résulter d'un arrêté pris par les ministres chargés de l'économie et de l'aviation marchande, n'était pas, dès lors qu'il résultait du dossier soumis à l'examen des juges du fond que les ministres concernés avaient approuvé l'opération, d'une gravité telle que le juge dût écarter le contrat ;

2. Considérant que pour statuer ainsi, la cour a fait à bon droit application, par l'arrêt attaqué du 1<sup>er</sup> avril 2010, de la règle énoncée par la décision du Conseil d'État, statuant au contentieux n° 304802 du 28 décembre 2009, commune de Béziers, selon laquelle, eu égard à l'exigence de loyauté des relations contractuelles, il incombe en principe au juge, saisi d'un litige relatif à l'exécution d'un contrat, de faire application du contrat et qu'en conséquence, c'est seulement dans le cas où il constate une irrégularité invoquée par une partie ou relevée d'office par lui, tenant au caractère illicite du contenu du contrat ou à un vice d'une particulière gravité relatif notamment aux conditions dans lesquelles les parties ont donné leur consentement, qu'il ne peut régler le litige sur le terrain contractuel ;

3. Considérant toutefois que, devant le tribunal administratif comme devant la cour, les parties, qui s'accordaient pour constater que

le préfet n'avait pas compétence pour accorder une concession relative à l'entretien et à l'exploitation d'un aérodrome, avaient exclusivement débattu, compte tenu des règles applicables avant la décision du Conseil d'État, statuant au contentieux du 28 décembre 2009, sur le terrain de la responsabilité quasi-contractuelle et sur celui de la responsabilité quasi-délictuelle ; que la clôture de l'instruction avait été fixée devant la cour au 3 septembre 2009 ; que si, en faisant application des règles issues d'une décision du Conseil d'État, statuant au contentieux postérieure à cette dernière date, la cour s'est bornée à exercer son office en situant le litige sur le terrain juridiquement approprié et n'a pas soulevé un moyen d'ordre public qu'elle aurait dû communiquer aux parties en application de l'article R. 611-7 du code de justice administrative, elle ne pouvait, eu égard aux exigences de la procédure contradictoire, régler l'affaire sur un terrain dont les parties n'avaient pas débattu sans avoir mis celles-ci à même de présenter leurs observations sur ce point ; qu'il lui incombait à cette fin soit de rouvrir l'instruction en invitant les parties à s'exprimer sur les conséquences à tirer de la décision du Conseil d'État, statuant au contentieux en date du 28 décembre 2009, soit de juger, par un arrêt avant-dire droit, qu'elle entendait régler le litige, compte-tenu de cette décision, sur le terrain contractuel et en demandant en conséquence aux parties de formuler leurs observations sur ce terrain ;

4. Considérant qu'il résulte de ce qui précède qu'en jugeant l'affaire au fond, sans avoir, selon l'une ou l'autre des procédures indiquées au point 3, permis aux parties de s'exprimer sur le terrain sur lequel la décision du Conseil d'État, statuant au contentieux du 28 décembre 2009 la conduisait à situer le litige, la cour administrative d'appel de Bordeaux a méconnu le caractère contradictoire de la procédure ; que, par suite, et sans qu'il soit besoin d'examiner les autres moyens de son pourvoi, la chambre de commerce et d'industrie d'Angoulême est fondée à demander l'annulation de l'article 2 de l'arrêt attaqué ;

(...)

Article 2 : L'affaire est renvoyée, dans cette mesure, à la cour administrative d'appel de Bordeaux.