

LES MOYENS DE CASSATION EN MATIÈRE FISCALE.

Interview de François-Henri Briard, avocat au Conseil d'État et à la Cour de cassation et de Pierre Masquart, avocat au Barreau de Paris, Cabinet Briard.

QUELS SONT LES MOYENS DE CASSATION QUI PEUVENT ÊTRE SOULEVÉS ?

On ne peut présenter devant le Conseil d'État que des griefs qui sont, soit ce que l'on appelle des moyens « nés de la décision attaquée », soit des moyens de fond qui se rapportent à des causes juridiques et des questions qui ont déjà été examinées par les juges du fond.

QUELS SONT LES MOYENS RELATIFS À LA RÉGULARITÉ DE LA PROCÉDURE ?

Ce sont les moyens nés de la décision attaquée : respect du caractère contradictoire de la procédure, communication des mémoires, envoi tardif d'un mémoire, délais, composition de la juridiction, questions de publicité de l'audience, convocations, effet dévolutif de l'appel, etc. Il faut examiner de près ces moyens de procédure de près. Un moyen de cassation de forme ou de procédure peut conduire à une cassation et donner au contribuable une nouvelle chance devant le Conseil d'État qui peut devenir immédiatement juge d'appel, dans l'hypothèse (rare) d'un règlement de l'affaire au fond.

QU'EN EST-IL DE LA MOTIVATION DE LA DÉCISION ATTAQUÉE ?

C'est un contrôle classique en matière de cassation : le contrôle disciplinaire exercé par le juge de cassation sur la façon dont les juges du fond ont motivé leur décision juridictionnelle.

Il s'agit d'un élément essentiel puisqu'il assure l'égalité devant la loi et le droit du justiciable à comprendre les fondements de la décision qu'on lui oppose. Le juge de cassation ne peut faire son travail qu'en présence d'une motivation complète. Vous retrouverez dans un certain nombre d'arrêtés du Conseil d'État cette expression pour des cassations qui sont fondées sur ce moyen : « n'a pas mis le juge de cassation à même d'exercer son contrôle » parce qu'il manque quelque chose dans le raisonnement des juges d'appel ; et, le Conseil d'État, juge de cassation, n'est pas en mesure de vérifier si la règle de droit a été correctement appliquée.



François-Henri Briard



Pierre Masquart

POUVEZ-VOUS NOUS CITER QUELQUES EXEMPLES DE MOYENS DE CASSATION SUR LA MOTIVATION ?

Il y a les omissions de répondre à un moyen, les motivations confuses ou incomplètes et les contradictions de motifs. Ce sont des moyens intéressants parce qu'ils permettent d'entrer vraiment dans le raisonnement des juges du fond, et d'en traquer les faiblesses. Ils peuvent assez fréquemment aboutir à une cassation. On a parfois le sentiment que le Conseil d'État fait preuve d'une certaine bienveillance vis-à-vis de certaines motivations et le degré d'exigence n'est pas le même selon la nature des affaires qui sont examinées.

QU'EN EST-IL DE L'ERREUR DE DROIT ?

C'est le moyen noble, le moyen de prédilection du juge de cassation. Le moyen d'erreur de droit, de violation

de la loi, ne fonctionne que s'il est dirigé contre un motif déterminant de l'arrêt. L'erreur de droit couvre un domaine assez vaste. Le juge de cassation contrôle toutes les normes légales internes et internationales (conventions fiscales internationales et droit de l'Union), toutes les règles de droit qui ont trait au bien-fondé de l'imposition mais aussi à la procédure d'imposition. L'erreur de droit va des normes les plus élevées comme la liberté de circulation des capitaux (droit de l'Union), aux plus obscurs textes de droit interne. Quand on dit règle de droit, moyen de violation de la loi devant le Conseil d'État, ce sont aussi les règles prétoriennes, les règles d'origine purement jurisprudentielle. Par exemple, l'appréciation de la régularité d'une comptabilité par exercice, tout ce qui concerne l'interprétation de la doctrine administrative, son caractère opposable, le champ d'application du L. 80 A. On peut avoir dans ce domaine quelques grandes satisfactions, nous pensons en particulier à un arrêt Unibail du 13 février 2013 où le Conseil d'État a cassé pour erreur de droit au regard de la doctrine, avec un motif qui précédait et qui retenait clairement la conformité à la loi fiscale (erreur de droit au regard de la doctrine).

Nous croyons qu'en matière fiscale, le Conseil d'État a une approche assez constructive de la règle de droit. C'est une jurisprudence à laquelle se soumet l'administration en général. On le voit assez bien dans les arrêts de cassation qui citent le texte fiscal, et qui ensuite, le plus souvent, l'expliquent par un considérant de principe qui caractérise les grandes cassations pour erreur de droit. Les formes de l'erreur de droit sont diverses, elles se rapportent souvent au champ d'application de la loi fiscale. Il y a aussi des cassations qui sont fondées sur la fausse interprétation du texte, ou même parfois un refus d'application. C'est un moyen qui exige dans sa formulation de faire preuve à la fois de rigueur et d'imagination quand on l'invoque devant le Conseil d'État, mais c'est vraiment la partie centrale. Toutes les grandes questions sont abordées devant le Conseil d'État juge de cassation sous l'angle de l'erreur de droit.

QUELS SONT LES MOYENS QUI TOURNENT AUTOUR DES QUESTIONS DE FAIT ?

Il s'agit d'une catégorie que nous dénommerons « exactitude matérielle, qualification et appréciation souveraine ». Le Conseil d'État juge de cassation contrôle l'exactitude matérielle des faits. Il réalise ce contrôle à partir des pièces du dossier – il n'est pas question de produire devant le juge de cassation des pièces nouvelles pour établir l'inexactitude matérielle de tel ou tel fait. Les cassations sont assez rares, mais on en trouve en matière fiscale : l'avis de vérification comportait-il matériellement la mention des années ? Monsieur Dupont avait-il oui ou non la qualité de gérant ?

Ce sont des questions purement matérielles. S'il y a une erreur matérielle, une inexactitude dans la décision, elle pourra donner lieu à cassation. Après, il y a tout ce qui relève de l'appréciation des questions de fait. Le juge de cassation est un juge du droit et non du fait. Il y a une distinction fondamentale entre les qualifications qui sont contrôlées et celles qui ne le sont pas.

POUVEZ-VOUS PRÉCISER LA NOTION DE QUALIFICATION JURIDIQUE ?

La qualification juridique est un raisonnement juridique consistant à appliquer une règle de droit à une situation de fait. Le président Fouquet l'a fort bien dit : « Une appréciation de fait dont on tire des conséquences de fait, c'est du fait. Une appréciation de fait dont on tire des conséquences de droit, c'est de la qualification ». Il y a dans ce domaine des lignes de partage en matière fiscale – ce travail de correspondance entre le fait et le droit –, des lignes qui font que certaines qualifications sont contrôlées et que d'autres ne le sont pas.

POUVEZ-VOUS NOUS DONNER QUELQUES EXEMPLES ?

On peut citer d'abord l'abus de droit et ses éléments constitutifs. L'abus de droit est une qualification contrôlée depuis l'arrêt Gemini aux conclusions du Président Bachelier. L'acte anormal de gestion, l'opposition à contrôle fiscal, la méthode de reconstitution radicalement viciée dans son principe, la nature des opérations de vérification, les critères de la bonne foi (les critères et non l'appréciation), la notion de dépendance concédant/ concessionnaire en matière de concession de

brevet, l'affectation d'un immeuble à l'exploitation : tout cela, ce sont des qualifications qui sont contrôlées par le Conseil d'État juge de cassation.

QU'EST-CE QUE LE MOYEN DE DÉNATURATION ?

Le moyen de dénaturation est invoqué pour contourner cette difficulté de l'appréciation souveraine du fait. Il faut distinguer la dénaturation devant le Conseil d'État de celle devant la Cour de cassation. Devant la Cour de cassation, la dénaturation est uniquement la dénaturation de l'écrit. Il faut un écrit clair et incontestable, qui ne souffre aucune interprétation et dont le juge donne un contenu qui est exactement contraire à ce sens clair et précis. Devant le Conseil d'État, c'est un cas d'ouverture beaucoup plus large qui se rapporte à l'ensemble des faits appréciés par le juge. Depuis 1952 (arrêt d'Assemblée Simon du 4 janvier 1952), on peut dire que sous le vocable de dénaturation, le Conseil d'État fait rentrer soit les erreurs de fait qui sont grossières et manifestes, soit le plus souvent les approches non objectives. Le Président Letourneur a dit que : « La dénaturation est une approche fautive et tendancieuse ». Cela peut concerner les faits, les pièces, les preuves, les actes, les conclusions et les mémoires du requérant. Nous dirions que c'est un moyen difficile à manier et qui nécessite une approche assez subjective puisque l'on rentre dans ce domaine de l'analyse tendancieuse non objective. On a vu des cassations pour dénaturation en matière fiscale, elles sont assez exceptionnelles. Quelques exemples : une Cour dit d'un contribuable qu'il a accepté un redressement avec rectification, alors qu'en réalité il avait émis des réserves ; une Cour dénie l'existence d'une erreur comptable qui était pourtant clairement relevée par un rapport d'expertise (dénaturation du rapport d'expertise) ; une Cour affirme qu'aucun avis de mise en recouvrement n'a été adressé, alors que des éléments du dossier établissent le contraire. Nous croyons qu'il est important de ne pas se priver de la dénaturation.

LE DROIT DE L'UNION EUROPÉENNE ET LA CONVENTION EUROPÉENNE DES DROITS DE L'HOMME ONT-ILS LEUR PLACE DANS LES MOYENS DE CASSATION ?

Le droit de l'Union peut se révéler utile en cassation pour les moyens d'erreur de droit (TVA, précompte, plus-value latente, exit tax). Quelques grands arrêts récents ont accordé au droit de

l'Union une place déterminante, avec la possibilité d'un renvoi devant la Cour de justice de l'Union européenne. Et il y a la Convention européenne des Droits de l'Homme, en particulier son Premier Protocole additionnel avec cette double limite en cassation. Il y a d'abord le champ très réduit du droit conventionnel en matière fiscale – l'application limitée en dehors du procès équitable de la vie privée, visite domiciliaire et des sanctions fiscales, tout le reste échappe à la Convention. Et surtout, le droit conventionnel n'est pas un droit d'ordre public en cassation. Donc, si vous n'avez pas invoqué dans les conclusions d'appel la Convention européenne des Droits de l'Homme et ses protocoles, vous ne pouvez en principe pas le faire pour la première fois devant le Conseil d'État juge de cassation. En revanche, s'il est dans le débat, le droit conventionnel peut être déterminant ; voyez à cet égard le récent arrêt Vivendi sur la protection des espérances légitimes en matière de bénéfice mondial consolidé.

LE CONSEIL D'ÉTAT PEUT-IL SE SAISIR D'OFFICE D'UN MOYEN QUI N'A PAS ÉTÉ SOULEVÉ PAR LES PARTIES ?

Oui, tout ce qui est moyens d'ordre public, les moyens d'incompétence, certains moyens de recevabilité en matière de procédure fiscale. Ce sont les moyens d'ordre public que le Conseil d'État soulève d'office. En revanche, les moyens tirés des traités européens ne sont pas d'ordre public.

QUI FAIT LA JURISPRUDENCE EN MATIÈRE DE CASSATION FISCALE ?

Le Conseil d'Etat et ses membres, bien sûr, avec une grande compétence, juridique, économique, comptable et financière. Mais il ne faut pas oublier le rôle absolument central de l'avocat. Ne perdez jamais de vue que le Conseil d'Etat juge de cassation n'est saisi que du moyen, et rien que du moyen (hormis les rares moyens soulevés d'office). La conception de ce moyen, sa rédaction et le travail de conviction qui s'y attache sont de la responsabilité exclusive de l'avocat. La cassation n'est rien sans l'avocat.

*François-Henri Briard et
Pierre Masquart
www.cabinet-briard.com*

 **BRIARD**
AVOCAT AU CONSEIL D'ÉTAT ET À LA COUR DE CASSATION