

404 La rédaction des moyens devant le juge fiscal en vue du pourvoi en cassation

François-Henri BRIARD,
avocat au Conseil d'État et à la Cour de cassation



Les moyens de cassation ne se résument pas à ce qui est imaginé et rédigé devant le Conseil d'État ou la Cour de cassation. Ils sont étroitement liés à l'argumentation précédemment développée devant les juges du fond. De nombreuses précautions s'imposent à cet égard, en particulier dans la matière fiscale. La qualité des mémoires et des conclusions ainsi que la stratégie choisie peuvent se révéler déterminants pour le succès ultérieur des pourvois.

Introduction

I - Tous les intervenants du procès, juges de première instance, juges d'appel, juges de cassation, juges judiciaires et juges administratifs, agents de l'administration, avocats, avocats aux Conseils et directeurs fiscaux participent en France à une même œuvre de justice fiscale, pour que soit assurée la primauté de la règle de droit et l'unité de son interprétation ainsi que l'égalité des contribuables devant la loi. Chaque protagoniste a un rôle déterminé, mais les degrés de créativité juridique et de contrôle ne sont pas les mêmes selon les juridictions et leur niveau. Constituer ou défendre un dossier à l'occasion d'une vérification de comptabilité ou d'un contrôle fiscal offre une latitude d'action beaucoup plus importante que lorsqu'il s'agit de formuler des moyens de cassation ou d'y défendre après des années de contentieux. La perspective se restreint alors fortement et le paysage est plus limité. Car le pourvoi en cassation, qui n'est pas la voie d'accès à un troisième degré de juridiction, est le procès d'une décision juridictionnelle qui a été rendue en l'état des écritures et des pièces échangées devant elle. On découvre alors parfois la qualité de ce qui a été rédigé par les parties, mais aussi les carences des conclusions ou des mémoires échangés ; ces insuffisances comportent des conséquences non seulement pour la juridiction à qui les conclusions ou les mémoires étaient destinés, mais aussi pour les juridictions suprêmes appelées à connaître du litige bien plus tard. Bien sûr, les moyens de cassation qui naissent de la décision attaquée ou qui sont relatifs à la régularité externe de celle-ci, tels qu'incompétence, composition de la juridiction, irrégularités de procédure, dénaturation du dossier, d'une pièce ou des conclusions, ou encore motivation gravement déficiente, restent en général assez indifférents à la façon dont la discussion juridique s'est déroulée devant les juges du fond. Mais s'agissant des moyens de droit, il est souvent trop tard, dans le cadre d'une

instruction qui est essentiellement écrite, pour formuler ce qui aurait pu être conçu ou pensé auparavant, quand le champ était plus ouvert. Cette réduction du spectre du possible est essentiellement liée à la mission du juge de cassation, qui s'interdit traditionnellement, quel que soit l'ordre de juridiction, de connaître des questions de fait et des moyens nouveaux. La question est classique et ancienne devant la Cour de cassation depuis le règlement du chancelier, Henri-François d'Aguesseau de 1738 ; elle a pris devant le Conseil d'État une ampleur plus récente avec l'intervention de la loi du 31 décembre 1987, qui a donné au contrôle de cassation une place désormais considérable (les deux tiers de l'activité contentieuse). De ce point de vue le contentieux fiscal, qui est traditionnellement classé dans le contentieux de pleine juridiction en matière administrative, à raison des garanties offertes aux contribuables et du pouvoir de décharge du juge, mais qui est en réalité un contentieux de légalité, suit les grandes règles traditionnelles du pourvoi en cassation. Mais que faut-il faire en amont pour que cette phase ultime se déroule dans les meilleures conditions, notamment dès la procédure d'admission des pourvois ? Comment préparer au mieux les écritures de première instance et d'appel qui vont sceller le sort final d'un dossier ? Quels sont les écueils à éviter et les précautions à prendre ? Tel est l'objet des lignes qui suivent, qui sont écrites dans une perspective essentiellement opérationnelle, afin de permettre à celles et ceux qui sont appelés à œuvrer dans une procédure fiscale de faire présenter plus tard leur dossier dans les meilleures conditions, que ce soit Quai de l'Horloge ou au Palais-Royal¹.

1. Pour ce qui est de la seule matière civile, on consultera utilement l'article du doyen André Perdriau, A. Perdriau, *Les écritures des procès civils au regard de la Cour de cassation* : JCP G 1991, n° 1, doctr. 3479.