

Chronique

CONTENTIEUX FISCAL

UN PRINCIPE CLAIR, L'INCOMPATIBILITÉ DE L'ESTOPPEL ET DU DROIT FISCAL

PAR NADINE BELZIDSKY*

Par un avis n° 334465 paru au Journal officiel de la République française le 15 avril 2010, page 7055, le Conseil d'État a été appelé à dire si un contribuable pouvait invoquer contre l'administration fiscale le principe de l'estoppel, principe selon lequel une « *partie ne saurait se prévaloir de prétentions contradictoires au détriment de ses adversaires* ».

Le jugement du tribunal administratif de Dijon du 26 novembre 2009 qui interrogeait le Conseil d'État avant de statuer sur la demande de la SAS Marsadis, posait une deuxième question dans les termes ci-après :

« *Si, dans l'hypothèse où le moyen serait opérant, un dégrèvement accordé puis retiré en cours d'instance devant le tribunal administratif et une déclaration du ministre devant l'Assemblée nationale, sans relation avec la procédure contentieuse, sont susceptibles de constituer des prétentions contradictoires au sens du principe de « l'estoppel »* ».

Le Conseil d'État a répondu clairement :

« *Il y a lieu de répondre par la négative à la première question posée par le tribunal administratif. Les deuxième et troisième questions sont par suite sans objet* ».

Cet avis du Conseil d'État est ainsi intervenu un peu plus d'un an avant l'arrêt de la chambre commerciale de la Cour de cassation du 20 septembre 2011¹ par lequel, pour la première fois, la Cour de cassation statuait au visa du principe selon lequel « *nul ne peut se contredire au détriment d'autrui* » et en faisait application

en annulant un arrêt de la cour d'appel de Paris dans les termes suivants :

« *La société Gewiss France qui avait elle-même formé et instruit le pourvoi contre l'arrêt du 15 décembre 2005 ayant abouti à la cassation partielle de cet arrêt, ne pouvait, sans se contredire au détriment des sociétés Nergeco, se prévaloir devant la cour de renvoi de la circonstance qu'elle aurait été dépourvue de personnalité juridique lors des instances ayant conduit à ces décisions* ».

C'était déjà à propos d'une attitude procédurale que la 1^{re} chambre civile de la Cour de cassation par son arrêt du 6 juillet 2005² avait visé la règle de l'estoppel dans les termes suivants :

« *... l'arrêt, sans encourir le grief de dénaturation, a justement décidé que M. X..., qui a lui-même formé la demande d'arbitrage devant le tribunal des différends irano-américains et qui a participé sans aucune réserve pendant plus de neuf ans à la procédure arbitrale, est irrecevable, en vertu de la règle de l'estoppel, à soutenir, par un moyen contraire, que cette juridiction aurait statué sans convention d'arbitrage ou sur convention nulle, faute de convention qui lui soit applicable* ».

Dans l'intervalle, l'assemblée plénière de la Cour de cassation, par un arrêt du 27 février 2009, a jugé au visa de l'article 122 du code de procédure civile que « *la seule circonstance qu'une partie se contredise au détriment d'autrui n'emporte pas nécessairement fin de non-recevoir* ».

Dans l'espèce qui lui était soumise, l'assemblée plénière a relevé que les actions judiciaires engagées par la société, à laquelle il

* Nadine Belzidsky est avocat à la Cour, membre du Conseil de l'Ordre, ancien président de l'ANAFA.

1 - Pourvoi n° 10-22.888, Bull. civ. IV, n° 132, p. 160.

2 - Pourvoi n° 01-15.912, Bull. civ. I, n° 302, p. 252.

était reproché de se contredire dans ses différentes procédures, n'étaient pas de même nature, ni fondées sur les mêmes conventions et n'opposaient pas les mêmes parties, justifiant que le moyen soit rejeté.

Selon le communiqué du Service de documentation et d'études de la Cour de cassation :

« Sans exclure l'application de la règle dite de l'interdiction de se contredire au détriment d'autrui, ou estoppel, en matière procédurale, la Cour de cassation se réserve ainsi le droit d'en contrôler les conditions d'application ».

**

L'autonomie du droit fiscal trouve ici une nouvelle illustration qui le ramène à ses fondamentaux.

Dans un ouvrage intitulé « L'application du droit privé en matière fiscale »³, M. Pujol évoquait quant à lui « le fondement du principe de non-autonomie » en énonçant que le droit fiscal est rattaché à des dispositions législatives expresses, à des principes généraux, aux principes généraux du droit et surtout aux principes généraux du droit public dont il fait partie.

Peut-être alors faudra-t-il considérer que le principe dit de l'estoppel, porté au rang de principe général, sera un principe général de droit privé, mais non un principe général du droit, sauf à examiner ce qui pourra être dit dans d'autres domaines du droit public.

Justifiant sa non-autonomie, mais ne pouvant échapper à la spécificité du droit fiscal, M. Pujol citait l'ouvrage de MM. Julliot de la Morandière et Houin⁴ :

« Le droit commercial (et plus généralement tout le droit privé) a pour but de régler des conflits d'intérêts entre particuliers, tandis que le droit fiscal tend à permettre à l'État de trouver les ressources nécessaires à l'exercice de ses missions d'intérêt général »

et il ajoutait :

« Chacune de ces deux disciplines doit dès lors être régie par ses principes. Tel est le fondement du particularisme du droit fiscal. Mais ce particularisme ne fait pas naître une autonomie générale d'interprétation. La finalité qui l'a motivé appelle des réponses à la mesure des

préoccupations du législateur, limitées à un aspect des conditions dans lesquelles s'effectue le prélèvement fiscal ».

L'avis du 15 avril 2010 du Conseil d'État précité revient à son tour à ces principes fondamentaux pour examiner la pertinence de la question qui lui est posée.

Le Conseil d'État retient :

« La première question posée par le tribunal administratif est de savoir s'il existe, en contentieux fiscal, une règle générale de procédure en vertu de laquelle une partie ne pourrait, après avoir adopté une position claire ou un comportement non ambigu sur sa future conduite à l'égard de l'autre partie, modifier ultérieurement cette position ou ce comportement d'une façon qui affecte les rapports de droit entre les parties et conduise l'autre partie à modifier à son tour sa position ou son comportement, règle relevant dans certains systèmes juridiques du principe dit de l'estoppel, issu à l'origine du droit anglais ».

Et le Conseil d'État répond :

« Les litiges fiscaux ont pour objet de déterminer le montant de l'impôt légalement dû, de trancher des contestations sur les procédures suivies par l'administration pour en assurer le recouvrement ou de statuer sur le bien-fondé de l'application des sanctions fiscales prévues par les textes législatifs ou réglementaires. Les obligations des contribuables résultent des textes législatifs et réglementaires, à l'application desquels l'administration ne peut renoncer ».

Ainsi, le contribuable ne saurait se prévaloir contre l'administration du principe selon lequel « nul ne peut se contredire au détriment d'autrui », parce que l'administration est tenue d'appliquer la loi fiscale, sans pouvoir y renoncer.

Elle est investie d'obligations qui n'en font pas une partie comme les autres.

**

Pourtant, a tenu à préciser le Conseil d'État, ceci n'est pas exempt de règles et du respect des droits du contribuable.

Ainsi poursuit-il son avis en rappelant que c'est :

« Sous réserve des garanties prévues pour le contribuable par les articles L. 80 A et L. 80 B du livre des procédures fiscales, rappelées au II ci-dessous, que : la position ou le comportement de l'administration avant la procédure contentieuse, lors de l'instruction de la réclamation ou en cours d'instance devant le juge de l'impôt, quelles que soient leurs évolutions ou contradictions éventuelles, ne peuvent faire obstacle à

3 - LGDJ – Bibliothèque de science financière.

4 - Dalloz, 1962, p. 299 – Droit commercial et droit fiscal des affaires.

l'application par le juge de l'impôt de la loi fiscale, dans le cadre des moyens soulevés par chacune des parties et de ceux qu'il est tenu de relever d'office ».

Et le Conseil d'État s'explique sur la protection procédurale qui encadre la mise en œuvre de ces principes :

« En outre, les comportements de l'administration qui pourraient être qualifiés de changement de position sont encadrés par des garanties au bénéfice du contribuable, dont le juge de l'impôt assure le respect :

- les articles L. 80 A et L. 80 B du livre des procédures fiscales permettent au contribuable, dans les conditions et limites qu'ils fixent, d'opposer à l'administration l'interprétation d'un texte fiscal qu'elle a formellement admise ou une prise de position formelle de sa part sur une situation de fait au regard du texte fiscal ;

- lorsque l'administration a prononcé le dégrèvement d'une imposition, elle ne peut établir, sur les mêmes bases, une nouvelle imposition sans avoir, préalablement, informé le contribuable de la persistance de son intention de l'imposer ;

- si l'administration peut, à tout moment de la procédure contentieuse, y compris pour la première fois en appel, invoquer tout nouveau fondement à une imposition contestée devant le juge de l'impôt, c'est à la condition qu'un débat contradictoire ait lieu sur ce point devant le juge et que le nouveau fondement invoqué ne prive pas le contribuable des garanties de procédure prévues par la loi. Symétriquement, d'ailleurs, l'article L. 199 C du livre des procédures fiscales permet au contribuable de soulever tout moyen nouveau en cours de procédure, y compris pour la première fois en appel ».

Le Conseil d'État a tenu à montrer que les prérogatives de puissance publique n'excluaient pas la protection du contribuable, mais qu'elles impartissaient à l'administration un rôle spécifique impliquant non seulement le droit, mais, le cas échéant, le devoir de se contredire, afin d'aboutir à remplir sa mission.

**

En matière judiciaire, l'émergence de l'application du principe dit de l'estoppel a été accompagnée du rattachement à des règles et principes de notre droit positif :

- en matière processuelle, le principe de la renonciation à se prévaloir d'une irrégularité procédurale, évoquée par l'arrêt du 6 mai 2009

de la Cour de cassation⁵ ou la sanction de l'auto-contradiction par le juge qui écarte les prétentions contradictoires en les jugeant mal fondées,

- en matière contractuelle, le principe de loyauté dans l'exécution du contrat fixé à l'article 1134 du code civil :

« La bonne foi de l'alinéa 3 de l'article 1134 du code civil dont on a pu dire qu'elle transcendait nos relations contractuelles est le contrepoids harmonieux du principe de force obligatoire des conventions inscrit dans l'alinéa 1 du même article. Les exigences de loyauté et de collaboration au cours de la phase pré-contractuelle sont largement connues et reconnues. Or, au stade de l'exécution du contrat, l'évolution de la jurisprudence et des pratiques contractuelles permet aujourd'hui d'affirmer l'existence d'un devoir de loyauté encore plus riche et plus novateur »⁶.

On a pu rattacher à cette règle l'obligation de bonne foi qui régit la convention d'arbitrage⁷.

La Cour de cassation a consacré de manière formelle un nouveau principe mais, ce faisant, elle a procédé à sa traduction en français :

« Elle a recours à la technique du visa de principe sans toutefois viser de texte à côté du principe consacré, ce qui tend à renforcer sa portée. Le principe acquiert le statut de règle de droit au sens des articles 604 et 12 du code de procédure civile. C'est bien un principe normatif qui est affirmé et non un corps de règles. En outre, l'arrêt est un arrêt de cassation promis à la publication »⁸

**

En matière administrative fiscale, le juge suprême rappelle les principes généraux du droit public et de finances publiques qui font au contraire écarter l'entrée de ce nouveau principe dans la sphère de l'impôt où l'administration n'est pas une partie comme une autre, puisqu'elle ne défend pas son intérêt propre, mais l'intérêt général.

5 - Bull. civ. I, n° 86 p. 71.

6 - Quatrième de couverture de l'ouvrage d'Yves Picod « Le devoir de loyauté dans l'exécution du contrat », LGDJ, 1989.

7 - Camille Maréchal, « L'estoppel à la française consacré par la Cour de cassation comme principe général du droit » - Rec. Dalloz 2012, p. 167.

8 - Camille Maréchal, cf. ci-dessus.

Pour autant, le Conseil d'État se montre soucieux de rappeler qu'il résulte des mêmes principes :

- des droits pour le contribuable, tenant au droit d'invoquer des moyens nouveaux à tous les stades de la procédure,

- et des protections tenant :

1 - à l'article L. 80 A du livre des procédures fiscales qui dispose :

« Il ne sera procédé à aucun rehaussement d'impositions antérieures si la cause du rehaussement poursuivi par l'administration est un différend sur l'interprétation par le redevable de bonne foi du texte fiscal et s'il est démontré que l'interprétation sur laquelle est fondée la première décision a été, à l'époque, formellement admise par l'administration.

« Lorsque le redevable a appliqué un texte fiscal selon l'interprétation que l'administration avait fait connaître par ses instructions ou circulaires publiées et qu'elle n'avait pas rapporté à la date des opérations en cause, elle ne peut poursuivre aucun rehaussement en soutenant une interprétation différente. Sont également opposables à l'administration, dans les mêmes conditions, les instructions ou circulaires publiées relatives au recouvrement de l'impôt et aux pénalités fiscales ».

2 - à l'article L. 80 B du livre des procédures fiscales qui dispose :

« La garantie prévue au 1^{er} aliéna de l'article L. 80 A est applicable :

1^o lorsque l'administration a formellement pris position sur l'appréciation d'une situation de fait au regard d'un texte fiscal ; elle se prononce dans un délai de trois mois lorsqu'elle est saisie d'une demande écrite, précise et complète par un redevable de bonne foi ».

Ainsi, même traduit en français, le principe anglo-saxon ne franchit pas – du moins en cette matière – les portes du Conseil d'État, le droit public fixant selon ses principes propres des limites à l'administration et des protections au contribuable.

Mais dans l'affaire qui était soumise à son avis, le Conseil d'État avait évoqué ce qui pouvait ressembler à une suggestion pour la juridiction, en évoquant le principe selon lequel :

« Lorsque l'administration a prononcé le dégrèvement d'une imposition, elle ne peut établir, sur les mêmes bases, une nouvelle imposition sans avoir, préalablement, informé le contribuable de la persistance de son intention de l'imposer ».

S'emparant de cette invitation, la cour administrative d'appel de Lyon, statuant en appel du jugement du tribunal administratif de Dijon qui avait saisi le Conseil d'État, a décidé par son arrêt du 27 septembre 2011⁹ :

« Lorsqu'une taxe a été déclarée et payée spontanément par le redevable, puis a fait l'objet d'un dégrèvement, cette décision implique, alors même que le paiement a été effectué à la date d'exigibilité, que l'administration émette un avis de mise en recouvrement si elle entend rétablir l'imposition ; que faute d'avoir, après prononcé du dégrèvement des taxes payées par la société Marsadis au titre de la période en litige, émis un avis de mise en recouvrement correspondant au montant dégrèvé, l'administration ne pouvait lui refuser la restitution de ces taxes ».

L'administration qui avait prononcé le dégrèvement d'une imposition, n'avait pas établi, sur les mêmes bases, une nouvelle imposition. Elle n'avait pas établi un titre.

Et c'est dans le même sens que, pour la même taxe et dans des conditions procédurales identiques, la cour d'appel de Versailles, par un arrêt du 29 juin 2010¹⁰ avait décidé qu'il n'y avait pas lieu à statuer sur les moyens de la requête tenant notamment à la méconnaissance par l'administration du principe dit de l'estoppel, tout en accordant au contribuable le bénéfice des règles protectrices de la procédure fiscale.

9 - Req. 10LY01934.

10 - Req. 10VE00355.