

Chapitre 3. Le contentieux fiscal

On entend par contentieux de l'impôt ou contentieux fiscal au sens large l'ensemble des règles juridiques appliquées aux litiges à propos des impositions de toutes natures en particulier des litiges sur l'assiette, la liquidation et le recouvrement.

Ces litiges peuvent être résolus à l'amiable ou de manière gracieuse dans le cas où le contribuable ne conteste pas le bien-fondé de l'impôt (litiges gracieux) : ici le contribuable demande la bienveillance du fisc à être déchargé d'impôt pour des raisons liées à sa situation de gêne (maladie, chômage, décès d'un membre du foyer fiscal, âge avancé...) ; le fisc peut lui accorder une remise totale ou partielle de son imposition (Art. L 247 du CGI). Le fisc peut aussi proposer une transaction voire invite le contribuable à s'adresser à un conciliateur fiscal départemental ou encore au médiateur du ministère des finances qui rend un rapport annuel d'activité : cette « juridiction gracieuse » intéresse souvent en pratique les particuliers en matière de litiges gracieux relatifs à l'IR et aux impôts locaux (taxe d'habitation et taxes foncières) et aussi les entreprises (notamment auprès du médiateur du ministère des finances).

Quant au contentieux fiscal au sens strict, il recouvre les cas où il y a contestation du bien-fondé de l'impôt : ici le contribuable conteste une imposition et demande une rectification, une décharge voire une restitution d'impôt (contentieux de l'imposition).

Ces litiges peuvent trouver leur issue (en pratique c'est souvent le cas en matière fiscale) soit suite à une simple réclamation auprès de l'administration (réclamation fiscale contentieuse) soit auprès du juge de l'impôt (recours contentieux auprès du juge administratif pour les impôts directs sauf exception ou bien auprès du juge judiciaire pour les impôts indirects sauf exception). Mais le contentieux fiscal, outre le contentieux de l'imposition, s'étend aussi au contentieux de la répression pénale pour fraude fiscale, au contentieux de l'annulation d'actes administratifs ou encore le contentieux de la responsabilité.

Chapitre 3. Le contentieux fiscal

Le contentieux fiscal

Au sens large	Au sens strict	Limites en matière fiscale
<i>Ensemble des règles juridiques appliquées aux litiges à propos des impositions de toutes natures</i>	<i>Litiges juridictionnels : intervention du juge de l'impôt (juge administratif ou juge judiciaire) mais saisine préalable obligatoire de l'administration fiscale</i>	<i>Importance des litiges gracieux et les litiges juridictionnels doivent être précédés de réclamation fiscale contentieuse (saisine obligatoire de l'administration fiscale)</i>
Litiges gracieux (sans intervention du juge) et litigieux juridictionnels (intervention du juge)		

Litiges gracieux

Champ d'application	Motifs invoqués	Modalités pratiques
<i>Dans le cas où le contribuable ne conteste pas le bien-fondé de l'impôt</i>	<i>Situation de gêne (maladie, chômage, décès d'un membre du foyer fiscal, âge avancé...)</i>	<i>Transaction fiscale Saisine d'un conciliateur fiscal départemental ou encore du médiateur du ministère des finances</i>

Litiges juridictionnels

Champ d'application	Motifs invoqués	Modalités pratiques
<i>Dans le cas où le contribuable conteste le bien-fondé de l'impôt</i>	<i>Contestation de l'imposition (contentieux de l'imposition) et contentieux fiscal en général (contentieux de la répression pénale pour fraude fiscale, contentieux de l'annulation et de la responsabilité)</i>	<i>La réclamation fiscale contentieuse (saisine de l'administration fiscale) doit précéder le contentieux fiscal (saisine du juge)</i>

Les actions de recouvrement de la DGFiP en 2018 sources de litiges

Impôts des particuliers	Impôts des professionnels	Amendes et condamnations péquuniaires
<p>Opérations de relance (lettres de relance, mise en demeure de payer) : 10 961 783</p> <p>Actions en recouvrement forcé – actions de masse (ATD) : 6 297 649</p> <p>Actions en recouvrement forcé – actions lourdes : 22 reconstitutions de patrimoine, 281 saisies immobilières et 159 assignations en liquidation judiciaire</p> <p>Actions en justice : 1 053 devant la juridiction civile, 456 devant la juridiction commerciale et 367 devant la juridiction administrative</p>	<p>Opérations de relance : 1 317 065</p> <p>Actions en recouvrement forcé – actions de masse (ATD) : 1 176 312</p> <p>Actions en recouvrement forcé – actions lourdes : 1 665 mesures conservatoires, 83 saisies immobilières et 1 468 assignations en liquidation judiciaire</p> <p>Actions en justice : 1 425 devant la juridiction civile, 3 387 devant la juridiction commerciale et 139 devant la juridiction administrative</p>	<p>Actions en recouvrement forcé – actions de masse : 5 192 056 oppositions administratives (comportement empêchant le déroulement normal du contrôle fiscal)</p>

Chapitre 3. Le contentieux fiscal

Le contentieux fiscal est marqué par la dualité de juridiction ou dualité juridictionnelle, dualité liée à l'histoire de la justice en France du fait du principe révolutionnaire de la séparation des autorités administratives et juridictionnelles posée par la loi des 16 et 24 août 1790. Cette dualité est codifiée de nos jours aux articles L 199 à L 281 du LPF pour le contentieux de l'impôt.

Relevons toutefois qu'en pratique que plus de 80 % du contentieux fiscal relève du juge administratif (TA, CAA et CE). Le contentieux fiscal représente environ 25 % de l'activité des juridictions administratives dans leur ensemble.

La répartition des compétences juridictionnelle est fondée sur la nature des impôts et des contentieux selon les articles précités du LPF. On observe par ailleurs une dématérialisation des procédures devant le juge de l'impôt notamment devant le juge administratif à l'exclusion toutefois des référés prévus aux articles L 521-1 à L 521-3 du CJA (Code de justice administrative).

Le juge administratif (JA) est compétent en matière d'impôts directs et aussi de TVA bien qu'étant un impôt indirect et aussi certaines taxes spéciales.

Également les prélèvements ou taxes d'urbanisme (taxe d'aménagement) où le TA est juge de premier et dernier ressort, par conséquent les jugements des TA ne peuvent être contestés que par la voie du pourvoi en cassation devant le CE : CE 9° et 10° ss sect. 30 décembre 2009 *Min. c/M et M^{me} Driss*). Le JA est compétent, à l'égard des impôts précités, pour connaître du contentieux de l'imposition (base d'imposition et liquidation) ; contentieux du recouvrement, contentieux de l'annulation de certains actes et aussi du contentieux de la responsabilité pour faute en matière fiscale.

Relevons, que depuis 2006 (décret dont les dispositions sont codifiées à l'Art. R 222-13 du LPF) et ce dans le but de désengorger les CAA, certains litiges relèvent des TA en premier et dernier ressort : contribution à l'audiovisuel public (qui est accolée à la TH), les impôts directs locaux autres que la CET, les actions en indemnités si leur montant ne dépasse pas 8 000 € ou encore les actions relatives aux décisions fiscales prises en matière de demande de remise gracieuse.

Chapitre 3. Le contentieux fiscal

Le contentieux fiscal

Deux juges de l'impôt	Le juge administratif (JA)	Le juge judiciaire (JJ)
<p>Juge administratif à titre principal (80 % du contentieux fiscal), juge judiciaire à titre secondaire</p> <p>Dualité juridictionnelle prévue aux articles L 199 à L 281 du LPF</p>	<p>Tribunal administratif (TA) Cour administrative d'appel (CAA) Conseil d'État (CE)</p> <p>Compétence du JA pour les impôts directs et taxes sur le chiffre d'affaires (TVA et autres taxes)</p> <p>Compétence des TA en premier et dernier ressort pour certains impôts (impôts locaux)</p>	<p>Tribunal de grande instance (TGI) Cour d'Appel (CA) Cour de cassation (Cass.)</p> <p>Compétence du JJ pour les impôts indirects et IFI Compétence en matière d'oppositions aux poursuites relatives aux impôts directs et taxes sur le chiffre d'affaires et en matière de contentieux répressif lié aux poursuites pénales</p>

Le contentieux fiscal : 4 types de contentieux

Contentieux de l'imposition	Contentieux du recouvrement	Contentieux de l'annulation	Contentieux de la responsabilité
<p>Contestation de l'assiette et de la liquidation</p> <p>Objet du contentieux : demander une décharge d'impôt</p>	<p>Contestation de la validité de l'obligation de payer</p> <p>Objet du contentieux : demander la nullité de l'obligation fiscale sans remettre en cause l'assiette et le calcul de l'impôt</p>	<p>Contestation de la légalité de l'acte</p> <p>Objet du contentieux : demander l'annulation d'un acte pris par l'administration fiscale (instruction, rescrit...)</p>	<p>Contestation indemnitaire et de réparation du préjudice subi</p> <p>Objet du contentieux : demander la réparation du dommage subi</p>

Chapitre 3. Le contentieux fiscal

Quant au juge judiciaire (JJ), il est compétent en matière d'impôts indirects (droits d'enregistrements sous différentes formes DMTO, DMTG), droits indirects de consommation sur l'alcool et tabacs ou accises, droits de douanes, mais aussi l'IFI bien qu'étant un impôt direct ! Pour tous ces impôts, le JJ connaît les contentieux d'imposition, de recouvrement et de responsabilité. Le JJ est aussi compétent pour connaître les oppositions aux poursuites « relatives aux impôts directs et taxes sur le chiffre d'affaires ». Et bien sûr le JJ est compétent en matière de contentieux répressif lié aux poursuites pénales.

Il s'agit à présent de distinguer et de présenter le contentieux de l'imposition (**section 1**), du contentieux du recouvrement (**section 2**), le contentieux de la répression pour fraude fiscale (**Section 3**), le contentieux de l'annulation (**Section 4**) et enfin le contentieux de la responsabilité pour faute de l'État en matière fiscale (**Section 5**).

Chapitre 3. Le contentieux fiscal

Le contentieux de la répression pour fraude fiscale

Un contentieux particulier	Un contentieux pénal	Modalités pratiques
<p><i>Plainte préalable du fisc avant toute poursuite pénale</i></p> <p><i>Saisine de la CIF si montant en jeu inférieur à 100 000 €</i></p> <p><i>Saisine automatique du procureur de la République qui dispose de l'opportunité des poursuites au delà de 100 000 € et pénalités d'au moins 40 % des droits dus</i></p>	<p><i>Sanction du délit de fraude fiscale</i></p>	<p><i>Le fisc est soumis à l'avis conforme de la CIF pour engager les poursuites pour fraude fiscale en deçà d'un certain montant</i></p> <p><i>Compétence du procureur de la République à partir des affaires d'au moins 100 000 €</i></p>

Plaintes déposées par la DGFiP pour fraude fiscale en 2018

Défaut de déclaration et exercice d'activités occultes : 389	Constatation de dissimulations : 376	Réalisation d'opérations fictives : 33	Autres procédés de fraude : 18
--	--------------------------------------	--	--------------------------------

Section 1 : Le contentieux de l'imposition

Ce contentieux permet au contribuable d'obtenir une décharge d'impôt qu'il estime infondé ; il s'agit d'un contentieux de pleine juridiction. Mais avant de saisir le juge, le contribuable doit avoir contesté l'impôt par voie de réclamation contentieuse c'est-à-dire auprès de l'administration fiscale.

1. La réclamation contentieuse

Selon l'Art. L 190 du LPF, la réclamation contentieuse adressée à l'administration fiscale, elle est qualifiée de recours administratif contentieux selon le juge : CE ass. 31 octobre 1975 *S^{te} Coq France* ; il s'agit de régler par voie administrative une situation contentieuse en permettant un dialogue entre le fisc et le contribuable. Son formalisme est succinct ; la réclamation contentieuse doit contenir les motifs, les moyens et les conclusions de la demande en joignant bien sûr l'avis d'imposition contestée. Cette réclamation est enfermée dans un délai légal : la demande est rejetée si elle dépasse le 31 décembre de la deuxième année qui suit la date de mise en recouvrement du rôle soit l'avis de mise en recouvrement ou AMR (suite à un contrôle fiscal) soit la date de versement spontanée de l'impôt soit la découverte tardive de l'événement qui motive la demande (ainsi découverte d'un texte applicable). Ainsi si date retenue est le 28 mars 2018, le délai court à partir du premier janvier 2019 jusqu'au 31 décembre 2020, le premier janvier 2021 la demande de réclamation contentieuse sera rejetée.

Des délais spéciaux sont prévus : en matière d'impôts directs locaux telles les taxes d'habitation et taxes foncières le délai expirant le 31 décembre de l'année qui suit la date de mise en recouvrement : ainsi si date de mise recouvrement le 28 mars 2018, le délai expire le 31 décembre 2019 ; autre délai spécial applicable en cas de redressement d'impôt : le 31 décembre de la troisième année suivant la date au titre duquel l'impôt est dû (durée calquée sur le droit de reprise de l'administration de 3 ans pour certains impôts d'Etat, IR, IS et TVA). Ajoutons que la réclamation fiscale contentieuse peut être assortie d'une demande de sursis de paiement prévu à l'Art. L 277 du LPF ; sursis qui est de droit si le contribuable présente des garanties suffisantes selon le comptable public, agent du fisc chargé du recouvrement de l'impôt.

Section 1 : Le contentieux de l'imposition

1. La réclamation contentieuse

Le contentieux de l'imposition

Champ d'application	Procédure	Modalités pratiques
<i>Contestation de l'imposition et demande de décharge d'impôt</i>	<i>Recours enfermé dans certains délais Délais légaux spéciaux ou spécifiques pour certains impôts</i>	<i>Saisine préalable obligatoire (réclamation contentieuse administrative) de l'administration fiscale avant toute saisine du juge compétent (contentieux fiscal)</i>

La réclamation contentieuse administrative

Champ d'application	Procédure	Modalités pratiques
<i>Réclamation fiscale contentieuse obligatoire avant de former un recours contentieux Art. L 190 du LPF</i>	<i>Recours administratif contentieux contenant les motifs, les moyens et les conclusions de la demande en joignant l'avis d'imposition contestée</i>	<i>Respect du délai de réclamation Réclamation assortie d'une demande de sursis de paiement Art. L 277 du LPF Délais correspondant souvent au délai de reprise fiscale</i>

1. La réclamation contentieuse

À l'analyse de la jurisprudence, un délai raisonnable est laissé au contribuable pour former une réclamation fiscale contentieuse : CE sect. 31 mars 2017 *M. Amar (Dr. fisc.* 2017, n° 24 351, concl. B. Bohnert, note J.L. Pierre) : « dans le cas où le recours juridictionnel doit être précédé d'un recours administratif, celui-ci doit être exercé comme doit l'être le recours juridictionnel, dans un délai raisonnable » ; « le recours administratif préalable doit être présenté dans le délai prévu par les articles R 196-1 ou R 196-3 du LPF ». Il s'agit d'une sécurité juridique pour l'administration qui est ainsi assurée que ces réclamations, enfermées dans un certain délai, ne pourront être intentées à tout moment et notamment au-delà de ce délai raisonnable.

Cette réclamation fiscale contentieuse est obligatoire avant de former un recours contentieux car en pratique, du fait du changement permanent de la législation fiscale, elle évite d'encombrer le juge de l'impôt : ainsi sur 4 millions de réclamations annuelles, 300 000 environ sont fondées et **seules 5 % d'entre elles iront finalement devant le juge de l'impôt.**

1. La réclamation contentieuse

Une réclamation contentieuse enfermée dans certains délais

Délais légaux	Délais spéciaux	Délais spécifiques
<i>Dans un délai de 2 ans à compter du premier janvier de l'année qui suit la date de l'avis d'imposition</i>	<i>Dans un délai d'un an (impôts locaux)</i>	<i>Dans un délai de 3 ans en cas de redressement fiscal ou pour les impôts d'État (TVA, IS,...)</i>

La réclamation contentieuse administrative

Avantages	Inconvénients
<p><i>Règlement rapide et à l'amiable des contestations relatives à l'imposition</i></p> <p><i>Adaptation permanente à l'instabilité législative fiscale chronique</i></p> <p><i>Désengorger les juridictions</i></p>	<p><i>Respect de délais assez courts à défaut de forclusion</i></p> <p><i>Notion jurisprudentielle de « délai raisonnable » reste à préciser</i></p>

2. La saisine du juge de l'imposition

Si le contribuable n'obtient pas une réponse favorable (décision explicite de rejet) ou absence de réponse dans un délai de 6 mois (décision implicite de rejet) à sa réclamation fiscale contentieuse, il saisit alors le juge de l'impôt (en principe juge judiciaire si impôt indirect et juge administratif si impôt direct). En cas de réponse de l'administration, le contribuable a en principe 2 mois pour former contre cette décision explicite un recours contentieux devant le juge. Le ministère d'avocat est obligatoire en appel et en cassation mais pas en première instance.

À toute étape de la procédure, autant l'administration que le juge compétent peut requalifier les faits sur d'autres bases légales (substitution de base légale) : celle-ci a été déclarée conforme au principe du droit à un procès équitable garanti par l'article 6 § 1 de la CESDH de 1950 : CE 13 octobre 1999 *M. Pujos*. Par cet arrêt, et **bien que cet article 6 § 1 ne trouve à s'appliquer qu'en matière de sanctions à caractère punitif**, le juge administratif semble donner un avantage à l'administration fiscale à travers ce pouvoir de substitution de base légale. On rappelle toutefois, outre le fait que la substitution de base légale ne doit pas priver le contribuable d'aucune garantie légale et que les erreurs de procédure commises par l'administration ne doivent pas avoir eu d'effet sur la décision de rectification de l'impôt, que pour limiter le recours abusif à ce pouvoir de substitution légale, l'administration est soumise à un devoir de loyauté envers le contribuable. (CE 2012 *M et M^{me} Meyer*).

Section 2 : Le contentieux du recouvrement

Le contribuable conteste ici la validité de son obligation à payer l'impôt au sens de l'article L 281 du LPF : contestation de la régularité en la forme de l'acte de poursuite et contestation de l'existence de l'obligation de payer c'est-à-dire le montant ou l'exigibilité de la somme réclamée sans remettre en cause l'assiette et le calcul de l'impôt. Là aussi le contribuable forme une réclamation contentieuse avant de saisir le juge : la réclamation fiscale contentieuse est adressée à l'administration, plus précisément au chef de service de la DDFiP dont dépend le comptable qui exerce les poursuites des actes de recouvrement. Cette réclamation est adressée dans les 2 mois à partir de la date de notification de l'acte de poursuite (Art. R 281-3-1 du LPF). Le chef de service a 2 mois pour prendre sa décision : si décision implicite ou explicite de rejet, le contribuable pourra alors saisir le juge compétent.

2. La saisine du juge de l'imposition

Section 2 : Le contentieux du recouvrement

La saisine du juge de l'imposition

Champ d'application	Procédure	Modalités pratiques
<i>Recours contentieux à défaut de succès de la réclamation contentieuse (décision explicite de rejet ou absence de réponse dans un délai de 6 mois ou décision implicite de rejet)</i>	<i>Recours contentieux enfermé dans un délai de 2 mois et contenant les motifs, les moyens et les conclusions de la demande en joignant l'avis d'imposition contestée</i>	<i>Substitution de base légale reconnue au juge et à l'administration fiscale dès lors que l'Art. 6 § 1 de la CESDH de 1950 est respecté</i>

Section 2 : Le contentieux du recouvrement

On relève trois types de contentieux possibles de recouvrement : 1^{er} type, contestation de la régularité en la forme de l'acte de poursuite (absence de signature de l'acte) ; 2^e type : contestation de l'obligation de payer le montant de la dette fiscale (erreur d'envoi de l'avis d'imposition, calcul ne tenant pas compte du montant déjà versé...) et enfin 3^e type : contestation pour tout autre motif que ceux invoqués précédemment (ainsi exigibilité remise en cause par les règles de prescription).

Section 3 : Le contentieux de la répression pour fraude fiscale

L'originalité de ce contentieux est que le fisc dispose du monopole du dépôt de plainte : l'administration fiscale décide seule d'engager des poursuites en principe dans un délai de 3 ans à compter de la découverte de l'infraction. Ce privilège dont ne disposent ni le procureur de la République ni la partie civile ; cependant pour éviter l'arbitraire du fisc, le dépôt de plainte est subordonné à l'avis de la Commission des infractions fiscales (CIF) comme le prévoit l'Art. L 228 du LPF : si elle décide seule d'engager une poursuite pour fraude fiscale (« verrou de Bercy »), **l'administration fiscale doit au préalable obtenir un avis favorable de la CIF. Cette dernière rend un avis conforme : l'avis doit être suivi par l'administration fiscale.**

Section 2 : Le contentieux du recouvrement

Section 3 : Le contentieux de la répression pour fraude fiscale

Le contentieux du recouvrement

Champ d'application	Procédure	Modalités pratiques
<i>Contestation de la validité de l'obligation à payer l'impôt au sens de l'Art. L 281 du LPF</i>	<i>Recours enfermé dans un délai de 2 mois auprès de la DDFiP à partir de la date de notification de l'acte de poursuite (Art. R 281-3-1 du LPF)</i>	<i>Saisine préalable obligatoire (réclamation contentieuse administrative) de l'administration fiscale avant toute saisine du juge compétent (contentieux fiscal)</i>

La saisine du juge du recouvrement

Champ d'application	Procédure	Modalités pratiques
<i>Recours contentieux à défaut de succès de la réclamation contentieuse (décision explicite de rejet ou absence de réponse dans un délai de 2 mois ou décision implicite de rejet)</i>	<i>Recours contentieux enfermé dans un délai de 2 mois et contenant les motifs, les moyens et les conclusions de la demande en joignant l'avis d'imposition contestée</i>	<i>Trois types de contentieux de recouvrement :</i> <i>Contestation de la régularité en la forme de l'acte de poursuite</i> <i>Contestation de l'obligation de payer le montant de la dette fiscale</i> <i>Contestation pour tout autre motif</i>

Section 3 : Le contentieux de la répression pour fraude fiscale

L'avis de la CIF est aussi obligatoire en cas de soupçon de fraude fiscale déclarée à Tracfin ou encore d'enquête judiciaire. On relève par ailleurs que le soupçon de blanchiment n'est pas soumis au dépôt de plainte de l'administration fiscale y compris quand l'infraction est commise par l'auteur du délit de fraude fiscale (Cass. Crim. 20/ février 2008 *M. Talmon*). On a vu par ailleurs que le Conseil constitutionnel a déclaré conformes à la Constitution le statut et le rôle de la CIF : décision QPC n° 2016-554 *M. Gilbert* décision du 22 juillet 2016.

La CIF a vu sa composition élargie pour notamment assurer la parité entre hommes et femmes (dispositions de la loi dite sapin II codifiées à l'Art. 1741 A du CGI). La même loi permet la saisine de la CIF sans information préalable du contribuable visé (Art. L 228 al. 3 du LPF). La CIF rend un rapport annuel d'activité adressé au gouvernement et au parlement : ainsi en 2015 la CIF, qui est une AAI selon le CE mais un organisme consultatif non juridictionnel selon la cour de cassation, a examiné 1 086 dossiers avec 59 avis défavorables soit un taux de rejet d'environ 5,4 % des dossiers examinés. N'étant pas une juridiction, l'absence de débat contradictoire devant la CIF ne viole pas le principe du droit à un procès équitable énoncé à l'article 6 § 1 de la CEDH de 1950 dès lors que le prévenu contribuable a pu bénéficier d'un tel débat devant le tribunal correctionnel compétent en matière de délit de fraude fiscale (CEDH 11 juin 2000 *Le Meignen c/France*).

Enfin une loi organique du 6 décembre 2013 a créé un procureur de la République financier à la tête du parquet national financier (PNF) pour poursuivre instruire et juger les délits prévus aux articles 1741 à 1743 du CGI (infractions commises en bandes organisées, comptes ouverts à l'étranger, infractions commises par l'entremise de personnes établies à l'étranger...). La loi du 23 octobre 2018 de lutte contre la fraude, outre qu'elle a doté le ministre de l'Action et des Comptes publics d'une propre police fiscale (le service d'enquêtes judiciaires des finances) a par ailleurs simplifié et renforcé les liens entre la DGFIP, le procureur de la République ainsi qu'avec le PNF.

Section 3 : Le contentieux de la répression pour fraude fiscale

Le contentieux de la répression pour fraude fiscale

Champ d'application	Procédure	Modalités pratiques
<p>Poursuite pénale : dénonciation obligatoire au procureur de la République en cas de délit de fraude fiscale constitué (élément légal, matériel et moral) d'un montant supérieur de 100 000 €</p> <p>Mais poursuite, instruction et jugement ouverts au Parquet national financier (PNF) depuis 2013 pour les délits de fraude fiscale prévus aux articles 1741 à 1743 du CGI commis en bandes organisées, comptes ouverts à l'étranger, infractions commises par l'entremise de personnes établies à l'étranger</p>	<p>Saisine préalable par le fisc de la Commission des infractions fiscales (CIF) si affaire fiscale d'un montant inférieur à 100 000 €</p> <p>Dénonciation obligatoire au procureur de la République si affaire fiscale d'un montant supérieur à 100 000 € et application de sanctions lourdes d'au moins 40 % de majorations des droits éludés</p>	<p>Avis conforme de la CIF dans certains cas seulement</p> <p>Le procureur saisi si affaire d'un certain montant et sanction lourde</p> <p>Le parquet a l'opportunité des poursuites à compter de la découverte de l'infraction</p>

Section 4 : Le contentieux de l'annulation

Il s'agit pour un contribuable d'obtenir simplement l'annulation d'un texte ou d'une décision qu'il estime illégal(e) : cela concerne notamment les instructions fiscales (si elles ajoutent à la réglementation existante) ou encore les agréments fiscaux. Sa portée est limitée en pratique et vise pour l'essentiel les actes pris par l'administration fiscale : il s'agit de demander l'annulation de ces actes qui ont fondé l'imposition ou qui ont pu priver le contribuable d'une exonération. Ces actes sont : les instructions fiscales, les agréments fiscaux ou encore les rescrits fiscaux.

Pour **l'instruction fiscale**, les conséquences de son annulation ont été précisées par le juge : CE avis cont. 8 mars 2013 *Mme Monzani* ; d'abord l'annulation n'a pas d'effet rétroactif ; de plus l'annulation ne vaut que pour l'acte déféré et non pour tous les actes exprimant la doctrine administrative fiscale dans son ensemble ; au fond selon un auteur, Jérôme Turot commentant cet avis contentieux, « le CE institue en définitive une nouvelle forme de sécurité juridique, la garantie contre l'annulation des instructions administratives ».

Le contentieux de l'annulation en matière fiscale vise aussi les actes détachables de la procédure administrative que sont **les agréments fiscaux** : le principe étant, depuis l'arrêt CE ass. *Notre dame de Kreisker* du 29 janvier 1954, que l'instruction ou circulaire qui a ajouté à la réglementation (« circulaire réglementaire ») peut être annulée ; position du juge réaffirmée dans CE 23 février 1994 *S^{te} Voillet*) ; application depuis la jurisprudence *Duvignières* (CE 18 décembre 2002) de la distinction dispositions impératives et non impératives d'une instruction ou circulaire fiscale (CE 19 février 2003 *S^{te} Auberge ferme des Genêt*). Ajoutons que le juge administratif peut annuler le refus ou le retrait d'un agrément fiscal même si l'impôt concerné relève de la compétence du juge judiciaire.

Section 4 : Le contentieux de l'annulation

Le contentieux de l'annulation : un contentieux particulier

Un contentieux limité à certains actes	Un contentieux administratif classique	Modalités pratiques
<i>Contestation des actes pris par l'administration fiscale et fondant souvent les régimes d'imposition et/ou d'exonération</i>	<i>Recours gracieux et hiérarchique puis, si rejet explicite ou implicite, recours pour excès de pouvoir (REP)</i> <i>L'objet est de demander l'annulation de l'acte administratif</i>	<i>Le REP est formé contre les instructions fiscales, les agréments fiscaux ou encore les rescrits fiscaux dès lors qu'ils contiennent des dispositions impératives faisant grief</i>

Cas pratique

Situation de fait	Solution en droit
<p>Situation 1</p> <p>Après un contrôle, le fisc a relevé que l'entrepreneur Baron a falsifié sa comptabilité pour diminuer son résultat fiscal et a demandé son expert-comptable de détruire les documents suite à l'avis de vérificateur reçu il y a 15 jours.</p> <p>Il vous demande ce qu'il risque sur le plan fiscal et/ou pénal d'autant que le fisc envisage de le sanctionner d'un montant inférieur à 100 000 €.</p>	<p>Solution 1</p> <p>Le contrôle semble régulier car AV adressé dans le délai légal (plus d'une semaine).</p> <p>L'entrepreneur a intentionnellement voulu échapper à l'impôt (falsification de comptabilité et destruction de documents). L'infraction est qualifiée de fraude fiscale car les éléments constitutifs semblent réunis.</p> <p>Le fisc doit déposer plainte et saisir la CIF qui émet un avis conforme à poursuite pénale dans les conditions prévues par la loi du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude (montant de la sanction inférieur à 100 000 €).</p> <p>Si l'avis de la CIF est favorable, il subira une sanction pénale pour fraude fiscale prévue à l'Art. 1741 du CGI</p>

Section 4 : Le contentieux de l'annulation

Par ailleurs le JA a reconnu qu'une lettre de l'administration adressée à un contribuable lui précisant par **rescrit fiscal** que les travaux envisagés ne sont pas soumis à TVA au taux réduit est un acte détachable de la procédure d'imposition et à ce titre peut faire l'objet d'un recours en annulation (CE 9° et 10° ss sect. 19 février 2014, n° 358719). Les rescrits fiscaux peuvent ainsi, sous certaines conditions, faire l'objet d'un REP : CE sect. 2 décembre 2016 *Min. c/S^{te} Export Press*.

Enfin en cas de demande d'annulation d'un refus de décharge en responsabilité dans le paiement de l'impôt (Art. L 247 al. 3 du LPF), le juge ne peut censurer l'appréciation portée par le fisc sur la situation de fait du contribuable demandant la décharge à titre gracieux qu'en cas d'erreur manifeste d'appréciation (EMA) ; le juge en revanche censurera une décision prise sur la base d'un motif erroné en droit (qualité du redevable légal notamment : CE 9° et 10° ss sect. 12 mars 2014 *Min. c/M^{me} Martin*).

Section 5 : Le contentieux de la responsabilité

Il s'agit du contentieux de la responsabilité pour faute de l'État en matière fiscale. Selon que l'appréciation d'une situation fiscale comporte ou non des difficultés particulières, on exigera une faute simple ou une faute lourde pour engager la responsabilité de l'État. Mais une évolution jurisprudentielle est à relever en ce domaine. On sait que pendant longtemps le JA exigeait une faute lourde pour pouvoir engager la responsabilité de l'administration fiscale du fait de la complexité des opérations fiscales : CE 11 juillet 1984 *S^{te} industrielle de Saint Ouen*.

La décision CE sect. 27/07/1990 *Bourgeois* a admis la responsabilité de l'État pour faute simple dans le cas d'espèce une erreur grossière de saisie informatique. Ainsi dès lors que l'action du fisc ne présentait pas de difficultés particulières, une faute simple suffisait pour engager sa responsabilité : par exemple une action en réparation des communes pour pertes de recettes fiscales : CE 13 mai 1991 *C^{ne} de Garges les Gonnesse* et CE sect. 29 décembre 1997 *C^{ne} d'Arcueil*. Le critère étant qu'il y a ou non dans l'appréciation de la situation fiscale d'un contribuable des difficultés particulières à l'établissement de l'impôt.

Section 4 : Le contentieux de l'annulation

Section 5 : Le contentieux de la responsabilité

Le contentieux de la responsabilité

Champ d'application	Procédure	Modalités pratiques
<p><i>Il recouvre le contentieux de la responsabilité pour faute de l'État en matière fiscale</i></p> <p>Faute simple désormais consacrée par le juge et responsabilité du fisc engagée si préjudice causé au contribuable</p>	<p><i>Recours gracieux et hiérarchique et si rejet explicite ou implicite, recours dans un délai de 2 mois en responsabilité de l'État</i></p> <p><i>Procédure ouverte aux collectivités territoriales en matière de recouvrement d'impôts locaux par l'État</i></p>	<p><i>Préjudice évalué selon les conséquences matérielles causées par l'acte et/ ou le comportement de l'administration fiscale et le cas échéant par les troubles dans les conditions d'existence du contribuable</i></p>

Section 5 : Le contentieux de la responsabilité

Si des difficultés particulières sont établies, la faute lourde est alors exigée, faute difficile à prouver et donc qui conduit parfois à protéger l'administration : CE 6 octobre 2002 *Antoine* ici difficulté tenant à la complexité de la situation fiscale du contribuable mais aussi liée au comportement du contribuable qui a tenté de dissimuler des pièces comptables ; autre cas CE 6 mars 2006 *Min. c/C^{ne} de Kourou* ici difficulté à établir l'assiette des impôts locaux mais aussi dysfonctionnement de l'administration fiscale ayant conduit à des pertes de recettes locales et donc à un recours en indemnités intenté par la Commune de Kourou.

Si au contraire aucune difficulté particulière n'est relevée ni constatée dans l'appréciation de la situation fiscale d'un contribuable, la faute simple suffit à engager la responsabilité de l'État (ainsi d'une communication d'information ou renseignements erronés). Mais **l'important arrêt CE sect. 21/03/2011 *M. Krupa* retient la faute simple en abandonnant cette distinction** (difficultés particulières ou absence de difficultés particulières) pour celle plus simple de préjudice ou d'absence de préjudice causé au contribuable. Un tel préjudice est évalué par les conséquences matérielles causées par l'acte et/ou le comportement de l'administration fiscale et le cas échéant par les troubles dans les conditions d'existence du contribuable si ce dernier réussit à démontrer ou à justifier sur la base d'éléments matériels.

Toutefois l'administration peut être exonérée de toute responsabilité si elle prouve que les conséquences et/ou troubles relevés résultent de faits et agissements du seul contribuable.

Section 5 : Le contentieux de la responsabilité

Cas pratique

Situation de fait	Solution en droit
<p>Situation 1 Un contribuable a reçu un avis de contrôle fiscal accompagné de la Charte du contribuable vérifié le 12 juin 2018. L'agent du fisc s'est rendu 15 jours après à son domicile pour un ESFP. Le contrôle porte sur l'IR et s'est achevé le 28 juin 2019 après demande d'un délai de la part du contribuable. Le délai de reprise a porté sur les 3 dernières années mais des erreurs et omissions ont conduit le contrôleur à étendre le délai de reprise au-delà de ces 3 dernières années. Il vous demande si l'agent du fisc a agi dans le respect du droit des procédures fiscales ?</p>	<p>Solution 1 Le délai entre l'envoi de l'avis et le contrôle au domicile est légal. De plus la Charte a été adressée au contribuable vérifié. Le délai de contrôle est limité à un an sauf délai prolongé à la demande du contribuable, c'est le cas ici. Le délai de reprise est en principe de 3 ans sauf omissions erreurs, le contrôle peut alors être étendu. La procédure est légale.</p>

Section 5 : Le contentieux de la responsabilité

Le JA a fait application de la jurisprudence *Krupa* à l'égard des collectivités territoriales en matière de contentieux de la responsabilité de l'État : cas d'évaluation insuffisante des bases d'imposition de la TP : CE 16 novembre 2011 *C^{ne} de Cherbourg-Octeville*, CE 14 avril 2012 *C^{ne} de Valdoie* et CE 26 septembre 2012 *C^{ne} de Valenton* ; cas de la responsabilité de l'État vis-à-vis des collectivités territoriales en matière de créances sur les personnes publiques CE 16 juillet 2014 *C^{ne} de Cherbourg-Octeville*.

Pour conclure sur le contentieux fiscal, on estime en 2018 à 21 656 le nombre de litiges contentieux soumis au juge de l'impôt (dont 20 595 devant le juge administratif). La juridiction administratif traite ainsi près de 95 % du contentieux fiscal. Le juge administratif est ainsi le juge normal de l'impôt. On reproche le délai trop long pour juger les affaires et pour le limiter il est souhaité de recourir davantage aux demandes d'avis contentieux prévus à l'Art. L 113-1 du Code de justice administrative (CJA) : possibilité offerte aux TA et CAA d'interroger le CE sur des questions de droit nouvelles présentant des difficultés susceptibles de se poser dans de nombreux litiges. L'avis contentieux permet de clarifier rapidement une règle de droit ce qui est un gain de temps dans la procédure de jugement. Cela évite aussi à l'État d'être condamné pour délai excessif car dépassant le délai raisonnable au sens de l'Art. 6 § 1 de la CESDH de 1950. En cas de non-respect de ce délai raisonnable, le contribuable aura droit à réparation d'un préjudice moral : CE 4° et 5° ss sect. 25 janvier 2006 *Sarl Potchou*. Depuis 2005 (Art. R 311-1 du CJA) le CE est juge de premier et dernier ressort sur les « actions en responsabilité dirigées contre l'État pour durée excessive de la procédure devant la juridiction administrative ».

Section 5 : Le contentieux de la responsabilité

Limites du contentieux fiscal

Limites liées au délai de jugement	Réponse institutionnelle à ces limites	Rôle accru du Conseil d'État (CE)
<i>Condamnation fréquente de la France pour délai excessif de jugement</i>	Généralisation des demandes d'avis contentieux prévus à l'Art. L 113-1 du Code de justice administrative (CJA)	<i>Le CE est désormais juge de premier et dernier ressort sur les « actions en responsabilité dirigées contre l'État pour durée excessive de la procédure devant la juridiction administrative ».</i>

Cas pratiques

Situations de fait	Solutions en droit
<p>Situation 1 Un contribuable a saisi le juge de l'impôt en 2000 et ce dernier n'a rendu sa décision définitive en matière de paiement indu de l'impôt qu'en 2018. Peut-il former un recours en responsabilité ?</p> <p>Situation 2 Une commune a subi en 2013 une perte de ressources fiscales du fait d'une erreur de liquidation de taxes foncières commise par les services fiscaux de l'État. Elle vous demande si elle peut bénéficier de la jurisprudence Krupa et engager la responsabilité de l'État pour faute ?</p>	<p>Solution 1 La CESDH de 1950 en son Art. 6 § 1 sanctionne tout État dont les décisions de justice sont rendues dans un délai excessif. Le contribuable peut demander réparation d'un préjudice moral sur le fondement de cet article en engageant la responsabilité de l'État.</p> <p>Solution 2 La commune doit non seulement établir le fait qu'elle a subi un préjudice (ici financier) mais aussi que les opérations de liquidations ne constituent pas des difficultés particulières pour le fisc. Dans ce cas, elle saisit l'administration d'un recours administratif demandant réparation, si rejet explicite ou implicite de la demande, la commune pourra former un recours contentieux en responsabilité.</p>

Le contentieux fiscal : trois modalités de règlements des litiges

Phase administrative	Phase juridictionnelle	Procédures amiables
<i>Réclamation administrative contentieuse prenant souvent deux formes : demandes de corrections et réclamations d'une part et, demandes gracieuses d'autre part</i>	<i>Juridictions administratives (en 2018 ont été déposées 15 973 affaires devant les TA, 4 124 devant les CAA et 498 devant le Conseil d'État) Juridictions judiciaires (720 devant les TGI, 272 devant les CA et 69 devant la Cour de cassation)</i>	<i>311 affaires ouvertes et 285 clôturées en 2018 avec un stock d'affaires restantes en fin d'année de 853</i>