

République Algérienne Démocratique et Populaire
Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique
Université des Frères Mentouri Constantine
Faculté de droit

LA PREUVE EN DROIT FISCAL

Thèse Présentée et soutenue publiquement par

BENMAHAMMED Sara

En vue de l'obtention du Doctorat es-science

Option : Droit des affaires

Membre du Jury :

Président :

Monsieur KERDOUN Azzouz

Professeur, Université des Frères Mentouri Constantine

Co-directeurs de thèse :

Monsieur BENLATRECHE Abdelouaheb

Professeur, Université des Frères Mentouri Constantine

Monsieur ORSONI Gilbert

Professeur, Université Aix-Marseille

Rapporteurs :

Monsieur LAMBERT Thierry

Professeur, Université Aix-Marseille

Monsieur SAMMAR Nasreddine

Professeur, Université Mohamed Seddik Benyahia, Jijel

Monsieur TACHOUR Abdelhafid

Professeur, Université des Frères Mentouri Constantine

2017-2018

REMERCIEMENTS :

Je remercie tous ceux qui ont concouru à cette étude. J'adresse mes remerciements à mon codirecteur de thèse, le professeur BENLATRECHE. Je lui suis sincèrement reconnaissante pour avoir accepté de codiriger cette thèse, pour sa confiance et son soutien toutes ces années. Voilà un homme de culture dont les remarques m'ont conduit souvent à des nouvelles mises en perspective. Qu'il en soit remercié.

J'adresse mes chaleureux remerciements au professeur ORSONI qui a accepté de codiriger cette thèse, pour son accompagnement, ses commentaires avisés et ses observations, sans lesquels ce projet n'aurait pas pu être mené à terme.

Je porte mes plus vifs remerciements au professeur KERDOUN d'avoir accepté de présider ce jury. Je remercie également le professeur TACHOUR , le professeur SAMMAR et le professeur LAMBERT dont j'ai fait la rencontre au travers de mes lectures. Je suis profondément honoré de vous compter comme rapporteurs ; Je vous exprime ma gratitude pour avoir accepté d'évaluer cette thèse. Vous me faites tous un honneur que je mesure.

RESUME :

En droit la notion de preuve acquiert une importance capitale, en matière fiscale, cette question contient un enjeu pratique. En effet la technicité du droit fiscal et les récentes évolutions qu'a connues ce droit démontrent la mutation des rapports entre l'Administration fiscale et le contribuable.

La preuve en droit fiscal, que ce soit à propos de sa charge ou de son administration, présente des particularités tenant au fait que ce droit fait preuve d'une indépendance telle qu'elle lui permet d'établir ses propres règles.

Or parler d'un quelconque particularisme peut souvent mener à évoquer l'autonomie, car si il est vrai que la preuve en droit fiscal est particulière, s'agit'il d'un simple particularisme ou d'une véritable autonomie ?

Prétendre à cela, nécessite une étude conceptuelle du droit fiscal et du droit à la preuve, leur éventuelle autonomie présenterait un sérieux argument dans la perspective de l'autonomie de la preuve en droit fiscal. La preuve objective et le juge contribuent également à cette perspective.

ملخص:

فقد يتسم الإثبات في القانون الجبائي بالخصوصية و ذلك من حيث عبء الإثبات ووسائله، فإن كان كلاهما مصدرهما القانون إلا أن تطبيقهما في المنازعة الجبائية قد يبرز بعض الفوارق.

هذه الخصوصية دفعتنا للبحث في مدى استقلالية الإثبات في القانون الجبائي عن الإثبات استنادا للقواعد العامة - قانون مدني، قانون إداري - و ذلك بالنظر للطابع التقني للقانون الجبائي ومناداة بعض الفقهاء باستقلاليته .

هذا الفرض يستلزم البحث في كل الجوانب أو العوامل التي تجعلنا نسلم بصحة الفرضية أو نفيها ، لاسيما من خلال دراسة خصوصية هذا النوع من الإثبات ، وكذا دور القاضي الجبائي الذي قد يكون كبيرا في هذا الصدد .

PRINCIPALES ABREVIATIONS :

CC : Code civil

CPCA : Code de procédures civiles et administratives

CCom : Code du commerce

CP : Code pénal

CPP : Code de procédures pénales

CPF : Code de procédures fiscales

CIDTA : Code des impôts directs et taxes assimilées

TCA : Code des taxes sur le chiffre d'affaires

CII : Code des impôts indirects

CE : Code de l'enregistrement

CT : Code du timbre

LPSCF: Loi portant système comptable financier

LPF : Livre des procédures fiscales

CE : Conseil d'Etat

Con d'Etat : Conseil d'Etat

Cass : Cour de Cassation

Req : Requête

OCDE : Organisation de Coopération et de Développement Économiques

JO : Journal Officiel

AJDA : Actualité juridique de droit administratif

RJF : Revue de jurisprudence fiscale

RFFP : Revue française de finances publiques

RDF : Revue droit fiscal

DF : Droit fiscal

RTD : Revue trimestrielle de droit

RFDA : Revue française de droit administratif

RDP : Revue droit public

JCP : Juris-classeur périodique

LPA : Les petites affiches (Lextenso)

fasc : Fascicule

Ibid : ibidem

éd : édition, éditeur

in : Dans

BOI : Bulletin officiel des impôts

SOMMAIRE :

INTRODUCTION GENERALE

PREMIERE PARTIE :

RECHERCHE DU PARTICULARISME DE LA PREUVE EN DROIT FISCAL

TITRE 1 : Aspect du particularisme à travers la charge de la preuve

Chapitre 1 : Le fondement juridique de la charge de la preuve en droit fiscal

Chapitre 2 : L'application de la charge de la preuve en droit fiscal

TITRE 2 : Aspect du particularisme à travers l'administration de la preuve

Chapitre 1 : Les modes d'administration de la preuve en droit fiscal

Chapitre 2 : La pertinence de l'administration de la preuve en droit fiscal

DEUXIEME PARTIE :

CONSEQUENCE DU PARTICULARISME : PERSPECTIVE D'UNE AUTONOMIE DE LA PREUVE EN DROIT FISCAL

TITRE1 : LE REGIME DE LA PREUVE : BASE D'UNE PRESOMPTION

D'AUTONOMIE

Chapitre 1 : L'hypothèse d'une autonomie par la conception de la preuve en droit fiscal

Chapitre 2 : Une procédure circonstancielle, atténuant les difficultés de la preuve en droit fiscal : la preuve objective

TITRE2 : L'ETUDE DU JUGE DANS LA PERSPECTIVE DE L'AUTONOMIE DE LA PREUVE EN DROIT FISCAL

Chapitre 1 : L'autonomie du juge : entre pouvoirs et limites

Chapitre 2 : La contribution du juge au contentieux fiscal

CONCLUSION GENERALE

INTRODUCTION GENERALE :

« Dans l'expression « Etat de droit », il y a le mot « Etat ». Cela signifie certes que toutes les autorités de l'Etat, y compris le législateur dans l'Etat de droit constitutionnel, sont soumises au respect du droit et des droits et libertés fondamentaux. Mais cela signifie aussi que la puissance publique dispose d'un droit de sujétion à l'égard des individus et des personnes morales »¹.

L'impôt est une manifestation de la souveraineté de l'Etat, mais dans une conception purement économique il est un prélèvement obligatoire à titre définitif et sans contre partie afin de couvrir les charges publiques².

L'égalité des citoyens devant l'impôt est établi par la Constitution³, mais en dépit de ce principe personne n'aime payer l'impôt. L'administration fiscale s'attache alors à inscrire le comportement du contribuable dans une approche hautement civique, faisant de ce dernier un partenaire à part entière. Cette configuration force l'Etat à asseoir auprès des contribuables une

1/ E.OLIVA, « La lutte contre la fraude fiscale : principe à valeur constitutionnelle ou simple objectif ? », in Le contentieux fiscal en débats, ss dir (T.LAMBERT), actes du colloque organisé le 15 et 16 décembre 2013, collection GRANDS COLLOQUES.

2/ Dans la fiscalité islamique le croyant est tenu de s'acquitter uniquement d'une aumône légale, appelée zakat. Pour les autres tributaires appartenant à une religion révélée, une taxe personnelle de capitation : la jizya est perçue.

La zakat diffère de l'impôt, puisque la finalité de ce dernier est la couverture des charges et dépenses publiques, alors que la zakat est une recette affectée aux pauvres.

« La zakat désigne dans l'islam un système de taxation qui comprend une série de contributions frappant annuellement, tantôt le revenu, tantôt la fortune des particuliers. La zakat frappe le capital : le cheptel et les animaux de trait, l'or, l'argent (ou leur équivalent) en billets de banques ,en titres et actions),le capital des marchands ainsi que les trésors et les mines.

La jizya est un impôt de capitation expressément prévu par le Coran, la jizya frappe les non-musulmans. Elle présente pour eux le prix de la sécurité et de la protection.....Ne sont pas redevables de la jizya , les mineurs, les vieillards, les femmes ,les handicapés et les ministres des cultes ».

H.AYADI, Droit fiscal, Publication du centre d'études ,de recherches et de publication de l'université de droit d'économie et de gestion de Tunis, Tunis,1989, p.15-17.

3/ L'article 78 s'énonce comme suit : *« Les citoyens sont égaux devant l'impôt. Chacun doit participer au financement des charges publiques en fonction de sa capacité contributive. Nul impôt ne peut être institué qu'en vertu de la loi. Nul impôt, contribution, taxe ou droit d'aucune sorte, ne peut être institué avec effet rétroactif. Toute action visant à contourner l'égalité des citoyens et des personnes morales devant l'impôt constitue une atteinte aux intérêts de la communauté nationale. Elle est réprimée par la loi. La loi sanctionne l'évasion fiscale et la fuite de capitaux ».*

conception positive de l'institution de l'impôt, d'où l'instauration d'un régime fiscal adéquat régi par un ensemble de lois et textes réglementaires⁴.

En guise de prélude, est-il nécessaire de mentionner que par notre présent travail, nous prétendons apporter une contribution à l'étude du contentieux fiscal en Algérie et dans ce cadre, les difficultés rencontrées lors de notre recherche de la documentation en la matière, notamment la non publication de la doctrine administrative et le peu de jurisprudence algérienne disponible, nous ont souvent conduit à évoquer le droit français. C'est par le recours à la doctrine et la jurisprudence de l'expérience française, que nous avons tenté d'avancer quelques recommandations en la matière.

Faut-il préciser que ce choix a été motivé, également, par l'influence du droit public français et par l'existence d'une certaine similitude entre les deux régimes fiscaux. D'autre part, l'étude des amendements apportés à la législation fiscale algérienne par les différentes lois de finances promulguées ces dernières années, conduit à observer que le législateur algérien a adopté certains nouveaux concepts juridiques et principes de droit déjà consacrés par le législateur fiscal français, comme le rescrit, la flagrance fiscale et l'abus de droit à titre d'exemple.

Aussi, un aperçu historique sur la législation fiscale algérienne permet de percevoir aisément cette influence du droit français.

4/ Sous l'occupation française en 1845 l'obligation d'acquitter les impôts en numéraire fut instituée, mais le maintien de la fiscalité traditionnelle et l'introduction progressive du régime fiscal français créa une réelle pression fiscale. Le 19 décembre 1900 constitue une date importante car l'autonomie financière et l'uniformisation de l'imposition entre algériens et français y est consacrée. Ainsi tout impôt français est obligatoire en Algérie. *« Cependant, à partir de 1949 la politique fiscale s'oriente de plus en plus vers le développement et la fiscalité commence à se différencier de celle de la France par l'utilisation de stimulants fiscaux incitateurs à la croissance économique. De nombreuses mesures fiscales appliquées en France après la réforme des années 40 et 50 ne furent pas élargies à l'Algérie. Il en est ainsi du prélèvement anti-inflation institué en 1943, de l'instauration de l'impôt synthétique avec les deux éléments novateurs qui sont l'IRPP et de l'IRPM (l'impôt sur les revenus des personnes physiques et de l'impôt sur revenus des personnes morales); l'Algérie a gardé l'ancien système analytique, cédulaire, plus adapté à sa structure économique et à son niveau de développement, et enfin de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) instituée en 1954. »*. M. BOUDERBALA, La réforme fiscale en Algérie, Thèse, Paris 1 Panthéon Sorbonne, 2000, p.14.

Après l'indépendance, des « réformes de détails », se succèdent sans grands résultats faisant de la fiscalité de l'époque une fiscalité lourde et complexe. Au demeurant le prix de l'hydrocarbure alimentait les recettes, par conséquent la nécessité d'une réforme fiscale n'était que peu envisageable.

Dés 1986, la chute brutale du cours mondial du pétrole et l'économie de marché qui s'institua progressivement forcent l'Etat à entreprendre de nouvelles mesures favorisant une réforme fiscale de fond et visant avant tout une croissance économique appréciable.

En effet, dès l'indépendance de l'Algérie retrouvée le 5 juillet 1962 et afin d'éviter un vide juridique, une loi du 31 décembre 1962 est intervenue et a prorogé la législation antérieure, française en l'occurrence, dans la mesure où elle n'affectait pas la souveraineté de l'Etat⁵.

C'est par l'application de cette loi que la législation fiscale antérieure à l'indépendance fut reconduite.

Cependant, une ordonnance du 5 juillet 1973 a abrogé cette législation à compter du 5 juillet 1975⁶. Ainsi les premiers codes fiscaux algériens, au nombre de cinq (05), ont été promulgués à partir de l'année 1976, à savoir : le code des impôts directs et des taxes assimilées, le code des taxes sur le chiffre d'affaires, le code des impôts indirects, le code de l'enregistrement et le code du timbre.

Ce n'est qu'en 1992, qu'une modification majeure dans la législation fiscale est intervenue. En effet, le code des impôts directs et des taxes assimilées ainsi que le code des taxes sur le chiffre d'affaires ont été amendés en profondeur, par la loi de finances pour 1991⁷, avec entrée en vigueur des nouvelles dispositions à compter de l'année 1992 et dont l'objet était, essentiellement, l'institution de l'impôt sur le revenu global (IRG), l'impôt sur le bénéfice des sociétés (IBS) et l'institution de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) en lieu et place de la taxe unique globale sur la production (TUGP) et de la taxe unique globale sur les prestations de services (TUGPS).

Quant au code des procédures fiscales, celui-ci a été institué par la loi de finances pour 2002. Les dispositions de ce nouveau code sont un démembrement des cinq (05) codes fiscaux cités ci-dessus et ce par un transfert des dispositions à caractère procédural.

L'examen du contenu de ces six (06) codes fiscaux, fait apparaître l'influence des dispositions énoncées par la législation fiscale française en vigueur antérieurement, d'une part et d'autre part, le législateur fiscal algérien a reconduit le régime fiscal déclaratif, avec une particularité concernant la fiscalité des salaires, puisque c'est le système de la retenue à la source qui a été confirmé.

5 / Loi n° 62-157 du 31 Décembre 1962, portant reconduction, jusqu'à nouvel ordre de la législation en vigueur au 31 décembre 1962, p.18.

6 / Ordonnance n° 73-29 du 5 juillet 1973, portant abrogation de la loi n° 62-157 du 31 décembre 1962, p.678.

7 / Loi n°90-36 du 31 décembre 1990 portant loi de Finances pour 1991, p.1562.

Le système déclaratif domine largement dans les systèmes fiscaux modernes.

En Algérie, selon la législation fiscale en vigueur⁸, le contribuable est tenu de faire parvenir à l'Administration fiscale une déclaration contenant ses revenus, bénéfices ou chiffre d'affaires afin que l'imposition soit établie. De cette obligation est né le système déclaratif.

En raison de la méthode réelle employée dans ce système, l'égalité devant l'impôt est possible et ce en raison de la taxation réelle, et non présumée, des richesses⁹. Par ailleurs le contribuable est le seul à connaître la réalité de ses revenus, charges ou fortune, de ce point de vue l'impôt devient plus juste et « personnalisé »¹⁰, ce qui rend le système déclaratif plus pratique.

Or cette qualité ne doit pas être exagérée, la fraude et la fausse déclaration du contribuable entachent ce système, d'où la nécessité de contrôler la déclaration.

Dans le cadre du système déclaratif, les déclarations suscrites par le contribuable sont présumées sincères et exactes jusqu'à ce que l'Administration fiscale apporte la preuve du contraire, et ce, à travers la mise en œuvre d'un certain nombre de procédés de contrôle prévus par la loi.

Cette action peut se traduire par un rappel des droits lorsque les montants déclarés sont inférieurs aux montants réellement perçus ou réalisés.

Les régularisations des déclarations des contribuables sont opérées dans le cadre du contrôle fiscal fondé sur le droit de reprise conféré à l'Administration fiscale comme contre partie du système déclaratif.

Plusieurs formes de contrôle sont prévues par le code des procédures fiscales, notamment, le contrôle sur pièces, la vérification de comptabilité et la vérification approfondie de situation fiscale d'ensemble :

- Le contrôle sur pièces (art 18 et 19 CPF) : Cette forme de contrôle est mise en œuvre de façon sélective aux fins d'un examen critique et de façon approfondie des déclarations fiscales et de leur cohérence avec les chiffres déclarés, des documents et renseignements en possession du

8/ En exemple les articles 44, 99 et 151 du Code des impôts directs et taxes assimilées.

9/ Ch.DE LA MARDIERE, Droit fiscal, Flammarion, 2012, p. 46.

10/ Ibid.

service qui sont complétés, le cas échéant, par des demandes d'éclaircissements ou de justifications et éventuellement par des constats physiques et matériels sur place.

Le contrôle sur pièces peut porter sur un ou plusieurs impôts ainsi qu'il peut concerner un ou plusieurs exercices dans la limite du délai de prescription.

Ce contrôle s'effectue au bureau, par le service fiscal chargé de la gestion des dossiers fiscaux des contribuables.

- La vérification de comptabilité (art 20 CPF) : La vérification de comptabilité est un ensemble d'opérations qui a pour objet d'examiner les documents comptables d'une entreprise et de les confronter à certaines données, de fait ou matérielles, afin de contrôler les déclarations souscrites et d'assurer éventuellement les redressements au titre de la période non prescrite.

Cette forme de contrôle est un contrôle sur place, c'est à dire que ce contrôle se déroule au sein de l'entreprise.

- La vérification approfondie de situation fiscale d'ensemble (art 21 CPF) : Cette forme de contrôle consiste à examiner la situation fiscale d'ensemble des personnes physiques en vue de contrôler la cohérence entre d'une part, les revenus déclarés et d'autre part, la situation patrimoniale, la situation de trésorerie et les éléments du train de vie des intéressés au regard de l'impôt sur le revenu global au titre de la période non prescrite.

Toutes ces formes de contrôle, sont soumises à un formalisme strict, à savoir :

- l'obligation d'informer le contribuable de son droit de se faire assister par un conseil de son choix ;
- la procédure de contrôle est obligatoirement contradictoire ;
- les propositions de redressement ou de rectifications sont notifiées au contribuable concerné, lequel dispose d'un droit de réponse fixé par la loi.
- Une notification définitive est adressée au contribuable après l'expiration du délai de réponse et après examen de ses observations.

Considérant l'impôt comme étant un prélèvement pécuniaire consécutif, qu'en est-il du consentement des contribuables à le payer?

Ce consentement étant primordial, il importe que son acceptation repose sur un système fiscal efficient garantissant les droits du contribuable et capable de gérer un éventuel conflit à venir.

A ce titre, il y a lieu de relever que dans le système dit déclaratif, le conflit peut surgir avant l'établissement d'une imposition et ce à l'occasion de la mise en œuvre du droit de reprise, conféré à l'Administration fiscale, évoqué ci-dessus.

L'imposition, quant à elle, une fois établie et mise en recouvrement, ouvre droit à sa contestation dans le cadre de la phase dite contentieuse. Cette contestation est portée devant le juge compétent, précédé obligatoirement par un recours préalable auprès de l'Administration fiscale.

Le contentieux fiscal peut être défini, au sens large, comme étant : « l'ensemble des règles juridiques régissant le traitement des litiges qui naissent lors de l'établissement de l'impôt ou de son recouvrement »¹¹ et au sens étroit, étant le conflit qui oppose deux parties devant le juge : l'Administration fiscale et le contribuable. Le contentieux de l'imposition comprend le contentieux de l'assiette et le contentieux du recouvrement.

Le contentieux de l'assiette concerne les contestations tendant à obtenir, soit la réparation d'erreurs commises dans l'assiette ou le calcul des impositions, soit le bénéfice d'un droit résultant d'une disposition législative ou réglementaire. (art 70 CPF)

Quant au contentieux du recouvrement, il concerne les contestations revêtant la forme soit :

- d'une opposition à l'acte de poursuite par la contestation exclusive de la régularité de la forme de l'acte de poursuite. Les vices de forme susceptibles d'être invoqués concernent les indications devant être obligatoirement mentionnées sur ces actes ou les conditions dans lesquelles ces actes ont été notifiés.(art 153 CPF)
- d'une opposition au recouvrement forcé par la contestation de :
 - l'existence de l'obligation de payer ;
 - le montant de la dette, compte tenu des paiements effectués ;
 - l'exigibilité du montant réclamé ; (art 153 CPF)

¹¹ /Instruction générale sur les procédures contentieuses, Ministère des Finances, n°4, 2012.

- d'une demande en revendication d'objet saisi par la contestation de la propriété des biens saisis. (art 154 CPF)

Le contentieux du recouvrement ne peut pas constituer un examen parallèle du contentieux de l'assiette ; les points de contestation remettant en cause l'assiette ou le calcul de l'impôt ne sont pas recevables.

Quant à la nature juridique de l'action juridictionnelle en matière du contentieux de l'assiette et du recouvrement, celle-ci est déterminée par la nature de son objet ; en effet, l'essentiel du contentieux fiscal, à savoir les actions en décharge, en réduction ou en restitution d'impôts et taxes ou encore celles qui relèvent du contentieux du recouvrement, portent sur des questions pécuniaires, de ce fait, l'action juridictionnelle en la matière est réputée appartenir au contentieux de pleine juridiction.

De cette précision, il résulte que les règles de procédure régissant le contentieux juridictionnel relatif à l'impôt, sont celles édictées par le code de procédure de droit commun, ainsi que celles édictées par la législation fiscale. Toutefois il est à observer qu'eu égard au principe « le spécial tient le général en l'état », les dispositions édictées, en la matière, par la législation fiscale bénéficient du caractère spécial, donc, prioritaires.

De l'analyse de la législation fiscale, il ressort que les dispositions spéciales par rapport à ceux du droit commun, concernent essentiellement les règles de procédure ci-après :

- le recours préalable obligatoire auprès de l'Administration fiscale;
- les délais du recours préalable ;
- les délais impartis à l'Administration fiscale pour statuer sur le recours préalable ;
- les mesures spéciales d'instruction, notamment, la contre vérification ;
- le sursis légal de paiement.

Aussi, le code des procédures fiscales prévoit un mode alternatif pour le règlement des litiges fiscaux, à savoir la possibilité de saisine des commissions de recours compétente (commission de wilaya-commission régionale- commission centrale) pour statuer, en fait et en droit, sur le contentieux de l'assiette relatif aux impôts directs, taxes assimilées et taxes sur le chiffre d'affaires (art 80, 81 et 81 bis CPF).

Ainsi, si le litige persiste après le recours préalable, le contribuable a le choix : soit il porte l'affaire devant le juge compétent soit il saisit la commission de recours. S'il opte pour la saisine de la commission, il préserve le droit de saisir la justice si le litige persiste toujours après examen par la commission de recours.

Concernant les règles de procédure édictées par le droit commun, il est important d'évoquer le nouveau code de procédure civile et administrative algérien, promulgué en 2008, avec date d'effet à compter de 2009¹².

Dans le fond, le nouveau code contient, selon ses concepteurs, tous les principes fondamentaux garantissant un procès juste et équitable et contient, par ailleurs, la concrétisation des dispositions de la Constitution relatives à la protection des personnes devant la justice, l'application des principes inclus dans les engagements internationaux souscrits par l'Algérie dans ce domaine, ainsi que l'adoption de certains concepts et principes consacrés par la doctrine et par la jurisprudence en Algérie et en droit comparé.

Concernant le contentieux administratif, il est à noter que ce nouveau code lui consacre 190 articles, à comparer aux 24 articles consacrés par l'ancien code de procédure civile.

Aussi, à l'instar de l'ancien code de procédure civile (art 7), le nouveau code de procédure civile et administratif (CPCA) détermine la compétence matérielle du tribunal administratif sur la base du critère organique. Cette règle est édictée par l'article 800/2 CPCA, qui énonce que « ils (les tribunaux administratifs) connaissent, en premier ressort et à charge d'appel de toutes les affaires où est partie l'Etat, la wilaya, la commune ou un établissement public à caractère administratif. »

Les tribunaux administratifs sont compétents pour statuer sur (art 801 CPCA). :

- a. Les recours en annulation, en interprétation et en appréciation de la légalité des actes administratifs pris par : la wilaya ainsi que les services déconcentrés de l'Etat exerçant au sein de cette dernière – la commune et autres services administratifs communaux – les établissements publics locaux à caractère administratif.

12 / En effet, ce nouveau code qui comporte 1065 articles, vient combler les vides juridiques existant dans l'ancien code de procédure civile, élaboré en 1966, lequel ne comportait que 478 articles.

- b. les recours de pleine juridiction.
- c. Les affaires que leur confèrent des textes particuliers.

Quant aux recours en annulation, en interprétation et en appréciation de la légalité des actes administratifs pris par les administrations centrales, ceux-ci relèvent de la compétence directe du Conseil d'Etat (art 901 CPCA).

En Algérie, en vertu du critère organique, mentionné ci-dessus, consacré par le code de procédure civile et administratif ainsi que conformément aux dispositions du code de procédures fiscales, le contentieux de l'assiette et du recouvrement de l'impôt, quelle que soit la nature des impôts et taxes, relève, exclusivement, de la compétence du juge administratif à savoir : le tribunal administratif en premier ressort, et le Conseil d'Etat en appel.

Cette configuration de la juridiction administrative, en tribunaux administratifs et Conseil d'Etat, découle de la révision constitutionnelle adoptée par référendum du 28 novembre 1996.

A la faveur de cette révision, l'Algérie a adopté le principe de la dualité de juridictions, c'est-à-dire un ordre judiciaire, avec à sa tête la Cour Suprême et un ordre administratif, ayant à sa tête le Conseil d'Etat. (Article 152 de La Constitution)

Par ailleurs, le contentieux opposant l'Administration fiscale au contribuable, soit au cours de la mise en œuvre de l'imposition soit après son établissement, est réglé suivant le fondement de la position de chaque partie. C'est alors que s'établit la notion de preuve, elle trouve son entière importance, en ce sens qu'elle est fondamentale.

Dés lors, l'étude de la preuve, de sa définition, ses modes et son application aux différents domaines du droit est primordiale. Elle permet de mettre en exergue le caractère propre à chaque discipline du droit et plus particulièrement, en ce qui nous concerne, du droit fiscal.

Selon l'expression de DOMAT, la preuve est « *ce qui persuade l'esprit d'une vérité* »¹³, elle « *double le droit, comme l'ombre suit le corps* »¹⁴. Le caractère substantiel et l'enjeu pratique de la preuve fondent le droit à la preuve. Dans ce domaine, prouver « *au sens courant du mot c'est*

13/ J. DOMAT, Lois civiles, t.VIII, t.VI, cité par H.MOTULSKY, Répertoire de droit international Dalloz, Paris, 1969, in R.MOUGENOT, La preuve, Maison Fred LARCIER, Bruxelles, 1990, p.22.

14/ H. ROLAND et L. BOYER, Adages du droit français, 4e. éd., Litec, Paris, 1999, n°161.

faire apparaître quelque chose comme vrai et certain. C'est établir la réalité d'un fait ou d'une assertion »¹⁵. Prouver « *c'est faire approuver* »¹⁶.

La preuve est utile, elle est nécessaire. Son importance ne s'apprécie pas seulement à sa finalité, c'est-à-dire convaincre le juge, mais aussi à la sanction qu'elle apporte, car un droit sans preuve, c'est un droit « inexistant »¹⁷.

La polysémie du mot « preuve » entraîne plusieurs significations qui peuvent être ramenées à trois acceptations bien distinctes¹⁸. Tout d'abord, il est parfaitement possible de concevoir la preuve de manière restreinte, elle devient par conséquent la démonstration de la vérité par laquelle le juge forme sa conviction. La deuxième acceptation est plutôt matérielle, elle désigne les efforts faits pour aboutir à cette vérité et s'attarde sur la production des éléments de décision proposés au juge. Enfin, la preuve est d'une manière pratique le moyen de parvenir à la démonstration d'une prétention ou d'un fait.

La preuve suppose l'existence d'un processus massif composé de quatre grands ordres : le premier repose sur l'objet de la preuve, le deuxième relève de la charge de la preuve, un troisième s'étend à la technique dont doit être faite la preuve (mode de preuve), enfin le quatrième concerne l'admissibilité de la preuve qui désigne la manière dont les preuves sont présentées au juge :

1- L'objet de la preuve est ce qui doit être prouvé. Les parties ne sont guère tenues de prouver le droit, en revanche il est de leurs obligations de prouver les faits qu'elles revendiquent. On distingue alors l'acte juridique et le fait juridique, tous deux formant « *l'événement générateur du droit subjectif* »¹⁹.

« *Le fait à prouver est un droit subjectif invoqué devant le juge au support de la demande ou de la défense* »²⁰. La nécessité d'un fait pertinent et concluant est une exigence de l'objet de la

15/ R. MOUGENOT, La preuve, Maison Fred LARCIER, Bruxelles, 1990, p.41.

16/ H. LEVY-BRUHL La preuve judiciaire, éd. M.RIVIERE, 1964, p.22.

17/ « *Un droit ne présente pour son titulaire d'utilité véritable que pour autant qu'il peut être établi en justice : un droit qui ne peut être prouvé est un droit pratiquement inexistant* », P. PACTET, Essai d'une théorie de la preuve devant la juridiction administrative, Paris, éd. A. Pedone, 1952, p.3.

18 /R. GARRAUD, Traité théorique et pratique d'instruction criminelle et de procédure pénale, Tome1, Recueil Sirey, 1907, p.476.

19/ PH. MALINVAUD, Introduction à l'étude du droit, 16e éd., LexisNexis, 2016, p.473.

20/ Ibid.

preuve de même que le fait doit être contesté et contestable. Par contre « *L'acte juridique est la manifestation de volonté qui a pour objet de produire des effets de droit* »²¹.

« La preuve porte sur les faits et non sur le droit », cette règle ne veut certainement pas dire que tous les faits doivent être prouvés, seuls ceux qui font l'objet d'une démonstration « *conditionnent l'application de la règle de droit* »²². Enfin, il faut souligner les limites du fait à prouver, car la preuve de certains faits est interdite ou même impossible. Elle est interdite si le droit subjectif n'existe pas, ou si le fait n'est pas assez pertinent. L'impossibilité de prouver le fait relève principalement du progrès de la science²³.

2-La charge de la preuve présente un intérêt considérable dans un système accusatoire tel qu'il est appliqué en contentieux civil. À tour de rôle chacune des parties tentera d'apporter la preuve de ses prétentions. A ce titre si le plaideur, sur qui la loi fait peser la charge de la preuve, ne parvient pas à l'apporter, il perd son procès. L'enjeu de celle-ci est alors capital pour l'issue du litige.

Le principe de l'alternance régit la charge de la preuve, il en résulte que le renversement de celle-ci est possible dès lors que le demandeur à l'instance donne satisfaction. Reste au défendeur d'apporter l'affirmation contraire.

La charge de la preuve incombe au demandeur, tel est le principe (art 323 du Code Civil). Découlant de la logique et du bon sens, c'est à celui qui prétend à un droit de le prouver. Il est également possible de justifier ce principe de la façon suivante : celui qui se réclame d'une situation normale n'a pas à rapporter la preuve de son existence.

3- Le mode de preuve est le troisième ordre relatif à celle-ci. Le juge devra examiner les différents moyens présentés par les parties, il doit trouver la vérité parmi leurs prétentions afin de forger sa conviction. Pour se faire il retiendra la thèse « *la plus solide ou la moins*

21/ F. TERRE, Introduction générale au droit, 9e. éd., Dalloz, 2012, p. 513.

22/ F. FERRAND, L'influence de la procédure civile allemande sur la doctrine d'Henri MOTULSKY, Procédures 2012, dossier 11, note 108 et s.

En ce sens la théorie du fait constant pose la question de l'obligation du juge quant aux faits affirmés par une partie et non contestés par l'autre. Le silence conservé par une partie ne conduit nullement à une intervention d'office du juge, ce dernier s'abstient d'exiger à la partie adverse la preuve contraire. On assiste alors à une forme de « dispense de preuve ». H. MOTULSKY, Principes d'une réalisation méthodique du droit privé, thèse, Lyon, 1947, n° 109.

23 / Exemple l'heure à laquelle on attrape un rhume.

vulnérable »²⁴. La hiérarchie des différents procédés de preuve demande réflexion, cette norme n'est pas absolue mais dépend surtout de la fiabilité de chaque preuve. Cette démarche nécessite la distinction entre les cinq modes de preuve retenus (L'écrit, la preuve testimoniale, les présomptions, l'aveu et le serment).

4- L'admissibilité des modes de preuve est le dernier ordre, il correspond à la question du système adopté pour la démonstration des prétentions du demandeur. Deux grandes tendances gouvernent la politique de celui-ci. Le régime de la preuve légale administré essentiellement par la volonté du législateur. « *Ce système consacre une hiérarchie entre les preuves, limite, selon les cas, l'admissibilité de certains procédés et commande au juge de tenir pour vrais les faits établis par certains moyens de preuve, sans faire entrer en ligne de compte son intime conviction* »²⁵. A contrario, le régime de preuve libre laisse aux parties le soin de choisir les procédés de preuve, lesquels ne sont tenus par aucune hiérarchie. Ainsi écarté, le législateur s'efface devant les différents acteurs du litige, la preuve est alors administrée dans le seul but de former la conviction du juge. Mais cette liberté n'est pas absolue ; il existe en effet un frein à celle-ci, la loyauté.

Il n'est pas une étude consacrée à la preuve qui ne mette en évidence son enjeu pratique. La preuve est au centre du droit, il en résulte une multitude de domaines dans lesquels elle intervient. Dès lors l'application de la preuve dans le droit civil, administratif et pénal semble possible. Par ailleurs l'évolution économique a largement contribué à cet essor d'où l'apparition de la preuve commerciale et fiscale.

La preuve civile est au cœur de la preuve légale, pionnière en la matière, elle énumère les cinq modes de preuve. Elle instaure également le principe relatif à la charge de la preuve et selon lequel c'est au demandeur dans l'instance de prouver ses allégations.

Les règles de la preuve contenues aux articles 323 et suivants du Code Civil s'inscrivent sous le titre VI « De la preuve de l'obligation ». De prime abord, on pourrait penser que ces règles ne concernent que les obligations conventionnelles mais en réalité les dispositions de la preuve

24/ H. BATIFFOL, « Observation sur la preuve des faits », in La preuve en droit, Ch. PERELMAN et P.FORIERS, Bruylant, 1981, p. 305.

25/ F. TERRE, Introduction générale au droit, 9^e .éd., Dalloz, 2012, p. 512.

contenues dans ces articles sont de portée générale, sous réserve d'un régime particulier introduit par la loi.

C'est le cas pour la preuve commerciale dans laquelle l'article 30 du Code du Commerce admet le principe de « la liberté de prouver ». Par tout moyen la partie tente de démontrer la véracité de son allégation²⁶. Et, bien que les règles d'admissibilité ne soient pas celles du Code civil, tous les modes de preuves décrits dans ce dernier trouvent à s'appliquer dans le domaine commercial.

Cependant, la preuve commerciale repose sur l'axiome que « nul ne peut se constituer une preuve à lui-même », une formule semblable au principe « qu'on ne peut être à la fois juge et partie ». De là on constate un certain particularisme.

Ce particularisme n'est pas propre à la matière commerciale, la preuve pénale se distingue aussi par la présomption d'innocence et selon laquelle toute personne qui se voit reprocher une infraction est réputée innocente tant que sa culpabilité n'a pas légalement été établie (art 56 de la Constitution). Les présomptions d'innocence s'imposent donc comme une certitude judiciaire permettant de faire peser la charge de la preuve sur le ministère public.

Contrairement au droit civil, le droit pénal n'impose pas au prévenu la collaboration à l'administration de la preuve, en revanche l'aveu peut être utilisé comme preuve sans qu'il soit extorqué par la force ou la ruse. La preuve pénale se caractérise aussi par le développement des techniques modernes dans la recherche de la preuve telle que la preuve scientifique²⁷.

Les quelques nuances précédemment abordées n'excluent guère l'influence du droit civil sur la preuve mais démontrent le particularisme émergent de chaque discipline, tentons ainsi de réadapter la règle commune à la spécificité de la matière.

26/ L'article 30 du C. Com dit : « *Tous contrats commerciaux se constatent :*

1) *Par actes authentiques,*

2) *Par actes sous signature privée,*

3) *Par une facture acceptée,*

4) *Par la correspondance,*

5) *Par les livres des parties,*

6) *Dans le cas où le tribunal croira devoir l'admettre, par la preuve testimoniale ou tout autre moyen ».*

27/ Les progrès scientifiques, particulièrement en matière de génétique ont redonné un autre sens à la vérité juridique, ces changements se remarquent en droit de la famille et tout particulièrement pour l'affiliation.

En principe la naissance doit se prouver par un acte de l'Etat civil, or une évolution bien significative s'est produite. Cette dernière a lié la vérité juridique à la vérité scientifique.

Concernant la fiscalité, la preuve contient un enjeu pratique car, corollaire du droit public, le droit fiscal est source de complexité ; de par ses techniques qui appellent à la naissance de nouveaux concepts régissant la preuve mais aussi par l'enjeu capital qu'est l'impôt. Dans ce sens le débat autour du droit fiscal a partagé la doctrine en deux positions :

1-Le droit fiscal est particulier, il modifie et déforme certaines notions juridiques classiques. Mais il n'est pas plus autonome que le droit commercial ou le droit administratif, qui, eux aussi, se sont affranchis de la tutelle du droit civil.

Le particularisme ne doit pas se confondre avec la spécificité²⁸. Le droit fiscal est en contact nécessaire avec les autres branches du droit car il doit emprunter ses moyens à l'ordre juridique général. De ce fait il est particulier et ne peut prétendre à une quelconque spécificité.

2-Le droit fiscal est autonome de par sa capacité à s'écarter dans certaines circonstances du droit commun (droit civil, droit commercial) pour déjouer la fraude fiscale et maximiser les revenus de l'Etat. Ce faisant, le droit fiscal dégage un ensemble de principes et règles, différent des principes juridiques généraux, utilisés par l'Administration pour la mise en œuvre de la fiscalité.

Habituellement la question de la preuve ne se présente que devant le juge, mais en matière fiscale le débat probatoire se met en place entre le contribuable et le fisc avant même la saisine du juge. C'est au cours d'une phase pré-juridictionnelle que la problématique de la preuve se pose et dont l'appréciation est confiée à l'Administration qui, de ce fait, se trouve juge et partie. Par conséquent, la voie juridictionnelle n'est pas, en matière fiscale, l'instrument normal de la preuve contraire.

Par ailleurs, les prérogatives de la puissance publique dont jouit l'Administration fiscale créent un déséquilibre relationnel dans le contentieux, d'autant plus que le contribuable est victime de son ignorance et que le fisc se retrouve au cœur d'un litige qu'il prédomine. Sous cet aspect là le contentieux fiscal présente des similitudes avec le contentieux administratif.

L'objet de notre travail porte sur la preuve en droit fiscal, cette étude ne saurait prétendre à l'exhaustivité, les règles de preuve sont bien trop nombreuses pour être toutes énumérées. En

28 / F. GENY, « Le particularisme du droit fiscal », Revue trimestrielle de droit civil, 30e Tome, Librairie Édouard Duchemin, Paris, 1931, p.801.

revanche, la présente étude vise à rechercher le particularisme de cette preuve (Première partie) et dont la démonstration évoque la charge et l'administration de la preuve.

L'étude de ces deux éléments faisant apparaître un tel particularisme que la perspective de l'autonomie de la preuve fiscale est évoquée (Deuxième partie).

La charge de la preuve est une première composante de ce particularisme, elle constitue la conception subjective de la preuve fiscale. C'est à travers les règles fondamentales de la charge de la preuve en droit commun et de leurs applications au domaine fiscal qu'apparaît le particularisme de la preuve fiscale.

Car si la règle « *actori incumbit probatio* » est appuyée par l'article 323 du Code Civil, en droit fiscal la charge de la preuve n'obéit pas totalement à cette norme. Dans ce droit on distingue deux procédures de redressement en fonction du respect du contribuable de ses obligations déclaratives. Il s'agit là de la procédure de redressement contradictoire et de la procédure de redressement d'office ayant chacune des caractéristiques propres et des conséquences directes sur la charge de la preuve.

La procédure de taxation d'office sanctionne l'absence ou le retard de déclaration, ce manque de coopération du contribuable entraîne un renversement de la charge de la preuve au détriment de ce dernier (art 44 du Code de Procédures Fiscales). Il n'est alors plus question de la charge de la preuve du demandeur dans l'instance mais de la procédure appliquée lors du redressement.

En outre, le droit fiscal doit à la fois garantir les droits des contribuables et donner à l'Administration les moyens de lutter efficacement contre la fraude et l'évasion fiscale. C'est dans ce but que le législateur a instauré de nombreuses présomptions de fraude qui peuvent induire à un renversement de la preuve au bénéfice de l'Administration fiscale.

On assiste alors à une forme de dualité de présomptions, celle de l'exactitude de la déclaration du contribuable et la présomption de fraude dont se caractérisent certaines procédures fiscales. Ces arguments forment une dimension originale faisant émerger un premier particularisme de la preuve fiscale.

L'administration de celle-ci en est le second; le droit fiscal est le domaine dans lequel les cinq modes de preuve gagnent à être appliqués car, tout comme le droit commercial, il jouit d'une

liberté de prouver très étendue. Il se caractérise également par la consécration de la preuve contre soi, la déclaration du contribuable en est un parfait exemple.

Au demeurant, le droit exorbitant accordé au fisc qui se traduit concrètement par un droit de communication étendu, un droit de vérification s'étalant dans le temps, des demandes de justifications et d'éclaircissements à caractère général et enfin un droit de visite et de saisie, pénalisent le contribuable dans l'administration de la preuve .

La comptabilité devient donc un parfait mode de preuve car un contribuable présentant une comptabilité régulière et probante échappe à la lourde procédure de la taxation d'office.

Cependant la preuve comptable n'enrichit guère le particularisme de la preuve fiscale que si son application à ce domaine lui procure une nouvelle dimension. A ce sujet deux exemples peuvent être évoqués : La preuve de la fraude fiscale et la preuve dans la fiscalité internationale.

Ces précisions permettent de cerner les éléments de distinction de la preuve fiscale : d'une part la charge de la preuve n'obéit pas totalement à la règle civile, d'autre part l'administration de la preuve fiscale présente certains aspects qui relèvent d'un régime particulier propre au droit fiscal. A cela une conséquence : la perspective d'une autonomie de la preuve fiscale (Deuxième partie).

L'autonomie mise en avant ici devra être appréhendée dans son cadre conceptuel ainsi que dans ses modalités d'application afin d'évaluer les circonstances qui conditionnent ou affectent sa réalisation concrète.

Loin d'affirmer le principe d'autonomie du droit fiscal, qui ne fait pas l'objet de cette étude, l'hypothèse de l'autonomie de ce droit et du droit à la preuve peut dans un premier temps affirmer ou réfuter l'autonomie conceptuelle de la preuve en droit fiscal.

De plus la technicité et l'objectivité du droit fiscal rendent certaines preuves difficilement envisageables. Ici il est intéressant de relever l'application du secret. L'autonomie de la preuve en droit fiscal devient donc un impératif à la bonne marche du contentieux fiscal.

La preuve objective est de loin l'argument qui défend au mieux cette perspective, car si le juge s'efforce d'écarter les règles du droit commun pour n'en appliquer que celles qui s'adaptent au régime fiscal, il en ressort certainement une qualification propre à la matière et c'est l'étendue de cette compétence qui justifiera ou pas le recours à l'autonomie de la preuve fiscale.

Par ailleurs, si le juge est une cause du particularisme de la preuve fiscale et non une conséquence, il y joue un rôle important dans le devenir de la preuve fiscale, ce dernier tente de rééquilibrer la relation existante entre le contribuable et l'Administration fiscale. Pour y parvenir il est intéressant d'examiner ses pouvoirs et limites, ainsi que sa contribution au contentieux fiscal.

Vérifier l'application de toutes ces notions suppose de donner au préalable quelques indications sur la méthode employée : les concepts, notions et catégories juridiques utilisés seront empruntés tant au droit commun, au droit du contentieux administratif, qu'au droit de la procédure fiscale, marquant à la fois l'unité et la divergence existantes.

La démarche se voudra donc inductive, fondée sur l'examen des textes, nourris de l'analyse et la synthèse des solutions qu'il paraît possible d'agencer et pour parer aux dangers de la simple description, l'étude comparative est fréquemment employée.

Le sujet de la preuve en droit fiscal a précédemment fait l'objet de nombreuses recherches en droit comparé, notamment en France, son étude au regard du particularisme pouvant exister et la perspective d'une autonomie, pourrait contribuer à mieux appréhender le contentieux fiscal algérien.

Et pour servir au mieux notre étude le plan s'annonce comme suit :

Première partie : Recherche du particularisme de la preuve fiscale

Titre 1 : Aspect du particularisme à travers la charge de la preuve

Titre 2 : Aspect du particularisme à travers l'administration de la preuve

Deuxième partie : Conséquence du particularisme : Perspective d'une autonomie de la preuve en droit fiscal

Titre 1 : Régime de la preuve en droit fiscal : base d'une présomption d'autonomie

Titre 2 : L'étude du juge dans la perspective de l'autonomie de la preuve fiscale

PREMIERE PARTIE : RECHERCHE DU PARTICULARISME DE LA PREUVE EN DROIT FISCAL

Le système fiscal algérien étant un système déclaratif. Cette forme de contribution basée sur des déclarations contrôlées repose sur le principe que tout contribuable, personne physique ou morale, doit remplir des déclarations concernant ses sources de revenus juridiquement imposables. C'est dans cet aspect que ce système vise à instaurer un climat de contribution active entre les citoyens et l'Administration fiscale. Une utopie difficile à atteindre dans la mesure où l'impôt est souvent considéré comme une contribution forcée, une noble obligation, selon l'expression de Gaston JEZE, « *l'accomplissement d'un devoir social* »²⁹, où le contribuable cherche le plus souvent à échapper à cette pression fiscale qu'il considère de plus en plus forte ; c'est dans ce climat propice au doute et à l'incertitude que la plupart des litiges apparaissent et où la preuve est évoquée de façon quasi systématique.

La "preuve" est la démonstration de la réalité d'un fait, d'un état et d'une circonstance ou d'une obligation. Ainsi, prouver, consiste à démontrer la réalité d'un fait ou la véracité d'une information mais aussi à présenter des éléments de conviction de nature à entraîner la décision d'un partenaire comme d'un adversaire, d'une autorité politique, administrative ou judiciaire³⁰. La preuve est à la croisée de la procédure et du fond du droit. La question de son application dans le domaine fiscal est intéressante à étudier dans la mesure où elle pourrait révéler un certain particularisme. On conçoit donc aisément la portée pratique de ce problème à une époque où, par suite de l'évolution économique, la fiscalité prend de plus en plus de place grâce aux dépenses publiques.

Mais ce qui est vrai en droit civil ne l'est pas forcément en droit fiscal. Cette hypothèse sera débattue par deux éléments. Nous retiendrons alors la charge et l'administration de la preuve comme points de départ (Titre 1). Puis son administration comme second élément (Titre 2). Car, au final, l'étude de la preuve fiscale doit répondre aux impératifs de la question de qui et comment prouver ?

29/G. JEZE, Cours élémentaires de science des finances et de législation financière française, Paris, 1909, p. 692.
30/A. PLANTEY, La preuve devant le juge administratif, JCP, 1986, p. 29 et s.

TITRE 1 : ASPECT DU PARTICULARISME À TRAVERS LA CHARGE DE LA PREUVE

Un auteur a pu affirmer : « *le but d'un procès n'est pas plus la découverte de la vérité que le but de la guerre n'est le triomphe du droit. On fait la guerre pour imposer la paix. On fait un procès pour aboutir à la chose jugée...* »³¹. Le droit fiscal est un droit particulier en comparaison des autres branches du droit. L'Administration fiscale est parfois à son avantage par les prérogatives de la force publique, mais souvent dans la gêne puisque le système déclaratif doté de la présomption d'exactitude doit aboutir, en principe, à faire supporter la charge de la preuve à l'Administration fiscale.

Ceci est en partie faux : en pratique cette règle n'est pas absolue, la charge de la preuve passera d'une partie à l'autre selon la procédure appliquée.

L'importance pratique d'un tel problème ne saurait échapper à personne ; lorsque dans un litige intéressant le domaine fiscal, on ne peut rien démontrer sans preuve, la question de sa charge se pose naturellement. Etablir son fondement juridique puis l'incomber aux parties (Administration - contribuable) reste une priorité. C'est dans ce contexte que certaines théories sont apparues, énonçant que la partie sur laquelle repose la charge de la preuve perdra son procès³² ; c'est en tout cas la revendication de certains auteurs tel que Colin et Capitant : « *Celle des parties à laquelle incombera la charge de la preuve portera tout le poids du procès, car si elle ne réussit pas à établir l'exactitude de sa prétention, elle succombera* »³³.

31 /Rousseau, note sous Civ.Nice, 18 novembre 1937, II, p. 16.

Concernant la chose jugée, voir un arrêt de la cour suprême, n° 25575 du 05/03/1981, revue judiciaire 1982, p. 82.

32 /La charge de la preuve : « *la charge est l'exigence à laquelle la loi soumet le plaideur pour faire valoir utilement ses prétentions .par exemple ,le demandeur a la charge de l'allégation et la charge de la preuve* » , Lexique des termes juridiques, Dalloz, 2014-2015,p. 169.

33 /COLIN et CAPITANT, Cours élémentaire de droit civil français, tome I, introduction p. 98. In J-C CIREE, La preuve du passif héréditaire en matière fiscale, 1955, p. 75.

Le contentieux fiscal est un conflit qui oppose deux parties où l'une conteste les affirmations de l'autre³⁴. Cette contestation se déroule en phase administrative et judiciaire³⁵. Avant de faire peser le poids de la preuve fiscale sur l'une ou l'autre des parties, il serait intéressant tout d'abord de déterminer le sens à donner à l'expression « charge de la preuve » surtout en comparaison d'autres notions qui pourraient prêter à confusion. Ensuite nous essayerons de faire ressortir le particularisme de la charge de la preuve dans le domaine fiscal qui, à notre sens, devrait être en parfaite cohésion avec les autres normes de l'ordre juridique. Il est alors important d'étudier ce principe en droit processuel et en contentieux administratif (Chapitre1), avant son application au droit fiscal (Chapitre2).

23 / كلمة منازعة لغة تعني نزاع أو دعوى أو خصومة وتهدف إلى كل شيء متنازع فيه، المنجد في اللغة والإعلام، بيروت، دار المشرق، الطبعة السابعة والعشرون، 1984، ص 801.

35 / "المنازعة الضريبية هي المنازعة التي تنازع في صحة أو شرعية ربط الضريبة المباشرة، ومهمة القاضي في هذا الصدد هي البحث عما إذا كانت الضريبة محل النزاع، قد ربطت وفقا للقانون وللوائح، أو لم تربط وفقا لها، وفي حالة ما إذا تبين عدم صحة أو شرعية ربط الضريبة، فإنه يحكم برفعها كلية أو جزئيا"، زكريا محمد بيومي، الطعون القضائية في ربط الضرائب على الدخل، القاهرة، 1974، ص 3.

CHAPITRE 1 : LE FONDEMENT JURIDIQUE DE LA CHARGE DE LA PREUVE EN DROIT FISCAL

La charge de la preuve s'analyse, selon l'expression de Bonnier, comme « *un principe de raison et de sécurité sociale tout à la fois* »³⁶. Souvent qualifiée d'obligation³⁷, le mot « *charge* » est utilisé fréquemment pour désigner le poids qui pèse sur chacune des parties. Il ne suffit pas de savoir ce qui doit être prouvé : il est capital de déterminer à qui incombe l'obligation de rapporter cette preuve. Dans ce sens, certains auteurs parlent du fardeau de la preuve.

Le terme « *charge* » ne peut être dissocié de la preuve. Cette affirmation trouve son salut dans le principe que toute action en justice nécessite la preuve de son bien fondé³⁸. Partant de là, la charge apparaît comme une forme d'attribution des rôles nécessaires à l'aboutissement de la vérité. Cet argument nous pousse à nous intéresser de plus près sur la relation existante entre la charge de la preuve et certains concepts avoisinant, une relation qui, à notre sens, est indéniablement et fortement présente.

Section1 : La conception de la charge de la preuve et les questions qu'elle soulève en droit commun

Dans la perspective de l'analyse particulière à laquelle nous entendons nous livrer, il convient au préalable de déterminer la relation existante entre charge de la preuve et d'autres notions

36/ E. BONNIER, *Traité théorique et pratique des preuves en droit civil et en droit criminel*, 2e .éd., Paris, A.DURAND,1852, n° 36.

37/ Souvent utilisée dans le sens « *devoir* », l'obligation, comme son nom l'indique, présente un caractère en principe obligatoire mais reste juridiquement différente du devoir, dans le sens où elle crée un lien de droit entre deux personnes, caractérisée par l'exécution forcée. Elle reste visiblement aussi distincte de l'obligation naturelle qui est un engagement moral .On peut donc retenir la définition juridique suivante : « *rapport juridique entre créancier et débiteur ,c'est-à-dire un lien de droit qui unit l'un à l'autre* », P. MALINVAUD, *Droit des obligations*, LexisNexis, 13e .éd., 2014, p. 3.

Partant de là , l'obligation est avant tout un lien juridique c'est-à-dire imposé par la loi ou par un acte juridique et par lequel une ou plusieurs personnes, le ou les débiteurs, sont tenues d'une prestation envers un ou plusieurs personnes ou créanciers soit en vertu d'un contrat ou de la loi.

38 / « *L'action est le droit, à certaine condition déterminées, à un recours devant un juge investit du pouvoir de trancher les litiges, pour obtenir une décision de justice.* », *Dictionnaire de culture juridique*, Puf, 2003, p. 17.

avoisinentes telles que l'obligation ou la responsabilité³⁹, mais aussi de l'étudier en droit commun, ce qui faciliterait notre approche purement fiscale et pourrait faire jaillir son particularisme, si particularisme existe.

Paragraphe1 : Les questions soulevées à propos de la charge de la preuve

La délimitation du champ d'application de la charge de la preuve est une question épineuse, non seulement parce qu'il existe d'autres notions avec lesquelles elle entretient des rapports étroits, mais il est aussi important de tracer les frontières externes de la charge de la preuve et d'exposer ensuite et de façon plus pertinente son contenu.

A - Notions qui intéressent la charge de la preuve

Bien que la matière soit complexe, il semble utile de rappeler que la preuve est une notion intellectuelle, un raisonnement et une succession logique d'éléments. Souvent instrumentalisée, la preuve se réalise en définitif par des preuves⁴⁰. De manière classique, la question de la preuve au sein du procès est envisagée sous l'angle de l'obligation. La preuve est une charge processuelle ; sa définition juridique est souvent caractérisée d'obligation, cette matière qui est peut-être la plus juridique du droit civil, c'est-à-dire la plus basée sur des idées ; alors que la conception classique de l'obligation repose sur une doctrine, celle de l'autonomie de la volonté avouée ou pas⁴¹.

L'autonomie de la volonté est généralement considérée comme une théorie de l'engagement contractuel. Ce concept s'appuie sur l'idée que la volonté est, à elle-même, sa propre loi⁴². De ce fait, une confusion pourrait apparaître entre l'obligation et la charge de la preuve, de même pour la charge de la preuve et la responsabilité délictuelle, qui à notre sens, se rapproche de la charge de la preuve, que nous comptons aborder. Ces hypothèses posent la question de la valeur

39/ Charge : « *ce que peut porter quelqu'un, obligation plus au moins pénible imposé à quelqu'un, indice pouvant faire croire à la culpabilité de quelqu'un* », le grand Larousse, 2014.

40/ R. LEGAIS , Les règles de preuve en droit civil ,permanences et transformations, LGDJ, 1955, p.144.

41 /J. THEVENET, Charge de la preuve , Lyon, 1921, p. 156.

42 /C.RENAULT-BRAHINSKY, Droit des obligations ,10e .éd., 2013, p. 45.

juridique de la charge de la preuve. Il nous semble alors utile pour la bonne intelligence de notre exposé de rappeler quelques notions essentielles.

1-La dépendance de la preuve à sa charge : rapport de causalité et conséquence

De manière générale, on ne parle de faire reconnaître quelque chose comme vrai, réel et certain que devant le juge que celui-ci, ait un rôle statutaire « *l'arbitre impartial et éclairé* » ou un rôle plus dynamique dans la recherche de la preuve (procès inquisitoire). En matière fiscale la preuve est présente tout au long du litige, en d'autres termes la preuve est là du début jusqu'à la fin du conflit, car en pratique le contribuable peut parfaitement revenir sur sa déclaration initiale et contester tant dans la forme que dans le fond les bases d'imposition établies suite à sa déclaration faussée par une erreur intentionnelle de sa part. Cette contestation commence bien avant la levée du litige devant les instances juridictionnelles, l'erreur doit être prouvée par le contribuable démontrant que les montants déclarés diffèrent des montants réels, il en va de même pour l'accomplissement des formalités et le respect des délais qui peuvent faire l'objet de contestation et de ce fait, doivent être prouvés. C'est donc à travers la preuve que chacune des parties tentera dans le respect de la réglementation de prouver le bien fondé de ses affirmations⁴³, il est alors nécessaire à ce stade de clarifier toute la subtilité des concepts découlant de la preuve.

a - L'étymologie juridique de la charge de la preuve

L'expression « *charge de la preuve* » est la réponse à la question de qui doit apporter les éléments nécessaires à remporter la conviction du juge ? Ici on entend charge positive de la preuve, alors que le mot « *charge* » prend un emploi passif, il désigne une sanction en cas d'échec car le justiciable risque de perdre son procès s'il n'apporte pas une preuve suffisamment convaincante⁴⁴. On est, là, devant une vision plutôt matérielle.

43 / د. الطيب الفصايلي، الوجيز في القانون القضائي الخاص- دراسة مقارنة-، الجزء 2، الطبعة الثانية، 1993، ص 59.
44 / J. DEVEZE, Contribution à l'étude de la charge de la preuve en matière civile, Université de Toulouse, 1980, p. 18.

L'obligation de prouver est une sentence à qui veut prouver un droit qu'il veut acquérir ; la charge de la preuve est invoquée comme un fardeau lourd à accomplir. Cette analyse favorise l'hypothèse que la preuve n'est que succession de procédés nécessaires à l'acquisition d'un droit contesté, alors que la charge n'est que le poids qui pèse sur l'une des parties afin d'accomplir ces procédés, indéniablement ces deux concepts sont indissociables et complémentaires. Notons toutefois que ce n'est pas la règle de droit ni sa portée qui doit être prouvée mais l'acte ou le fait juridique⁴⁵ ; bien souvent il ne s'agit pas de changer la nature de cette preuve mais simplement de s'en décharger au profit de son adversaire⁴⁶.

La charge est bel et bien une composante de la preuve car convaincre un juge de la réalité d'un fait qu'il ignore n'est pas toujours possible. Le débat s'est très souvent trouvé faussé par le sens à donner à l'expression charge de la preuve⁴⁷ ; cette dernière peut être conçue comme la détermination d'un ordre chronologique dans l'administration de la preuve⁴⁸. Tout au long du litige ce poids passera alternativement d'une partie à une autre car dans son acceptation la plus large, prouver : « *c'est établir l'exactitude d'une proposition avancée soit en justice soit hors de la justice* »⁴⁹.

Le bon sens édicte la règle que c'est à celui qui avance ou prétend un fait ou une proposition de la justifier. Cette prétention est étroitement liée à la preuve, car, troubler une position acquise engendre systématiquement -en principe- une obligation de prouver ; sauf quelques exceptions qu'on retrouvera ultérieurement en droit fiscal ou même en droit fiscal pénal.

La charge de la preuve est bien souvent rattachée au juge qui déterminera quelle partie devra donner satisfaction lorsqu'aucune preuve suffisante n'a pu être produite. En d'autres termes, le

45 /Le critère de distinction entre acte et fait juridique, réside dans la réponse à la question : les effets de droit ont-ils été voulus par les parties ?

L'acte juridique peut être défini comme étant un fait juridique volontaire « *conforme à la volonté de son auteur* », R. DEMOGUE, Traité des obligations en général-Rousseau, 1932, Tome I, n° 12

46/ V. DEPADT-SEBAG, « Les conventions sur la preuve », publiée dans la preuve, acte colloque au sénat 13/14 février 2004, sous la direction de Catherine PUIGELIER, Economica, p. 19.

47 / Notons que l'expression « *charge de la preuve* » a été citée une seule fois dans le code civil à l'occasion de la preuve en matière de nationalité à cet effet l'article 31 dit : « *la charge de la preuve en matière de nationalité, incombe à celui qui, par voie d'action ou d'exception, prétend que lui-même ou une autre personne a ou n'a pas la nationalité algérienne* ».

48/Ch. PERELMAN et P.FORIERS, La preuve en droit, Bruxelles, établissement Emile BRUYLANT, 1981, p. 285.

49 / E. BARRERE, De la charge de la preuve - dans l'assiette et le contentieux des impôts sur les revenus- Université Toulouse, 1925, p. 17.

juge peut fonder sa décision à l'encontre de la partie chargée de ramener la preuve et qui n'a pas réussi à le convaincre. La décision de justice peut sembler injuste car l'incapacité de produire la preuve n'est pas toujours le reflet de la vérité, tout particulièrement si la preuve est impossible à produire (dite diabolique, *probatio diabolica*)⁵⁰. Cette situation peut contraindre le plus faible à supporter ce fardeau⁵¹, c'est notamment le cas de la preuve des faits négatifs, car, comment peut-on prouver la non réception d'une information ? Par ailleurs, certaines preuves peuvent être faussées ou basées sur le mensonge et le juge ne peut statuer contre une partie honnête et qui n'a pu jusqu'alors apporter la preuve d'un droit qui est réel et vrai. La conviction du juge ne peut se baser que sur une attribution quantitative de la preuve au sens strict du mot⁵².

De là, la notion de risque apparaît⁵³, elle évoque : « *un événement fortuit malheureux, plus ou moins indépendant de la volonté de l'homme, c'est-à-dire événement préjudiciable dépendant plus ou moins du hasard* »⁵⁴. Aujourd'hui, l'idée de risque qui se substitue à l'idée de faute, a pris un essor considérable. En effet, la doctrine civiliste a très tôt dégagé la distinction entre la charge de la preuve et la notion de risque de la preuve. Parallèlement et en pratique, chacune des parties alignera ses preuves et la répartition de la charge de la preuve n'a d'intérêt qu'à la fin de l'instruction lorsque toutes les preuves ont été présentées et qu'aucune d'elles, ne semble être convaincante ou décisive. Sous peine de faillir à ses obligations, le juge doit rendre un verdict en statuant sur les faits qui lui sont présentés. Qui donc, en conséquence, portera le risque de perdre le procès ? C'est de là, qu'est apparue la relation entre la notion de charge de la preuve et risque : en d'autres termes, le vrai sens à donner à la règle : « *actori incumbit probatio* » et qui est reprise dans la fameuse épître judiciaire de Umar ibn al Khattab à Abu Mussa al Ash'ari : *albayinatu ala man idda'a* « *البينة على من ادعى* »⁵⁵, n'est pas de désigner celui qui doit fournir l'effort concret et matériel de preuve, mais bien celui qui est chargé d'établir la conviction du juge et de ce fait supporter le risque de perdre le procès.

50 / M. FABRE-MAGNAN, Introduction générale au droit, puf, 1e .éd., 2009, p. 236.

51 / V. DEPADT-SEBAG, « Les conventions sur les preuves », acte colloque au sénat 13/14 février 2004, sous la direction de Catherine PUIGELIER, Economica, p. 21.

52 / Le concept de partie se comprend bien plus qu'il se définit, il apparaît de prime abord inséparable de la prétention, car un litige est né dès qu'une prétention juridique d'une personne se heurte à la prétention opposée d'une autre personne. La partie est donc une personne juridique qui fait valoir une prétention contestée et dont elle demande au juge la reconnaissance ou la confirmation.

53 / R. MOUGENOT, La preuve, Larcier, 1990, p. 65.

54 / P. MALAURIE, Les obligations, 5e .éd., Lextenso éditions, 2011, p. 36.

55 / Y. BEN ACHOUR, Introduction générale au droit, CPU, 2005, p. 50.

b - La charge de la preuve et la charge de l'allégation

Le terme « allégation » n'a nullement été défini par le législateur algérien ; en revanche il a été cité à l'article 296 du CP⁵⁶. Souvent utilisée au pluriel, l'allégation qu'avance une partie au soutien de sa prétention est constituée de faits construits, admissibles, pertinents, concluants et articulés les uns aux autres. L'allégation est aussi la déclaration d'un fait dont l'existence reste à prouver .C'est «*la nécessité, pour toute partie faisant valoir un droit subjectif en justice, d'alléguer sous peine d'être déboutée de ses prétentions, toutes les circonstances de faits répondant aux éléments générateurs de ce droit*»⁵⁷ . Il résulte que la preuve incombe à celui qui allègue un fait et non qui le nie et ce dernier n'est tenu à aucune obligation, alors que la preuve dans la réalisation du droit se ressent de son contexte et de son objet.

Concrètement, lors d'un procès, les parties s'opposent à travers des allégations succinctes dès lors que la charge de la preuve apparaît. Elle est attribuée au demandeur de l'allégation, mais ce n'est pas toujours le cas ; la présomption constitue une première exception à cette règle, car l'effet de cette dernière engendre le transfert de la charge de la preuve du demandeur de l'allégation au défendeur.

Pour bien comprendre la fine distinction entre la charge de la preuve et celle de l'allégation, il faudrait d'abord, selon MOTULSKY, déterminer quels sont, parmi les faits présentés par le demandeur, ceux qui présentent une importance pour la solution du litige ; car pour, justement, trancher un litige il est important de fixer et de filtrer les faits qui donneront lieu à l'application d'une règle de droit. La charge de l'allégation se définit donc, selon le même auteur comme étant : «*une nécessité pour toute partie faisant valoir un droit subjectif en justice d'alléguer sous peine d'être déboutée de sa prétention toutes les circonstances de fait répondant aux éléments générateurs de ce droit* »⁵⁸. En réalité elle consiste surtout à présenter des motifs réels et sérieux des faits allégués et ce, bien avant d'entrer en phase contentieuse. Partant de là, la charge

56/ L'article 296 dispose que : «*toute allégation ou imputation d'un fait qui porte atteinte à l'honneur ou à la considération des personnes ou du corps auquel le fait est imputé est une diffamation...* », Ordonnance n°66-156 du 8 juin 1966 portant code pénal, modifiée et complétée, JO n° 49.

57 /H. MOTULSKY, Le rôle respectif des parties dans l'allégation des faits, Etude du droit contemporain , Paris, Tome II, 1959, p. 855.

58 / H. MOTULSKY, Principes d'une réalisation méthodique du droit privé, thèse Lyon, 1947, p. 85.

de la preuve n'intervient qu'après que le demandeur ait satisfait à la charge de l'allégation et a su convaincre le juge que ses allégations peuvent produire un effet juridique.

Le juge examinera les allégations du demandeur, de cette action, une charge de l'allégation naîtra. Il s'agit de vérifier si l'allégation du demandeur suffit à faire écho aux éléments générateurs du droit réclamé ; ensuite viendra le tour de la charge de la preuve. La charge de l'allégation telle qu'elle est présentée exclut la participation du défendeur à ce stade du procès, ; cependant il est très fréquent que le défendeur conteste les faits et doit par conséquent supporter la charge de la contestation⁵⁹, il doit également nier de façon précise ses éléments générateurs.

Cette hypothèse est à notre sens très critiquable puisque le débat aurait une portée purement juridique et ferait appel à une connaissance de la loi que les parties ne possèdent pas ; en revanche, le défendeur peut, sans contester le principe juridique, soutenir que le droit qu'il allègue a disparu et là encore, ce débat reviendrait à parler de la charge de la preuve qui incombe à la partie qui conteste un fait, cela ne ferait que réduire la distinction existant entre les deux notions. Et bien que la doctrine ne soit pas entièrement unanime sur ce sujet, cette distinction reste importante puisqu'elle fait entièrement partie du procès, mais du point de vue des textes de loi, le législateur algérien ne l'a guère concrétisée, à l'opposé du législateur français qui dans l'article 6 du CPC dispose : « *à l'appui de leurs prétentions, les parties ont la charge d'alléguer les faits propres à les fonder* ».

En conclusion, bien que la charge de l'allégation ne soit une notion très distincte de la charge de la preuve, son mécanisme repose sur une série de preuves qui amène à établir un motif réel et sérieux. La recherche du bien-fondé de cette allégation enclencherait deux opérations séparées : un contrôle de l'acceptation des allégations, puis une série de preuves amenées sur la base de la charge de la preuve. A contrario, le procès ne se divise pas en deux phases : bien au contraire, il est essentiellement composé d'instructions et de jugements et le magistrat n'examine pas séparément les allégations et les preuves des demandeurs et des défendeurs.

59 /J. DEVEZE, Contribution à l'étude de la charge de la preuve en matière civile, thèse Toulouse, 1980, p. 33.

2 - Deux principes du droit à débattre

La charge de la preuve est une notion semblable à d'autres concepts, telles que la responsabilité ou même l'obligation. Attendu que celui qui est légalement ou contractuellement tenu d'une obligation particulière d'information doit apporter la preuve de l'exécution de cette obligation et réciproquement celui qui est en charge de prouver se doit obligatoirement d'accomplir cette tâche, la notion de charge de la preuve se confond souvent avec celle de l'obligation.

La responsabilité quant à elle repose sur un processus de preuve qui une fois établie entrainera un dédommagement établi par l'article 124 du CC. Dans chacune des dispositions relatives à la responsabilité (art.124 à 140 Ter) le code civil s'obstine à poser l'exigence d'un rapport de causalité ; cette recherche de la cause s'applique surtout à la responsabilité fondée sur le risque, une responsabilité qui, à notre sens, est le seul concept selon lequel on peut saisir sur le vif, le déplacement fréquent du fardeau de la preuve.

a - L'obligation du contribuable

Bien que la législation fiscale ait déterminé l'imposition des personnes physiques et morales⁶⁰, la distinction de l'ensemble des notions de contribuable, redevable et assujetti, permet de qualifier les personnes qui interviennent dans le processus d'imposition. Tout d'abord, il faut entendre, par personne imposable, le contribuable, c'est-à-dire la personne visée à titre principal par la décision d'imposition. Cette définition peut avoir une portée économique dans le sens où le contribuable peut être vu comme la personne qui supporte le poids du prélèvement, ce dernier devant être doté d'une protection. Ce statut protecteur est rendu nécessaire par le caractère exorbitant du droit fiscal et c'est tout un système juridique qui est posé : on citera en exemple l'article 78 de la Constitution par lequel les principes de légalité et d'égalité sont instaurés.

D'autres qualifications existent pour illustrer le rôle du contribuable ; l'assujetti réalise une opération entrant dans le champ d'application de l'imposition, alors que le redevable est celui qui

60/ Voir les articles 1 à 134 pour l'IRG et 135 à 167 pour l'IBS du code des impôts directes et taxes assimilés (CIDTA).

est soumis à l'impôt et qui doit le payer⁶¹. Parfois, ces deux notions se confondent. Il est aussi important de distinguer le redevable légal du redevable effectif. Le premier, aux yeux de la loi, doit s'acquitter de l'impôt mais par un jeu de répercussion (vente ou prestation de service) il parvient à la transférer au second qui supporte réellement et définitivement le poids de l'impôt ; l'exemple le plus souvent donné reste celui des impôts indirects et notamment l'impôt sur la consommation : alors que le redevable légal (commerçant) est chargé de récolter l'impôt celui qui le supporte réellement, est le consommateur (acheteur).

Le procédé de détermination du contribuable consiste surtout à désigner les personnes physiques ou morales appelées à supporter et/ou à verser l'impôt. Une analyse plus juridique du statut du contribuable révèle une obligation vis-à-vis de l'administration publique. Le contribuable est confiné dans une relation de contrainte et de soumission par cette obligation de payer l'impôt à l'Etat⁶², mais si ce dernier entre dans une négociation avec l'Administration fiscale sur l'application de l'impôt forfaitaire unique⁶³, il intègre alors une dimension quasi-contractuelle où il est présumé de bonne foi, car toutes ses obligations fiscales sont calculées et envisagées par l'Administration fiscale sur la base des déclarations du contribuable.

Le droit fiscal est fortement marqué par les prérogatives de la puissance publique. La participation du contribuable est un facteur important tout au long de la procédure d'imposition et cette image est favorisée par l'existence de plusieurs obligations ; le contribuable est tenu de déclarer ses revenus et tout autre élément nécessaire à la détermination de l'impôt, de tenir une

61/ « Les redevables d'une imposition sont les personnes, physiques ou morales, tenues de régler la dette fiscale au profit du Trésor public. Une distinction doit être faite entre les redevables principaux et les redevables solidairement tenus à l'exécution de l'obligation. Les redevables principaux, sont les personnes nommément désignés dans l'avis d'imposition

Les redevables solidaires : l'inexécution par les redevables principaux de leur obligation fiscale conduit à la mise en œuvre des mécanisme de solidarité prévus par la loi ... », J. LAMARQUE, O.NEGRIN et L.AYRAULT, Droit fiscal général ,LexisNexis, 2009,p. 513.

62 /Dans certaines situations le contribuable peut recourir à la justice pour l'annulation de l'imposition, comme en témoignent les arrêts du Conseil d'Etat suivants :

1-n°001675 du 19/02/2001, 3e chambre, non publié

2-n°002389 du 24/12/2001, 2e chambre, non publié

3-n° 004103 du 12/11/2001, 2e chambre, non publié

4-n°004427 du 18/02/2002, 2e chambre, non publié.

63/ Voir l'article 282 bis à 282 octies du code des impôts directes et taxes assimilés(CIDTA).

comptabilité probante justifiant sa déclaration⁶⁴, de même que la reconstitution de preuve constitue en soi une obligation.

L'obligation comptable s'impose à tous les revenus du contribuable et permet ainsi d'établir la base imposable. Elle a comme domaine privilégié le régime réel (art 17 à 20 CIDTA) qui contraint le contribuable à tenir une comptabilité régulière⁶⁵ ; ainsi l'obligation déclarative et la tenue de comptabilité permettent de mieux déceler ce lien existant entre obligation et charge de la preuve.

Le principe déclaratif fut inspiré fortement du système fiscal français, lequel a été instauré après la révolution porteuse du principe de remplacement de l'impôt par la contribution volontaire, un principe si cher à NECKER et à MIRABEAU⁶⁶. La déclaration contrôlée imposée au contribuable nécessite une participation active dans l'établissement de l'impôt, car c'est, au final le contribuable qui révélera sa base imposable. Il se verra imposé sur cette base qu'il a lui-même présentée. Par ailleurs, l'Administration fiscale dispose de moyens de contrôle qui lui permettent de pallier une éventuelle carence de la part du contribuable. En réalité tout le système fiscal algérien repose sur cette notion évoquée de manière succincte dans les différents codes fiscaux (art 11 du CPF, l'article 19 du code du timbre, mais aussi l'article 99 du CID). Le contribuable est tenu de souscrire toutes pièces ou tout document auprès des services des impôts comportant des éléments servant à établir ou à liquider l'impôt.

La déclaration contrôlée est un acte d'information exigé du contribuable qui a pour but de renseigner l'Administration fiscale sur les bases de calcul de l'impôt. En contrepartie l'Etat est dispensé d'apporter la preuve sauf cas de taxation d'office.

L'obligation, nait d'un texte ou d'un fait juridique doit être prouvée. De même, la preuve est considérée en droit procédural et devant les instances juridictionnelles comme une obligation nécessaire à l'aboutissement du procès et à la démonstration de la vérité⁶⁷, c'est alors qu'on

64 / Voir l'article 19 du code des procédures fiscales (CPF) et les articles 20,148 du CIDTA.

65 / العبد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، الجزائر، دار هومه للطباعة والنشر، الطبعة الثانية، 2006، ص 3.

66 / B.DALBIES, La preuve en matière fiscale, Thèse, Aix Marseille, 1992, p. 10.

67 / Le fondement même de la charge de la preuve repose sur l'obligation alors que la preuve de l'obligation (la charge de la preuve) repose sur le créancier, article 323 du CC appuyé de l'article 98, qui dit : « toute obligation est présumée avoir une cause licite, tant que le contraire n'est pas prouvé », ce texte n'est pas seul à affirmer cette relation, l'article 333 du code civil consacré à la preuve par témoin, démontre clairement que l'obligation ne peut exister sans la preuve,

constate que les deux notions -preuve et obligation- se complètent, se parachèvent et se rejoignent en un seul texte de loi, soit l'article 323 du code civil⁶⁸. Mais la preuve, dans son sens le plus strict, ne découle pas d'un acte ou d'un fait juridique comme c'est le cas pour les obligations ; c'est pour cette raison que ce rapport assez étroit ne doit pas être exagéré.

b - Une responsabilité fiscale à prouver

En principe on évoque la charge de la preuve chaque fois que nous tentons d'attribuer la responsabilité à une personne, c'est dans ce sens que le législateur algérien, dans l'article 124 du CC, énonce qu'une fois que la responsabilité est attribuée à une personne la réparation lui en incombe. On ne peut donc parler de responsabilité que si elle est prouvée ; de ce fait la preuve est un moyen de détermination de la responsabilité tout en prouvant le lien de causalité entre la faute et sa conséquence ; le fait reproché doit être la cause de l'atteinte subie par la victime c'est-à-dire du dommage ; cela sert à identifier les atteintes que le responsable va devoir prendre en charge⁶⁹ .

La responsabilité civile est étroitement liée à la charge⁷⁰ et ne peut être établie que si son fait générateur (faute, fait de la chose ou autrui) est démontré ; le code civil a conservé la notion de

et que la personne chargée de ramener cette preuve subit une certaine obligation. Dans la même idée si la preuve est libre entre commerçants selon l'article 30 du code du commerce, elle reste tout de même soumise à l'art 323 du CC qui incombe à celui qui réclame l'exécution d'une obligation d'en établir l'existence (l'article 1 du code de preuve égyptien, édicte la même règle, il est formulé comme suit :

"على الدائن إثبات الالتزام وعلى المدين إثبات التخلص منه".

Le législateur marocain dans l'art 399 du code d'obligations et contrats adopte la même notion).

68 / Voir l'arrêt de la cour suprême du 19/11/1990, revue judiciaire, n°1, 1992, p. 20 et s. Cet arrêt concerne l'obligation du juge de se référer aux articles 323 à 350 du code civil. Cette idée a été confirmée dans un arrêt de la cour suprême, chambre commerciale et maritime du 07/07/1992, revue judiciaire n°3, 1993, p. 164 et s.

Cette règle n'est pas absolue, d'autres articles peuvent traiter la charge de la preuve, prenons en exemple l'article 1047 du code de procédure civile et administrative qui dit : « *le tribunal arbitral procède lui même à l'administration de la preuve* », cette conception sera développée ultérieurement dans cette recherche.

69/ Cependant une exception à cette règle existe, c'est le cas d'un dommage occasionné par le fait de personnes ou d'animaux ou de choses qui sont sous la responsabilité d'une personne, une telle responsabilité serait difficilement décelable et l'apport de sa preuve l'ait encore d'avantage, c'est pourquoi le législateur algérien à travers de nombreux articles est venu soutenir cette idée, c'est notamment le cas des articles 136, 138 et 139 ; ou 140 du CC dans le quel est dit : « *celui qui détient, à un titre quelconque, tout ou partie de l'immeuble ou des biens mobiliers, dans lesquels un incendie a pris naissance, n'est responsable, vis-à-vis, des tiers des dommages causés par cette incendie, que s'il est prouvé que l'incendie, doit être imputé à sa faute ou à la faute des personnes dont il est responsable ...* ». Là encore on constate l'existence d'une présomption (légale) car sur le plan pratique une telle preuve serait difficile à fournir par la victime, la faute d'entretien ou de surveillance dans ce cas de figure n'est pas directement attribuée au détenteur de l'immeuble ou des personnes dont il est responsable, à moins qu'elle soit prouvée.

70 /On entend par responsabilité civile celle édictée à l'article 124 du CC.

faute comme base fondamentale de la responsabilité délictuelle ; en conséquence de cela, le simple fait de se plaindre d'avoir été lésé par le fait d'autrui doit impérativement être prouvé.

En application de la notion théorique que nous venons de traiter au contentieux fiscal, la responsabilité de l'Administration fiscale apparaît dans la faute. En effet, comme toute administration, le fisc peut engager sa responsabilité suite à une faute commise par ses agents. Le contribuable affirme l'existence d'une faute commise par le service d'assiette et c'est au juge administratif de statuer. La question la plus pertinente, à notre sens, est de savoir si le contribuable algérien est en mesure de demander la réparation du préjudice commis à son encontre.

B - notions qui appartiennent à la charge de la preuve

« *Prouver, c'est de la part de l'une des parties, soumettre au juge saisi d'une contestation, des éléments de conviction propres à justifier la vérité d'un fait qu'elle allègue et que l'autre partie dénie* »⁷¹. Cette présentation situe la preuve au carrefour du fond de la procédure car, devant l'instance, le juge cherche à avoir une vision aussi complète et exacte que possible des faits intéressant le litige⁷².

La preuve est abordée sous trois aspects : l'élément de conviction, la production des faits devant le juge et le résultat de cette démonstration⁷³. Toutefois, il serait préférable de n'en garder que deux ; en l'occurrence qui doit produire la preuve et quels sont les moyens utilisés pour y parvenir ? Ces deux questions confirment la forte présence de la charge de la preuve. Celle-ci est à notre sens une composante importante de la preuve, elle en est sa contribution subjective.

La charge de la preuve consiste avant tout à désigner celui qui devant l'administration ou dans le procès doit apporter la preuve ; c'est alors que le renversement de la charge et la présomption

71/AUBRY et RAU, Cours de droit civil français, XII, Imprimerie et librairie générale de jurisprudence, Paris, 1897-1922, § 749.

72 / Il serait intéressant de parler d'une certaine doctrine qui considère que la vérité est inévitablement affectée par un jugement de valeur. Au sens de ses auteurs il serait de l'ordre de l'illusion d'aspirer à une vérité absolue puisque l'interprétation de la preuve passe par le juge qui est souvent considéré comme filtre humain, c'est d'ailleurs dans ce sens que les civilistes parlent de vraisemblance ou de probabilité, mais ne s'aventurent certainement pas à parler d'une vérité absolue ou d'une réalité objective.

73 / A. BERGEAUD, Le droit à la preuve, L.G.D.J, 2010, p. 3.

apparaissent comme une nécessité à l'étude de la preuve en général et de la preuve fiscale tout particulièrement puisqu'il influe fortement sur cette attribution comme il va être démontré.

1 - le jeu de la présomption

L'étude de la charge de la preuve et du risque l'accompagnant a démontré que dans certaines situations, il se révèle très délicat et même impossible pour celui qui invoque une prétention devant les instances juridictionnelles, de déterminer les différents procédés susceptibles d'être mis en œuvre pour établir la réalité d'une situation et consacrer l'existence d'un droit. Le demandeur du droit qui allègue un fait -et non qui intente un procès⁷⁴ - se retrouve pour des raisons externes dans l'incapacité de produire la preuve. Devant pareilles circonstances, la loi protège le demandeur par une série de textes lui épargnant l'apport quasi impossible de cette preuve⁷⁵.

Découlant du mot latin *presumptio*, qui se traduit par : « l'idée de conception première d'anticipation », la présomption répond à la loi des probabilités, car si un fait se réalise il entrainera automatiquement la réalisation d'un autre : l'exemple le plus donné en la matière reste celui de la naissance d'un enfant d'une femme mariée, par présomption, le mari est le père de l'enfant⁷⁶.

Devant l'instance, le juge utilise les présomptions (légales ou de fait⁷⁷) pour renverser la charge de la preuve. Cet outil est encore plus important lorsqu'on est devant une preuve impossible à

74 /Notons que les termes demandeur et défendeur sont eux-mêmes polysémique, leur sens varie selon le rattachement à l'allégation ou à l'instance ;le demandeur à l'instance et le plaignant alors que le demandeur de l'allégation est la personne qui allègue un fait .J.NGAMBI, La preuve dans le règlement des différends de l'OMC ,Bruylant ,2010 , p. 35.

75 /حسين بن شيخ اث ملويا، مبادئ الإثبات في المنازعات الإدارية، دار هومه، 2004، ص 24.

76 /Voir l'article 40 du CC.

77 / Présomption : « conséquence que la loi ou le juge tire d'un fait connu (p.ex.la date de naissance ou celle du mariage)à un fait inconnu et dont l'existence est rendue difficile ou impossible à établir directement ,à charge de rapporter la preuve plus facile du fait connu, le terme désigne à la fois la démarche inductive de celui (législateur ou juge) qui pose ou admet la présomption et la preuve qui en résulte », définition empruntée au Vocabulaire juridique, Gérard CORNU,10e .éd.,2014,p. 795.

1-La présomption légale, comme son nom l'indique découle d'un texte de loi et comme il est bien connu de chacun, le texte de loi dans la hiérarchie des normes juridique acquière une place importante car il émane d'organes officiels et par sa formule explicite comporte une certaine sécurité juridique ,les présomptions légales permettent donc de déduire une vérité de l'existence d'un autre fait et attribue la charge de la preuve à l'un des plaideurs , elle offre par conséquent au demandeur l'avantage et la sécurité nécessaire en le dispensant de produire la preuve , mais en revanche elle charge

produire. Face aux difficultés d'apport de preuve, le juge administratif peut, par moyen de présomptions, tempérer la rigidité de la règle d'attribution de la charge de la preuve. Ces présomptions peuvent être des présomptions créées par lui pour soulager la partie qui est en difficulté - le contribuable en l'occurrence- car le contentieux fiscal reste en soi un contentieux régit par les règles propres à l'Administration fiscale laquelle est dotée des prérogatives de la force publique.

De prime abord, on peut penser que les présomptions n'interviennent que pour aider le contribuable en mal de production de preuve, mais la plupart des textes fiscaux tendent à renforcer la lutte contre la fraude et l'évasion fiscale⁷⁸. Partant de ce principe, le législateur va en faveur d'un durcissement par la présomption. Ce durcissement aura comme effet de faire supporter le fardeau de la preuve au contribuable, mais pour confirmer cette hypothèse, une analyse de la législation fiscale algérienne s'impose :

l'autre partie du fardeau de la preuve. Cependant, par souci d'équité le législateur algérien dans l'article 337 du CC, permet l'apport de la preuve contraire qui tendra à atténuer l'effet de la présomption légale et de ce fait renversé la charge de la preuve (citons à titre d'exemple, la présomption d'innocence en droit pénal, la présomption de légalité de la chose décidée par l'administration et qui facilite l'exercice de la fonction publique ou la présomption de bonne foi de l'article 824 du CC). On citera en exemple aussi les articles 98,138 et 329 du CC dans lequel il est dit : « ...si l'original déposé au bureau d'expédition a été signé par son expéditeur; la reproduction est, jusqu'à preuve du contraire, présumée conforme à l'originale... ». La portée des présomptions légales varie selon la nature de ces présomptions, il faut retenir les présomptions simples qui acceptent la preuve contraire et les présomptions absolues ou irréfragables qui se bornent à réfuter toutes preuves, c'est le cas notamment de la présomption d'autorité de la chose jugée, cette règle est d'ailleurs édictée par l'article 338 du CC. Ainsi concrétiser par l'article 337 du CC, la présomption légale est un procédé qui partant d'un fait connu, permet de faire un choix parmi les hypothèses exposées pour en retenir la plus probable, certains même voient que ces présomptions tracent au juge la voie à suivre dans la production de la preuve, alors que certains auteurs au contraire voient dans la présomption légale un simple mode de preuve mais pas un déplacement de la charge de la preuve. Elle reste une production de la preuve et non une charge de celle-ci.

2-La présomption de fait, c'est la présomption que le juge induit librement d'un fait pour former sa conviction,; en d'autres termes : « *le juge induit librement les faits dont la preuve est recherchée mais n'est pas directement obtenue* » (J-L. BERGEL, Théorie générale du droit, 5e éd., Dalloz, 2012, p. 332.) ,le juge ne s'en sert donc que pour forger sa conviction pour la découverte de la vérité, cette présomption n'est pas absolue elle reste conditionnée par la loi, en effet l'article 340 du CC, limite le champ d'application de cette présomption que dans le cas où la loi admet la preuve par témoin, de ce fait la présomption de fait n'est qu'un simple mode de preuve, elle repose sur la découverte de faits probables à partir d'indices déjà connus (l'exemple le plus fréquent en la matière est la longueur des traces de freinages dont on peut conclure à la vitesse du véhicule).

La présomption de fait ne peut être quantifiée et limitée au nombre de textes de loi comme est le cas pour la présomption légale. Le juge jouit d'une liberté limitée. Les présomptions de fait n'ont donc pas une application générale.

78 / مراد ناصر، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، دار قرطبة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2004، ص 6.

a - Code des impôts directs et taxes assimilées

À la lecture du code des impôts directs et taxes assimilées, on relève quelques rares articles portant la notion de présomption mais qui ne sont pas pour autant négligeables :

Par l'article 87 alinéa 2 § 3 du CIDTA la présomption est relative à l'IBS et à la territorialité de l'impôt pour les sociétés exerçant à la fois en Algérie et dans d'autres pays⁷⁹, le bénéfice est présumé réalisé en Algérie au prorata des opérations effectuées. Cette présomption est au bénéfice de l'Administration fiscale qui n'a comme objectif que de couvrir les dépenses publiques par le biais d'impositions diverses. Elle suppose l'obligation d'imposition en Algérie et de ce fait réduit le risque d'évasion fiscale⁸⁰.

L'article 137 du même code sous la section territorialité de l'impôt appuie fortement cette idée et selon laquelle dès qu'une activité est exercée en Algérie, une présomption d'imposition locale est admise. Dans cet exemple on distingue clairement l'avantage donné à l'Administration fiscale.

L'article 377 DU CIDTA énonce la théorie de l'apparence ; le recouvrement des biens appartenant à l'un des conjoints redevable est présumé avoir été acquis à titre onéreux depuis le mariage avec les autres appartenant au conjoint redevable. Il convient alors au mari ou à la femme, qui conteste cette saisie des biens, de prouver le contraire, c'est à dire que le bien en question a été acheté hors période du mariage.

Cette idée se confronte à l'article 7 du CC et dans lequel la séparation du patrimoine entre époux y est consacrée. De là, le recouvrement d'un impôt par la saisie d'un bien acquis pendant la période du mariage n'a pas lieu d'être, que si la condition de l'article 8 du CC se réalise, c'est-à-dire que la femme commerçante s'oblige personnellement par les actes qu'elle fait pour les besoins de son commerce. Cette hypothèse est d'ailleurs confirmée à l'alinéa 2 du même

79 / L'article s'énonce comme suit : « Pour les entreprises exerçant leur activité à la fois en Algérie et à l'étranger, le bénéfice est présumé être réalisé en Algérie au prorata des opérations de production ou, à défaut, des ventes réalisées en Algérie ».

80 / محمد طالبي، الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري الفترة 1995-1999، رسالة ماجستير غير منشورة كلية الاقتصاد وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2001/2002، ص 54.

article : «*Les actes à titre onéreux par lesquels elle dispose de ses biens personnels pour les besoins de son commerce, ont leur entier effet à l'égard des tiers* »⁸¹.

Dans cet article la présomption est en faveur de l'Administration fiscale, elle lui facilite le recouvrement en supposant l'appartenance des biens (obtenus pendant le mariage) au conjoint redevable, la contestation de ce dernier lui fait supporter le fardeau de la preuve, là encore la lutte contre la fraude prime.

b - Code de l'enregistrement

Dans le domaine de l'enregistrement, les présomptions notamment par la propriété apparente, tendent à faciliter le travail de l'Administration fiscale ; cette hypothèse est confirmée dans différents articles :

Dans l'article 32 §1^{er} il est mentionné que pour le paiement des droits de mutations (suite à un décès), la valeur du bien est présumée déterminée, sauf preuve contraire, le montant du bien est déterminé -selon le même article- de différentes manières ; par le prix exprimé dans l'acte de vente, par l'estimation contenue dans les inventaires ou par la simple déclaration des parties. L'article 32 facilite la tâche de l'Administration fiscale quant à la recherche du prix du bien, il appartient aux contestants d'apporter la preuve contraire (ces autres peuvent être les héritiers ou toute autre personne ayant intérêt) et de ce fait, renverser la présomption.

En matière de droit de succession, l'article 32 du CE énonce la valeur des biens meublant et qui ne peut être inférieure à 10% des autres valeurs mobilières et immobilières de succession. Cette présomption d'existence favorise l'Administration fiscale et lui épargne le poids de la preuve.

Souvent l'Administration fiscale est dispensée de fournir la preuve contraire relative à l'existence de la mutation et c'est tout naturellement au contribuable d'apporter la preuve contraire, mais dans l'article 46 du CE, le législateur présente une présomption de propriété concernant les titres faisant l'objet de compte collectifs ; ces derniers sont présumés appartenir conjointement aux déposants et aux dépendants.

81 / Il va de soi que pour l'application de la présomption citée à l'article 377, il faut que l'époux redevable s'oblige personnellement pour l'intérêt de son activité.

Cette présomption légale accepte toutefois la preuve contraire dont la charge est partagée entre l'Administration fiscale et le contribuable. Nous constatons alors que la présomption n'est plus à l'avantage exclusif du fisc. Le renversement de la présomption sera au bénéfice de la partie qui produira le plus de preuves. On revient là au principe du contradictoire.

En conclusion, les garanties accordées aux contribuables convergent avec la nécessité de lutter contre la fraude et l'évasion fiscale⁸² : le législateur a privilégié en quelques articles l'Administration fiscale. Dans ce cas, la présomption légale simple risque de se transformer en présomption irréfragable⁸³ : il convient au juge de rendre la répartition de la charge de la preuve moins rigide.

Le Professeur DE LA MARDIERE met en exergue ce principe⁸⁴ : selon l'auteur il revient à l'Administration fiscale de prouver que les conditions de la présomption sont réunies ; si elle y parvient, c'est au contribuable que revient la tâche de renverser la dite présomption. Bien évidemment appuyé par la jurisprudence, le poids de la preuve qui pèse sur le contribuable est allégé. Le contribuable trouve un soutien dans l'office du juge.

2 - Conséquence du jeu de la présomption: Le renversement ou pas de la charge de la preuve

En règle générale, c'est au demandeur d'apporter la preuve d'un droit qu'il réclame, mais dans de nombreuses situations le juge se détourne explicitement des règles traditionnelles de dévolution de la charge de la preuve, en considérant que celle-ci appartient principalement à celui qui est le plus apte à prouver les éléments litigieux, car il est le seul à avoir l'information. En principe les règles relatives à la charge de la preuve sont d'origines législatives mais aussi jurisprudentielles. Dresser une liste exhaustive de ces règles et l'imposer à chacun seraient fortement décommandé ; c'est pourquoi la simple étude juridique du mécanisme du renversement de la charge de la preuve serait utile à la recherche que nous comptons entreprendre.

82 / عرفه غازي حسين عناية، "محاولة الممول التخلص من الضريبة، وعدم الالتزام القانوني بأدائها"، النظام الضريبي في الفكر المالي الإسلامي، مؤسسة شباب الجامعة، 2006، ص 340.

83/J. MOLINIER, « La preuve en droit fiscal français », Revue juridique et politique -indépendance et coopération, IDEF, XVIIème, Bruxelles, EDIENA,31/09 au 6/10 /1984.

84 /Ch.DE LAMARDIERE, La preuve en droit fiscal, Litec, 2009, p. 56.

L'attribution de la charge de la preuve est souvent déterminante pour l'issue d'un procès. Il est d'ailleurs très pénible pour l'une ou l'autre des parties de démontrer l'erreur de l'autre et c'est pourquoi le renversement de la charge de la preuve issue de la présomption est souvent considéré comme un répit pour la partie déchargée de ce fardeau. La charge de la preuve est régie par le mécanisme de l'alternance : c'est le demandeur qui supporte en premier la charge de la preuve ; le renversement de celle-ci est lié à la notion de présomption. Les articles 337 à 340 du CC reflètent parfaitement cette idée.

Pour les présomptions de fait, on retient l'absence de texte de loi. Peut-on alors prétendre que l'appréciation du juge est conditionnée? Le législateur français affirme cette théorie dans l'article 1353 comme suit : « *Les présomptions qui ne sont point établies par la loi sont abandonnées aux lumières et à la prudence du magistrat qui ne doit admettre que des présomptions graves précises et concordantes...* ».

En conclusion, le renversement de la charge de la preuve a deux modes très distincts. Le premier, souvent qualifié de naturel, résulte de la satisfaction de la preuve c'est-à-dire de la capacité qu'a le demandeur de satisfaire la conviction du juge par la preuve apportée. Ce combat prendra fin lorsque l'une des parties cessera de répondre aux exigences de la charge de la preuve. Le second mode est celui du mécanisme de la présomption et prévoit une dispense du demandeur quant à l'apport de la preuve. Cette dispense, bien sûr, ne concerne que certains objets de la preuve et devient une dérogation au principe sur lequel repose la charge de la preuve.

Paragraphe 2 : La charge de la preuve en droit civil et administratif

Supposons que les règles de preuve en droit fiscal se présentent sous un jour particulier, l'étude de sa conception générale en droit commun ainsi que les différentes ambiguïtés auxquelles elle pourrait être confrontée est plus que nécessaire. Considérant que le droit fiscal est une branche du droit public et que le droit civil est le père fondateur de tous les droits, un corollaire est disposé tout au long de la recherche.

La charge de la preuve est certainement le point le plus épineux du contrôle fiscal, il semble alors utile de rappeler brièvement les principales règles juridiques applicables à la charge de la preuve.

Les principes découlant du droit commun ou même du droit administratif peuvent, en amont et en aval, permettre de démontrer le rattachement de fond existant entre ces droits.

A - Contribution civile à la charge de la preuve

Une approche purement civile aidera à tracer une ligne de démarcation entre le droit civil représentant et garant des droits communs et le droit fiscal, l'essence même de notre étude. La solution de nombreux litiges notamment fiscaux dépend du fondement attribué au principe exprimé dans le code civil tout en gardant le particularisme de la matière fiscale. Nous n'engagerons pas ici des développements poussés et qui nécessiteraient une étude spéciale, il convient donc de rester dans les limites que nous nous sommes tracées, car il serait téméraire d'aborder un thème sur lequel de profondes idées ont été déjà données.

Partons du principe de l'ordalie en preuve rationnelle⁸⁵ (car la science et la raison vont de pair) et qui a trouvé son essor en époque moderne. Fortement inspiré du droit musulman, notamment pour la preuve écrite, testimoniale ou même du serment, la confluence des règles de fond et de procédure est particulièrement sensible dans la charge de la preuve. Le droit civil algérien tend à traiter cette question à l'article 323 du CC et dans lequel est dit : « *Le créancier doit apporter la preuve de l'obligation et le débiteur, celle de sa libération* »⁸⁶. Cet article a une portée générale et révèle deux idées majeures ; le principe selon lequel la charge de la preuve pèserait sur le demandeur et les exceptions à cette règle⁸⁷.

85 /L'ordalie était une forme de procédure en justice d'origine religieuse, disparue avec l'avènement du droit savant à l'époque romaine. Elle n'en reste pas moins un véritable procédé pionnier en matière de preuve. J-P. LEVY « Coup d'œil d'ensemble sur l'histoire de la preuve », Revue juridique et politique, la preuve devant le juge , XVIIe congrès de l'I.D.E.F, Bruxelles-Luxembourg, 31 septembre-6octobre 1984,p. 570.

86 /Ordonnance n°75-58, du 26 septembre1975, portant code civil, modifiée et complétée, JO n°78.

87 /Voir arrêt de la Cour suprême, chambre administrative, datant du 19/01/1997, affaire opposant un particulier au président de l'APC de la commune de Ain asafir, Batna, Revue judiciaire n°2-1997,p 144. L'affaire concerne un acte de donation d'un particulier d'une parcelle de terrain à la commune, sur lequel a été bâtie une école et qui par la suite a été fermé. Les ayant droit réclament la restitution du bien en donation , de ce fait il leur incombent de prouver leur allégations, ce principe est confirmé dans l'arrêt du Conseil d'Etat ,4e chambre, du 31/05/1999, affaire opposant un particulier contre le wali de Sétif (arrêt non publié) et l'arrêt du Conseil d'Etat, 4e chambre, du 25/10/1999,affaire opposant entreprise de travaux de l'est Constantine contre Wilaya de Mila et la direction de l'éducation de la Wilaya de Mila (arrêt non publié) ,l'affaire concerne la facturation d'un contrat de marché publique, in :

لحسين بن شيخ أث ملويا،مبادئ الإثبات في المنازعات الإدارية،دار هومه، 2004،ص 88.

1 - L'adage Actori incumbit probatio

La preuve ne concerne pas que les actions en justice, mais c'est tout de même à l'occasion d'un conflit levé devant les instances juridictionnelles que les règles de la preuve trouvent leurs applications, particulièrement la règle de la charge de la preuve qui permet de déterminer la personne en charge de prouver. En matière civile le juge a comme mission d'arbitrer les diverses preuves apportées ; c'est là que la règle de répartition de la charge de la preuve apparaît et que le principe du demandeur chargé par le poids de la preuve émerge.

La preuve consiste à démontrer que le fait allégué est avéré : seuls les faits doivent donc être prouvés. Les plaideurs ne manqueront pas de présenter au juge les arguments de droit favorable à leur thèse, en revanche ils n'auront pas à prouver l'existence ou la portée de la règle de droit ; c'est au juge qu'il appartient de dire le droit et par conséquent c'est à lui que revient la tâche ardue d'attribuer le rôle de chacun de faire la preuve d'un acte juridique ou d'un fait juridique et ce, par des moyens préalablement instaurés par la loi.

Il est aussi logique que celui qui se réclame d'une situation normale n'ait pas à rapporter la preuve de son existence⁸⁸. Ce principe doit être maintenu jusqu'à ce que l'adversaire conteste cette situation et veuille l'inverser ou la changer⁸⁹. La charge de la preuve présente donc un intérêt majeur dans un système accusatoire tel qu'est appliqué au droit civil (ou même commercial).

88 / كريم لحرش، المنازعات الضريبية في القانون المغربي، سلسلة اللامركزية والإدارة الترايبية، طوب بريس، الرباط، 2013، ص 115.
89 / Comme conséquence du principe selon lequel le défendeur n'est tenu d'aucune preuve, il résulte que ce dernier n'est pas dans l'obligation de communiquer des preuves à son adversaire sous prétexte que ce dernier doit justifier ses allégations par celle –ci, cette règle n'est pas un obstacle aux articles 70 à 74 du CPCA, qui réglementent la communication des preuves écrites, c'est notamment le cas de l'article 73 qui dit : « *le juge peut ordonner, à la demande d'une partie, la délivrance d'une expédition ou la production d'un acte authentique ou seing privé, ou la production de toute pièce détenue par un tiers, même si elle n'a pas été partie à l'acte* », cette notion comporte néanmoins deux extensions :

1-En droit commercial, conformément à l'article 13 et 15 du CCom, relatives à la tenue des livres de commerce et de leur admissibilité comme preuve entre les parties et devant le juge ; les livres de commerce peuvent être admis à faire preuve tant pour ceux qu'ils les ont produits que contre eux. Cette exception de communication de preuves reste relative aux affaires de succession, de partage de société et en cas de faillite à condition de ne pas diviser le contenu et d'en écarter ce qui est contraire aux prétentions.

2-La deuxième exception concerne les titres qui sont en copropriété entre les parties, ils leur appartiennent de puiser dans ce titre et d'en tirer les renseignements nécessaires et utiles pour prouver (article 776 du CC). La règle de l'indivisibilité de la preuve pourrait aussi être imaginée dans ce cas de figure.

La détermination du système accusatoire ou inquisitoire dépend du rôle que joue le juge dans le conflit⁹⁰. Dans le procès pénal le juge d'instruction a un rôle très actif dans la recherche de la preuve de fait⁹¹ : il doit rechercher les preuves afin de charger ou décharger les personnes poursuivies. Dans ce cas de figure on est devant un procès de type inquisitoire⁹², alors que dans un procès civil le juge se limite à arbitrer les adversaires ; il leur laisse le soin d'introduire l'instance, d'y mettre fin et d'en diriger le déroulement par le dynamisme d'apport de preuve, là où on est confronté à un procès accusatoire.

Le juge est un arbitre impartial, il ne peut inverser la charge de la preuve telle que la loi le prévoit mais peut diminuer le risque de défaillance auxquels pourraient s'exposer l'une des parties notamment concernant le dépassement de droit ou d'apport de preuve frauduleuse. Ce système accusatoire a progressivement évolué vers l'inquisitoire : le juge peut ordonner d'office toute mesure d'instruction, expertise ou enquête. Cette hypothèse est soutenue par le législateur algérien dans l'article 75 du CPCA⁹³.

Le droit détermine, dans le cadre d'un conflit, sur qui repose la charge de la preuve. Cette importance est attestée par le nombre de litiges portés devant les juridictions chaque année⁹⁴, un principe consacré par la célèbre formule latine « *Actori incumbit probatio* », signifiant que la charge de la preuve incombe au demandeur⁹⁵ (cette notion doit être comprise au sens large c'est-à-dire de celui qui présente une allégation et non au sens procédural de celui qui demande l'instance). Ce dernier figure aux articles 98 et 323 du CC. C'est à celui qui conteste l'existence d'une autre cause licite de l'obligation d'en apporter la preuve. Par exemple, le contractant qui réclame à l'autre partie le paiement, doit par l'article 323 du CC, prouver l'existence du contrat, preuve faite, celui qui prétend avoir payé doit démontrer le paiement et par conséquent l'exécution de l'obligation.

52/ لحسين بن شيخ أث ملويا، مبادئ الإثبات في المنازعات الإدارية، دار هومه، 2004، ص 25.
91 / Voir l'article 78 de la loi n° 05-01 du 6 février 2005, relative à la prévention et à la lutte contre le blanchiment d'argent et le financement du terrorisme, modifiée et complétée, JO n° 11

92 / بغدادي مولاي ملياني، الإجراءات الجزائية في التشريع الجزائري، المؤسسة الوطنية للكتاب، الجزائر، 1992، ص 369.
93/ Il est dit : «Le juge peut à la demande des parties, ou d'office, ordonner verbalement ou par écrit, toute mesure d'instruction permise par la loi ». Voir également les articles de 75 à 81 de la loi n°08-09 du 25/02/2008, portant code de procédure civile et administrative, JO n°21.

Voir aussi l'arrêt de la cour suprême, chambre civile du 15/05/1994, revue judiciaire, n°2, 1995, p85 et s.

94 / لشعب محفوظ، المسؤولية في القانون الإداري، ديوان المطبوعات الإدارية، 1994، ص 68.
95 / سعاد بنور، العمل القضائي في المادة الجبائية، دار القلم للطباعة والنشر والتوزيع، الرباط، الطبعة الأولى، 2003، ص 143.

La règle est simple : la charge de la preuve incombe au demandeur ; la revendication d'un droit est souvent suivie d'apport de preuve. Bien que l'énoncé de l'article 323 ne soit pas très clair quant à qui doit commencer la procédure, en d'autres termes qui doit porter le litige devant les instances juridictionnelles.

C'est au créancier d'apporter la preuve puis s'en suit un renversement de preuve à la faveur de ce dernier en transférant ce fardeau sur le débiteur qui doit apporter la preuve du paiement⁹⁶. Cette réciprocité est importante dans la mesure où elle ne conditionne pas une partie de l'initiative de la justice mais converge vers le principe que c'est à celui qui invoque un droit de le prouver. Cette formulation est encore plus approximative si on prend en exemple le contrat de vente car qui du vendeur ou de l'acheteur doit prouver la livraison et ce, en l'absence de convention particulière? Qui de l'apprenant ou de l'apprenti doit produire la preuve de l'administration ou non de l'information ?⁹⁷ . Le raisonnement varie selon la situation. Le passage du rôle de demandeur à celui de défenseur est très fréquent dans une procédure où il est souvent artificiel de dissocier le droit du fait. Sous cet aspect, la règle du fardeau de la preuve paraît moins claire.

Telles sont les conséquences de ce principe. En effet le juge par manque de preuve (mais pas complètement dénué de preuve) autorise à déférer le serment décisoire. C'est le cas des articles 348 et 350 du CC. Cette exception n'est pas la seule .Elle s'étend aux présomptions légales ou de faits.

96 / Ce texte concerne la charge de la preuve et son renversement. La formule aussi limpide soit elle reste néanmoins ambiguës car on fait le tour du droit comparé notamment français dans l'article 1315 du CC français il est dit : « *Celui qui réclame l'exécution d'une obligation doit la prouver réciproquement, celui qui se prétend libéré doit justifier le paiement ou le fait qui a produit l'extinction de son obligation* » . L'article 9 du code de procédure civile français s'énonce également comme suit : « *il incombe à chaque partie de prouver conformément à la loi les faits nécessaires au succès de sa prétention* ».

97 / L'obligation de l'acheteur de payer le prix, dépend de la livraison complète faite par le vendeur, de ce fait c'est à ce dernier qu'appartient la lourde tâche de prouver. Dans le second exemple l'objet de la transaction est immatériel, et comme l'apprenant est censé être rémunéré dès l'exécution de son obligation, c'est donc à lui que revient la charge de la preuve. D'un autre côté le fardeau de la preuve doit peser sur celui qui perturbe une apparence, ou une situation de fait ,c'est d'ailleurs dans cette optique que le législateur en matière de nationalité incombe la preuve à celui qui la conteste (art 31 du CC). Cette règle est consacrée à l'article 823 du CC et dans lequel il est dit : « *Le possesseur d'un droit est présumé en être titulaire jusqu'à preuve contraire* ».

2 - Principe : nul ne peut fabriquer sa propre preuve

La preuve ne peut résulter que d'éléments extérieurs à celui qui la produit car dans ce cas il ne s'agirait que de simples affirmations qui n'auraient aucune valeur probante. Un commerçant ne peut établir une facture pour prouver l'existence d'un contrat d'achat, de même qu'un simple particulier ne peut créer un document dans le but d'incomber une autre partie d'une obligation. Toutefois cette règle n'est pas applicable à la preuve des faits juridiques. Le montant de la consommation d'eau ou d'électricité constitue une présomption de l'existence et du montant de la créance, le consommateur peut ultérieurement apporter la preuve contraire.

L'exception existe en droit commercial à l'article 30, qui consacre la liberté de la preuve. Ce principe de liberté se justifie traditionnellement par les besoins de souplesse et de rapidité propre à l'activité commerciale. La preuve peut s'administrer par tout moyen même par témoignage. L'article 330 du CC, fait exception à la règle dans son alinéa 2⁹⁸. Cet article a une double portée ; celle d'accorder aux commerçants l'usage des livres de commerce comme moyen de preuve, mais aussi la possibilité de les retourner contre eux⁹⁹. Le législateur algérien approuve donc l'usage de la preuve contre soi à condition qu'elle ne soit pas fractionnée dans le but d'une sélection avantageuse.

B - Le mécanisme de la charge de la preuve en droit administratif

La preuve fiscale apparaît lors d'un litige opposant l'Administration fiscale au contribuable ; le conflit oppose le contribuable à une puissance publique, l'application de la charge de la preuve et notamment la règle *Actori incumbit probatio* en droit administratif peut soulever quelques points car le droit administratif, garant du droit public et jouissant de ses prérogatives, crée indéniablement un déséquilibre dans l'attribution de la charge de preuve.

98 / Il est dit : « *Les livres de commerçants font foi contre eux* ».

99 / L'article s'énonce comme suit: « *...Mais si ces livres sont régulièrement tenus, la personne qui veut en tirer une preuve à son appui n'est pas admise à en diviser le contenu et à en écarter ce qui est contraire à ses prétentions* ».

Attendu que l'administré est en position de demandeur devant les instances juridictionnelles, l'administration est en position avantageuse, dès lors qu'elle ne doit pas prouver ses allégations. La question de l'intervention du juge administratif et de l'assouplissement de ce type de contentieux se pose¹⁰⁰.

Devant les juridictions administratives deux facteurs influent sur la charge de la preuve ; d'un côté les parties et de l'autre le caractère inquisitoire du procès.

1 -Les sujets du droit à la preuve

La notion de « partie à l'instance » recouvre dans le vocabulaire juridique un sens assez étroit et inspiré du droit civil : « *réservée aux personnes qui revendiquent judiciairement la reconnaissance ou la protection d'un droit subjectif contesté, droit réel ou de créance* »¹⁰¹. Cette définition peut être associée au contentieux administratif mais reste incomplète dans la mesure où le recours, pour excès de pouvoir connu en droit administratif, est un recours objectif, qui ne met en avant aucun droit subjectif (le droit subjectif est un droit né de la loi et d'un acte juridique subséquent).

L'administration se comporte en défenseur, elle soutient la légalité de ses décisions lorsqu'elles sont contestées. Cela a comme conséquence la soumission de l'administration aux exigences du principe du contradictoire dès le début de l'instance¹⁰².

De manière générale, dans le contentieux administratif, le demandeur est presque toujours l'administré et ce en raison de la règle de la décision préalable, une règle qui implique la présomption de légalité, de sincérité et d'efficience des décisions administratives. L'une des prérogatives de l'Administration fiscale est le pouvoir décisionnel ; en d'autres termes l'administration a le pouvoir de prendre des décisions exécutoires à l'encontre des administrés qu'ils soient individuels ou collectifs. Ces derniers contestent bien souvent ces décisions

100 /Concernant la compétence juridictionnelle administrative, voir les articles 800-801-802 du CPCA.

101/P. PACTET, Essai d'une théorie de la preuve devant la juridiction administrative, A.PEDONE, Paris, 1952, p. 12.

102 /En principe le requérant a l'obligation de recourir à un avocat, cette condition est apportée dans l'article 815 du CPCA, quant à l'Etat et les personnes morales citées à l'article 800 du même code, l'article 827 les dispense de cette obligation.

exécutoires qui font foi jusqu'à preuve du contraire « obéir d'abord, réclamer ensuite ». Cette contestation commence au stade administratif (obligatoire en droit fiscal) et se prolonge devant le tribunal administratif et par conséquent devant un juge administratif¹⁰³.

L'administration occupe la place de défendeur face à un administré supportant le fardeau de la preuve. Il conteste un acte juridique auquel il n'a pas participé et dont il ne détient pas tous les éléments. C'est pourquoi bien souvent les recours sont des recours pour excès de pouvoir¹⁰⁴ : le requérant dénonce dans ce type de recours un vice qui affecte l'acte de l'administration : exemple, l'auteur de l'acte est intervenu dans un domaine où la loi ne lui permet pas d'intervenir ou il aurait fait une fausse application de la loi, ou une erreur d'appréciation.

2 - Peut-on parler d'un allègement du fardeau de la preuve en droit administratif ?

Le privilège, appartenant à l'Administration, de pouvoir réaliser son propre droit sans faire appel au juge lui attribue le rôle de défenseur. Cette situation crée un déséquilibre dans l'attribution de la charge de la preuve. La preuve d'une allégation ou d'une prétention ou d'une affirmation incombe à celui qui la prétend. Néanmoins en raison du caractère inquisitoire du procès administratif, le juge est habilité à prescrire des mesures d'instruction.

Dans ce type de procès l'administration publique n'est plus considérée comme un plaideur puissant puisqu'elle abandonne quelques-unes de ses prérogatives de puissance publique et accepte d'être à égalité avec son adversaire.

Le premier argument à cette théorie est lié au caractère inquisitoire du procès administratif et la contribution du juge à l'administration de la preuve a une fonction non négligeable ; il peut par ses prérogatives contribuer activement à la recherche de la vérité¹⁰⁵. La contestation même de l'existence de la charge de la preuve est invoqué, le juge peut se contenter d'une simple

103 / محمد الطماوي، القضاء - الكتاب الأول - قضاء الإلغاء، القاهرة، دار الفكر العربي، 1976، ص 302، انظر كذلك عمار عوابدي، النظرية العامة للمنازعات الإدارية في النظام القضائي الجزائري، الجزء الثاني، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 1995، ص 256 وما بعدها.
رشيد خلوفي، قانون المنازعات الإدارية - شروط قبول دعوى الإلغاء الإدارية - ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2004، ص 220 وما بعدها.

104/ le recours pour excès de pouvoir est : « *un procès fait à un acte juridique ,tendant à le faire disparaître par référence à une règle de droit supérieur, mettant donc en question les prérogatives du pouvoir et la stabilité de la règle de droit* ». A. PLANTEY, La preuve devant le juge administratif, ECONOMICA, 2003, p. 91.

105 / عبد اوهاب العشموي، إجراءات الإثبات في المواد المدنية و التجارية، دار الفكر العربي، الطبعة الأولى، 1985، ص 11 وما بعدها.

allégation et complétera par la suite la preuve nécessaire à sa propre conviction. Cependant cette hypothèse pose la question du renversement de la preuve, car un juge qui participe activement à la recherche de la preuve ne serait-il pas en train d'écarter le principe du renversement de la preuve ?

Le professeur PACTET distingue les nouvelles dispositions liées à la charge de la preuve et le renversement de celle-ci. Pour l'auteur, la contrainte est toute relative ; il subsiste un commencement de preuve, par conséquent l'administration est amenée à prouver au juge que les arguments de l'autre partie sont à débattre. Cette argumentation est nécessaire car, à défaut, le juge conclurait en faveur du requérant¹⁰⁶. Partant de là, le juge administratif n'est certainement pas un juge d'instruction, bien que l'une de ses fonctions soit l'instruction du procès. Par conséquent on parle d'un aménagement de la charge de la preuve et d'atténuation dans l'application de ce principe.

Selon l'article 860 du CPCA, il est admis que le juge administratif, pour les besoins de la formation de son jugement, procède à l'audition des témoins¹⁰⁷, des agents de l'administration ou de toute autre personne qu'il jugera utile¹⁰⁸. Le juge dispose de pouvoirs étendus pour établir sa propre conviction¹⁰⁹. Il peut d'office ordonner toutes mesures d'instruction permises par la loi (art 75 du CPCA). Mais, l'inquisitoire ne peut être absolu, l'intervention du juge ne se produit que dans le cas de constatation d'une défaillance ou carence de l'une des parties. Cette intervention se limite essentiellement à l'apport d'autres preuves et se pratique de manière complémentaire et non systématique. Peut-on alors imaginer un éventuel contrôle sur le juge ?

Le caractère inquisitoire de la procédure réduit la charge de la preuve qui incombe au demandeur mais pas au juge. Cet allègement de la charge de la preuve lié étroitement à l'instruction doit aussi commencer par ce que le professeur PACTET a appelé un début de preuve¹¹⁰. Dans la pratique, le requérant peut installer le doute dans l'esprit du juge mais ne peut le prouver

106 /P. PACTET, Essai d'une théorie de la preuve devant la juridiction administrative, Pedone, 1952, p. 86.

107/Voir les arrêts de la Cour suprême n°7733 du 20/01/1977 et le n°36444 datant du 29/01/1985, non publiés.

108 /Voir arrêt de la Cour suprême, chambre administrative du 19/12/1993, revue judiciaire, n°3, 1994, p. 215 et s. L'affaire concerne des mesures d'instructions prises par le juge en matière d'expertise.

109 / عبد القادر التيعلاطي، النزاع الضريبي في التشريع المغربي، العمدة، 2001، ص 151.

110 /C.FOULQUIER, La preuve et la justice administrative française, L'Harmattan, 2009, p. 347.

d'avantage, le juge se voit alors par le principe de l'inquisitoire administrer la preuve en prémunition de ce qu'on appelle le risque¹¹¹.

En conséquence le juge ne participe activement à la preuve que lorsqu'il décèle un commencement sérieux de preuve ou d'une preuve impossible. Cette difficulté doit être vérifiée par le pouvoir d'injonction du juge, qui sera étudié ultérieurement¹¹².

Le second argument est celui de la charge de la preuve relative à la légalité de la décision administrative et qui apparaît surtout lors des sanctions disciplinaires. L'obligation qu'a l'administration de prouver les faits sur lesquels elle fonde sa décision allège le fardeau de la preuve pesant sur l'administré. Lorsqu'un fonctionnaire d'Etat fait l'objet d'une sanction qu'il conteste, il appartient à l'administration de prouver le bien-fondé de sa décision, car si l'autorité investie du pouvoir disciplinaire applique une sanction disciplinaire elle doit justifier cette sanction par des éléments générateurs. Nonobstant, le recours contre cette décision doit être introduit par le fonctionnaire et le principe de la présomption d'innocence, connu en droit pénal, peut s'appliquer. Cette théorie peut aussi valoir pour les amendes administratives ; par conséquent la charge de la preuve pèse sur l'autorité chargée de la répression et ce par la théorie du fait générateur. C'est à la personne condamnée à une amende de contester cette amende tout en se prévoyant de la règle de la présomption d'innocence¹¹³.

En conclusion, il serait plus judicieux au terme du contentieux administratif de ne pas parler d'attribution de la charge de la preuve mais plutôt de sa répartition puisque le juge selon sa conviction peut l'aménager.

111/ Il ne faut pas confondre la notion de début de preuve au début de la preuve par écrit, en effet le concept du début de preuve indiqué à l'article 324Bis7 du CC, n'est pas le même indiqué à l'article 326 Bis1 du même code. Le législateur définit à l'article 335 du CC, le début de preuve écrite en ces termes : « *constitue un commencement de preuve par écrit, tout écrit émanant de la partie adverse et susceptible de rendre vraisemblable l'existence de l'acte allégué* », on est donc devant un mode de preuve, la preuve par écrit .

Le commencement de la preuve est selon l'article 1347 du CC français : « *déclarations faites par une partie lors de sa comparution personnelle, son refus de répondre ou son absence à la comparution* », il ne s'agit pas que de simples allégations mais un vrai effort de preuve ,ainsi le commencement de la preuve ne renverse pas la charge de la preuve mais engendre la contribution du juge ,ceci constitue une deuxième condition à l'application de l'inquisitoire, ce conditionnement est nécessaire au déroulement du procès. Il empêche que l'inquisitoire soit utilisé abusivement. On parle alors du « *juge administratif et administrateur matériel des mesures d'instruction* », Caroline FOULQUIER, La preuve et la justice administrative française, op.cit, p. 351.

112/ Voir arrêt de la cour suprême, chambre administrative du 06/06/1987, revue judiciaire n°3.1990, p 198 et s.

113/ T.AFSCHRIFT, Traité de la preuve en droit fiscal, , 2e .éd., Larcier, 2004, p. 57.

Section 2 : La conception de la charge de la preuve et les questions qu'elle soulève en droit fiscal

L'étude de la charge de la preuve dans sa conception la plus générale ainsi que ses rapports avec d'autres notions avoisinantes a été utile à la recherche que nous entreprenons. Il est en effet essentiel d'exposer la règle générale afin que le particularisme fiscal apparaisse. Il s'agit surtout dans le domaine fiscal de savoir si une distinction existe.

Depuis la réforme fiscale de 1990, le législateur algérien ne cesse de multiplier les lois¹¹⁴, visant par cet arsenal de textes à simplifier la relation souvent ambiguë qu'entretient l'Administration fiscale avec le contribuable, une ambiguïté liée au caractère obligatoire de l'impôt et de toutes les sanctions y afférentes. Le contentieux de l'imposition en Algérie comporte deux phases : une phase administrative dans laquelle le contribuable forme une réclamation préalable auprès des services de l'impôt¹¹⁵, puis le cas échéant une phase juridictionnelle où il a recourt à la compétence du juge.

En matière fiscale comme en toute autre branche du droit, les règles relatives à la charge de la preuve ont un impact sur l'issue du litige. Le juge administratif est saisi d'une contestation sous forme d'action en justice ; cette dernière est portée par le contribuable qui acquiert la qualité de demandeur (au sens procédural du terme) et il lui appartient de communiquer en premier lieu tous les éléments du dossier. La procédure contentieuse fiscale est assimilée à la procédure de droit commun, considérant ainsi l'administration et les contribuables comme d'ordinaires justiciables¹¹⁶.

En revanche selon le professeur MARTINEZ, c'est à l'Administration fiscale d'apporter la preuve¹¹⁷ car elle reste le seul demandeur dans ce type de contentieux puisqu'elle réclame l'impôt¹¹⁸(article 323 du CC).

114 / محمد فلاح، السياسة الجبائية - الأهداف و الأدوات - بالرجوع إلى حالة الجزائر، أطروحة مقدمة لنيل دكتوراه دولة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 2005-2006، ص 79.

115 / Arrêt de la cour suprême, chambre administrative n°4429 du 28/12/1985, n°3/1989, p. 210.

116 / T.AFSCHRIFT, Traité de la preuve en droit fiscal, op. cit, p. 66.

Paragraphe 1 : Notion de demandeur en contentieux fiscal

Le système fiscal algérien repose sur la déclaration ; cette dernière associe le citoyen à une forme de contribution au service public par l'impôt. Le contribuable devient donc un vrai collaborateur de l'Etat. Au demeurant, lui attribuer initialement la qualité de demandeur et par conséquent la charge de preuve reste à débattre. C'est pourquoi la détermination de la qualité de demandeur est à ce stade essentielle.

A - Un contribuable demandeur

Selon le Professeur A. FETTWEIS, le sujet actif du procès est celui qui « *dirige sa demande contre un ou plusieurs défendeurs invités à se présenter devant le juge* »¹¹⁹. Par cette définition, le contribuable est un demandeur dans la mesure où il porte le litige devant les instances juridictionnelles. Dans ce sens DERUEL écrit : « *...en matière fiscale c'est en réalité l'administration qui prend l'initiative de la contestation, même si, en raison du privilège du préalable, c'est nécessairement le contribuable qui saisit le juge* »¹²⁰. Il convient de distinguer dans le contentieux fiscal, celui qui émet une prétention et le demandeur dans l'instance (demandeur de fond et demandeur dans l'instance), car bien souvent, en droit commun, les deux qualités se réunissent en une seule personne, bien que des exceptions existent.

Le professeur PLANIOL a écrit : « *la répartition de la charge de la preuve dépend moins des qualités de demandeur et de défendeur que de la nature des allégations produites en justice* »¹²¹. C'est l'Etat qui est le véritable demandeur : les auteurs d'une telle théorie la justifient par les dépenses publiques ; la dette fiscale existe pour couvrir les dépenses de l'Etat. La portée d'une telle réflexion accorde la qualité de demandeur à l'Etat et par conséquent la charge de la preuve. Cependant prétendre que l'administration est toujours demandeur revient à dire que l'impôt

118 / J-C.MARTINEZ, 1789-1989 La révolution fiscale à refaire, Litec, 1986, p. 97.

119 / A. FETTWEIS, Manuel de procédure civile, Faculté de droit, d'économie et des sciences sociales, Liège, 1985, p. 57.

120 / F-P. DERUEL, La preuve en matière fiscale, Paris, 1962, p. 17.

121 / F- P.DERUEL, La preuve en matière fiscale, op.cit, p. 15.

n'existerait pas si l'Etat ne découvrait pas par lui-même la matière imposable, la fiscalité serait impraticable sans l'aide du contribuable. Sa collaboration est essentielle.

Certains auteurs considèrent que le contribuable ne réclame ni la reconnaissance d'un droit, ni l'exécution d'une obligation à partir du moment où il se défend des prétentions de l'Administration fiscale (créancier) concernant le paiement d'une imposition¹²². Dans le litige fiscal c'est l'Etat qui réclame l'accomplissement de l'obligation de l'impôt, le contribuable se défend de cette obligation lorsqu'il fait appel au juge. Egalement, il ne faut pas omettre que les décisions prises par l'administration sont dotées du pouvoir exécutif et bénéficient du privilège du préalable et, si ce n'était pas le cas, l'administration ne serait qu'un simple créancier qui réclamerait le paiement de sa dette.

Parallèlement, on peut attribuer la qualité de demandeur au contribuable exerçant un recours préalable auprès de l'Administration fiscale suite à une décision d'imposition¹²³. La continuité de la procédure devant les tribunaux fait que chacune des parties gardera sa place de demandeur ou défendeur dans le procès qui les oppose. Le défaut d'apport d'éléments suffisamment convaincants en recours administratif fera que le contribuable termine ses allégations devant la justice.

Indépendamment des prérogatives de la force publique, du privilège du préalable et du caractère exécutif de ses décisions, l'Administration fiscale dispose de temps. Les litiges portés en justice peuvent s'éterniser et le contribuable, personne physique ou morale, est rebuté par le coût et la durée du procès, ce qui le pousse bien souvent à négocier surtout si l'Administration fiscale accompagne ses redressements de pénalités, ces derniers exercent une pression considérable sur le contribuable¹²⁴.

122 / Arrêt du Conseil d'Etat du n°0017663 du 30/07/2001, non publié : dans lequel il est reconnu à l'Etat en vertu des articles 991 du CC et 380 du CIDTA, le privilège du trésor en matière d'impôt et taxes.

L'arrêt du Conseil d'Etat n°04039 du 28/0/2002, 1^{ère} chambre, non publié : (Z.H associé à KAVIA contre la direction des impôts Oran), édicte l'obligation de présenter des garanties administratives pour la protection des biens du trésor public.

123 / رشيد خلوفي ، قانون المنازعات الإدارية - شروط قبول دعوى الإلغاء الإدارية، المرجع السابق، ص 86.
124/ Voir l'article 38 quater F du CPF.

Selon le rapport AICARDI, un rapport de causalité existe entre la charge de la preuve et les garanties accordées au contribuable dans le cadre de la procédure de redressement ¹²⁵ ; si le contribuable respecte ses obligations il bénéficie de garanties et diminue le fardeau de la preuve qui pèse sur lui, cela est notamment du à :

1 - La bonne foi du contribuable élément contraignant pour l'Administration fiscale

Mentionnée à l'article 824 du CC¹²⁶, la bonne foi est considérée par la doctrine comme un : « *comportement loyal* », une attitude d'intégrité et d'honnêteté, la conscience d'agir sans léser les droits d'autrui. La bonne foi privilégie une attitude active pouvant s'apprécier eu égard au comportement effectif du contractant (art 828 du CC), s'inspirant du principe que « la bonne foi doit régner sur les affaires » et édicté par l'article 82 du CC.

Selon le professeur KORNPORBST on peut admettre à titre d'axiome, l'existence de deux types de bonne foi : une bonne foi de connaissance et une bonne foi d'action ; la première résulte d'une croyance, la seconde d'un certain comportement ¹²⁷. Et puisque'une grande partie du système fiscal algérien repose sur la déclaration du contribuable -point de départ de l'acte d'imposition- la bonne foi de celle-ci est présumée, de là, naît la présomption d'exactitude de la déclaration du contribuable.

Ce principe n'est posé par aucun texte de loi fiscale mais irrigue de nombreuses procédures contentieuses ; l'exemption citée aux articles 23 et 24 de la loi relative à la prévention et à la lutte contre le blanchiment d'argent et le financement du terrorisme et selon laquelle les personnes

125 /Rapport de 1987, à l'initiative du premier ministre Edouard Balladur de l'époque et sur la base des travaux de la commission présidée par Maurice AICARDI, le législateur fiscal français a adopté des mesures qui ont défini une nouvelle donne dans les rapports entre l'Administration fiscale et les contribuables.

126 / Sous la section VI « de la possession », l'article 824 dit : « *est présumé de bonne foi le possesseur d'un droit qui ignore qu'il porte atteinte au droit d'autrui à moins que cette ignorance ne soit le résultat d'une faute grave .Si le possesseur est une personne morale, c'est la bonne ou la mauvaise foi de son représentant qui doit être prise en considération. La bonne foi est toujours présumée et jusqu'à preuve contraire* », l'ordonnance n° 75-59 correspondant au 26 septembre 1975 portant code du commerce, JO n°77.

127 / « *Lorsqu'il s'agit de la bonne foi connaissance, encore faut-il qu'elle soit fondée sur une croyance erronée, car comme le remarque à juste titre Breton « si la croyance est conforme à la réalité, c'est la réalité et non pas elle qui produit effet (...) la croyance n'a d'actions particulières que quand elle est erronée* », E. KORNPORBST, « La notion de bonne foi : application au droit fiscal français », Revue internationale de droit comparé, 1981, Volume 33, p. 222.

physiques ou morales assujetties à la déclaration de soupçon ayant procédé de bonne foi, sont exemptées de toute responsabilité administrative, civile ou pénale¹²⁸, atteste de cette approche.

La bonne foi du contribuable est toujours présumée (article 824 du CC), c'est à l'administration qu'il appartient d'apporter la preuve du contraire¹²⁹, la déclaration du contribuable est réputée sincère et complète, dès lors que le contribuable a respecté ses obligations. L'Administration fiscale doit produire la preuve d'une éventuelle irrégularité commise par le contribuable, d'un manquement délibéré ou de l'existence de manœuvres frauduleuses. Exemple, la dissimulation fréquente d'achat et ventes justifiés par une comptabilité falsifiée ou l'abstention d'inscription en comptabilité d'une partie importante des achats¹³⁰.

« *Le contribuable doit se conduire en enfant bien élevé* »¹³¹, il doit se contenter d'être loyal et de communiquer les informations qu'on lui demande, à l'instar de l'exemple donné par le Professeur DE LA MARDIERE, le contribuable qui n'évoque pas un compte appartenant à sa mère et dont il a une procuration, ne saurait être qualifié de mauvaise foi car l'Administration fiscale ne l'a pas interrogé sur le sujet.

En droit fiscal la bonne foi n'influe pas que sur la charge de la preuve elle lui accorde aussi certains privilèges ; c'est le cas notamment de l'article 93 du CPF dans lequel est accordées des remises et modérations de majorations d'impôt pour le contribuable de bonne foi et qui est dans la gêne ou dans l'impossibilité de s'acquitter de sa dette envers le trésor. C'est aussi le cas du rescrit fiscal, mentionné à l'article 174 Bis et 174 Ter du CPF : aucun rehaussement d'imposition

128 / Loi n°05-01 du 6 février 2005, relative à la prévention et à la lutte contre le blanchiment d'argent et le financement du terrorisme, JO n °11.

129/ Ceci dit, il faut distinguer clairement la mauvaise foi de la simple erreur, en effet l'erreur ne peut être commise que de bonne foi, mais quand le manquement délibéré est prouvé l'erreur est alors qualifiée de décision de gestion irrégulière. Le fait de ne pas avoir porté en comptabilité une charge, peut être analysée comme une erreur (il aurait été mal conseillé),distinguant toutefois l'erreur de fait qui constitue une erreur portant principalement sur des éléments matériels, la valeur des éléments de son patrimoine ou omission de comptabilisation ou d'évaluation, alors que l'erreur de droit ne porte pas réellement sur une valeur comptable mais plutôt sur un mode de comptabilisation dicté par la loi : Exemple l'absence de comptabilisation d'une charge déductible cité à l'article 169 du CIDTA, c'est cette idée là qui a été instauré par l'article 43 du CPF. Notons toutefois que le manquement délibéré et l'intention du contribuable d'éluder sa comptabilité sont les nouvelles formulations de la mauvaise foi du contribuable en France, alors que le législateur algérien n'a jamais évoqué la mauvaise foi dans ses textes fiscaux (or mit le code civil).

130/ Le Conseil d'Etat français a jugé que la bonne foi ne pouvait être retenue dans les cas suivants -quand le contribuable a omis de mentionner certaines sommes importantes imposables.- lorsqu' il y'a un acte délibéré d'éluder l'impôt par des pratiques comptables. ou lorsque la comptabilité n'est pas correctement suivie et présente d'importantes minorations de recettes déclarées, Th. LAMBERT, Procédures fiscales, Lextenso éditions, 2013, p. 214.

131/ Ch. DE LA MARDIERE, La preuve en droit fiscal, Litec, 2009, p. 266.

n'est porté sur une appréciation d'une situation de fait au regard d'un texte fiscal accordé au contribuable de bonne foi.

2 - La déclaration contrôlée comme base d'attribution de la charge de la preuve

La collaboration au service public impose au contribuable la déclaration de ses revenus. Cette déclaration n'est pas définitive car le contribuable peut revenir sur sa déclaration initiale invoquant une erreur intentionnelle de sa part : il sera amené à produire la preuve que le montant déclaré est différent du montant réel dans le but de baisser sa base imposable¹³².

La déclaration est présumée exacte jusqu'à preuve du contraire. Plusieurs imminents auteurs tels que G. JEZE ou encore M. BOULANGER¹³³, tentent de fournir une explication rationnelle à cette présomption. M. BOULANGER rattache la déclaration contrôlée au serment existant dans les premiers textes relatifs à l'impôt : « *tous les contribuables passibles de l'impôt étaient tenus de souscrire et de renouveler chaque année, sous la foi du serment, une déclaration de leur revenu, avec l'indication, par nature de revenu, et des éléments qui le composent* ». Cette hypothèse a certainement disparu avec la disparition de ces textes. Alors que G. JEZE la lie à son caractère obligatoire, il estime que puisque la déclaration est exigée par la loi, l'Administration fiscale est obligée de croire en son exactitude.

D'un point de vue purement juridique cette théorie est à notre sens incomplète ; il ne suffit pas qu'un acte émane des textes de loi pour qu'il soit exact : si l'Etat est créancier de la dette de l'impôt, il en devient demandeur : c'est à lui que revient la charge de la preuve. Ceci place le contribuable en défendeur qui ne paiera que si l'administration démontre sa fausseté. L'aspect purement pratique de cette présomption est à lui seul un argument important ; la présomption d'exactitude est en parfaite cohérence avec le système déclaratif choisi par le législateur ; cette présomption est simple et accepte la preuve contraire. Le souci du législateur de garantir la

132/ Voir l'article 281 quinquies du CIDTA qui s'énonce comme suit : « *Les dettes grevant le patrimoine des contribuables viennent en déduction pour la détermination de la base imposable* ».

133/ M. BOULANGER, La déclaration contrôlée dans le nouveau système de l'impôt direct français, thèse, Lille, 1923, p. 35.

G. JEZE, Cours élémentaire de science des finances et de la législation financière française, éd Giard et Brière, 5e .éd., 1912, p. 788.

légalité devant et par l'impôt, offre à l'Administration fiscale la possibilité d'effectuer des contrôles afin de s'assurer de l'efficacité du régime déclaratif.

La présomption d'exactitude de la déclaration du contribuable épargne à l'Administration fiscale le contrôle de toutes les déclarations, car sur le plan pratique ceci serait difficile voire même impossible à réaliser. La portée réelle d'une telle présomption sur la charge de la preuve incombe à l'Administration fiscale.

Toutefois des exceptions existent en la matière. C'est le cas de l'IRG salaire, considérée comme une catégorie d'impôt relevant d'une imposition à la source, soit une retenue sur salaire effectuée à la source et l'assujetti à l'IRG salaire n'est pas tenu de présenter une déclaration puisque son impôt est préalablement calculé et soustrait du montant de son salaire. Ce cas n'est pas isolé : il existe d'autres exceptions. Le cas de la taxation d'office représente une conséquence directe de la carence de la déclaration.

Le non respect volontaire de l'obligation de déclarer entraîne une procédure d'office pour le calcul de l'impôt exigé¹³⁴. Il engendre également la déchéance des garanties accordées au contribuable et le renversement de la charge de la preuve qu'on évoquera plus profondément ultérieurement.

B - l'Administration toujours demanderesse, un cliché

En 1903, Albert WAHL écrit à propos des droits d'enregistrement : « *La régie perçoit les droits, elle doit donc, en cas de contestation, établir, comme demanderesse, tous les faits qui servent de base au tarif ou à la liquidation de l'impôt....C'est un principe certain....* »¹³⁵, Gaston JEZE affirme cette hypothèse, il dit : « *la charge de prouver l'existence de la dette et son quantum. Le contribuable tant défendeur, ne devait payer que si l'administration prouvait et, dans la mesure où elle réussirait à prouver, l'existence de faits imposables* »¹³⁶. L'article 43 du CPF incombe explicitement la charge de la preuve à l'Administration fiscale.

134 / عبد الرحمن أبيبلا، الإثبات في المادة الجبائية بين القواعد العامة وخصوصيات المادة (على ضوء الممارسة والاجتهاد القضائي)، مطبعة الأمنية، الرباط، 2013، ص 122.

135 / A. WAHL, Traité de droit fiscal, tome 2, Paris, Chevalier-marescq, 1902-1906, p. 384.

136 / J. LUKASCEWICZ, Cours élémentaire de science des finances, 1909, p. 692.

La complexité de la technique fiscale et l'analogie entre l'administration et le créancier imposent de prendre l'Etat comme véritable demandeur : en droit commun, poursuivre son débiteur par voie d'exécution forcée, tout comme la saisie ou le commandement en droit fiscal¹³⁷, concluent à ce que l'administration est toujours demandeur, à cet effet DERUEL écrit : « *C'est par l'existence de la matière imposable, en effet, que la dette fiscale existe... Sans matière imposable..., il ne peut y avoir d'imposition légale. Si l'administration pouvait établir une imposition sans être en mesure de prouver avec certitude l'existence de la matière imposable ... le contribuable se verrait conférer l'obligation de prouver qu'il n'y a pas lieu d'impôt. Il recevrait la charge d'une preuve négative le plus souvent impossible... Le risque serait grand d'une imposition sans fait générateur, que le juge ne pourrait que maintenir, faute de preuve contraire.*

Pour éviter de telles illégalités, la seule voie consiste à attribuer, de façon générale, le fardeau de la preuve à l'Etat¹³⁸, même si des procédures spéciales doivent être imaginées pour lui venir en aide, lorsque... (ses) moyens normaux sont insuffisants. C'est en fin de compte, décider que sans la preuve des conditions nécessaires à la taxation, l'Etat succombera, quelle que soit sa position dans l'instance »¹³⁹. Cette solution se justifie par l'intérêt du contribuable ; le renversement de la preuve se fait de façon feutrée entre les deux parties.

La théorie de l'administration, toujours demandeur, est à notre sens critiquable car le système déclaratif peut s'avérer un outil d'allègement du fardeau de la preuve. Le privilège de la décision exécutoire conduit le contribuable à endosser le rôle de demandeur mais ne lui confère pas cette qualification ; l'Etat émet l'impôt et d'un point de vue purement technique le contribuable est dans l'obligation d'alléguer le contraire ; en d'autres termes il supporte le poids d'une preuve négative, une preuve très difficile à produire.

En droit commun il appartient à celui qui émet une prétention d'en établir le bien fondé. Ce principe vaut aussi en droit fiscal. On peut reconnaître à l'Etat la position de demandeur mais la décision exécutoire attribue également le rôle de demandeur au contribuable. La donnée peut s'inverser puisque la déclaration contrôlée accorde au contribuable la présomption d'exactitude.

137/Arrêt du Conseil d'Etat, 2e chambre, n°3712, datant du 28/01/2002 et l'arrêt du Conseil d'Etat, 2e chambre, n° 5671, datant du 17/12/2002, voir aussi l'arrêt n°00554, datant du 15/10/2002, opposant la direction des impôts de Blida à SA et la décision judiciaire du tribunal de Guelma approuvée par un arrêt de la cour datant du 12/04/2001.

138 / زكريا محمد بيومي، المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب، مطبعة جامعة القاهرة و الكتاب الجامعي، مصر، الطبعة الأولى، 1990، ص 418.

139/ F-P. DERUEL, La preuve en matière fiscale, thèse, Paris, 1962, p.19.

Cette dernière doit en principe aboutir à faire peser la charge de la preuve sur l'Administration fiscale. Dès lors, peut-on imaginer que le principe de la déclaration contrôlée allège le fardeau de la preuve pesant sur l'Administration fiscale ?

Le particularisme de la matière fiscale a conduit les pouvoirs publics à aménager un tel principe. Le système de la déclaration contrôlée peut aider à atténuer le fardeau de la preuve pesant sur l'Etat. C'est par une voie directe qu'une dérogation à la règle préalablement établie, qui est d'ordre législatif, a été prévue pour ce principe. M. DERUEL, dans sa thèse préconise que la déclaration contrôlée est en réalité un acte d'information, un acte qui dispenserait l'administration de l'apport de ses éléments¹⁴⁰.

Le législateur algérien a ainsi aménagé la répartition de la charge de la preuve entre l'Administration fiscale et le contribuable par le processus de la déclaration contrôlée (articles 11,169... du CPF et les articles 19,97, 151....du CIDTA), laquelle doit contenir tous les éléments nécessaires à l'évaluation et à la fixation de la base d'imposition et par conséquent à la détermination de l'impôt. Un tel allègement est aussi constaté tout au long de la procédure d'imposition. En matière de taxation d'office, le contribuable par l'article 43 doit supporter la charge de la preuve ; d'un autre côté les présomptions existantes en droit d'enregistrement favorisent la répartition de la charge de la preuve en faveur de l'administration. De plus, la déclaration contrôlée constitue à elle seule une preuve contre le contribuable. Ainsi, transgressant la règle générale que nul ne peut produire une preuve contre soi, l'administration se verrait transférer le fardeau de la preuve à son avantage.

Paragraphe 2 : Singularisme de la charge de la preuve en droit fiscal

En Algérie le contentieux fiscal comporte deux phases : une phase administrative, caractérisée par le recours préalable auprès du service des impôts¹⁴¹, puis le cas échéant une phase juridictionnelle qui appartient en principe à l'ordre de la compétence juridictionnelle

140 / « Est réelle puisque le contribuable apporte au service des divers éléments que, au départ, celui-ci semblait devoir établir », F-P. DERUEL, La preuve en matière fiscale, op.cit, p. 29.

141 / Voir arrêt du Conseil d'Etat n°001873 du 24/09/2001, 2e chambre, non publié.

administrative¹⁴². Bien que le législateur fiscal ait consenti à appliquer la règle de l'adage « *actori incumbi probatio* », donner une vue singulière du principe de la charge de la preuve en droit fiscal peut fonder l'application de la théorie du particularisme de celle-ci.

A- Le mode de fixation de la base imposable détermine la charge de la preuve

La détermination de la partie sur laquelle pèse l'obligation d'apporter la preuve dépend de la prétention qu'a chacune des parties et de la capacité matérielle de cette dernière ; la distinction entre les règles de formalisme de la procédure d'imposition et celle de fond est importante puisque les règles relatives à la charge de la preuve varient selon le type de ces prétentions.

Le professeur DE LA MARDIERE, défend une toute autre théorie selon laquelle on doit distinguer la charge de la preuve juridique c'est à dire celle qu'on doit supporter par effet de la loi et la charge de la preuve effective, qui repose sur le plaideur en difficulté et qui n'arrive pas à convaincre le juge. Cette distinction tient du système déclaratif et de la bonne foi du contribuable¹⁴³.

La détermination de la partie qui doit initialement supporter la charge de la preuve résulte de la procédure d'imposition dont relève le contribuable. Trois types doivent alors être distingués : une procédure d'auto-détermination, en concertation, ou bien une imposition déterminée unilatéralement.

1 - La déclaration du contribuable

La déclaration du contribuable est présumée de bonne foi jusqu'à preuve du contraire; ceci le décharge du poids de la preuve. L'Administration fiscale est en droit de demander des éclaircissements relatifs à la déclaration souscrite car en vertu de l'article 18 du CPF, elle possède un droit de contrôle des déclarations du contribuable. En cas de refus de ce dernier le fisc a à sa

142 /سمير صادق، ميعاد رفع دعوى الإلغاء، القاهرة، دار الفكر العربي، 1969، ص 157.
143/Ch. DE LA MARDIERE, La preuve en droit fiscal, publiée dans La preuve in Catherine PUIGELIER, op. cit, p. 137.

charge l'obligation d'apporter la preuve du recours à ce contrôle; quant au contribuable il n'aura qu'à apporter un commencement de preuve en réponse à cette dernière.

Cette notion a été abordée dans l'article 19 du CPF dans lequel il est précisé que l'Administration fiscale est en droit de demander des explications verbales si elles lui paraissent nécessaires ; elle est également en droit de remettre en question la sincérité des actes ou des conventions conclus par des contribuables et dissimulant la portée véritable d'un contrat, et ce dans le but d'éluder ou d'atténuer les charges fiscales. Dans ce cas de figure, la charge de la preuve revient à l'Administration fiscale par le principe civil et selon lequel c'est le demandeur qui supporte cette dernière.

2 - La concertation entre l'Administration et le contribuable

La concertation entre l'administration et le contribuable peut se réaliser de deux manières différentes, à partir de la déclaration du contribuable et par la fixation d'un forfait individuel de bénéfice ou d'un chiffre d'affaires. Dans les deux cas l'acceptation du contribuable est essentielle, ce qui n'interdit pas, par la suite, que ce dernier conteste les bases convenues préalablement par l'accord commun (l'art 12 à 17 Bis). Dans ce cas la charge de la preuve lui incombe.

3 - Des bases d'imposition à déterminer unilatéralement

Les bases d'imposition peuvent être déterminées de manière unilatérale, et bien que ce principe aille à l'encontre du principe déclaratif, cette forme d'imposition fondée sur l'acte individuel de l'Administration fiscale exclue toute intervention du contribuable. L'imposition peut être établie par une loi qui ne prévoit aucune forme de participation à cet acte, c'est notamment le cas de la taxation d'office résultant de la carence du contribuable. C'est sur lui que pèse la charge de la preuve s'il conteste le montant de l'imposition (art 44).

En conclusion, le régime de la charge de la preuve dépend en grande partie de la procédure d'imposition. En droit fiscal le poids de la preuve est supporté selon le type de détermination de

l'imposition utilisée, qu'elle soit déclarative, après concertation, ou suite à une procédure d'une taxation d'office la charge de la preuve reste très liée à la démarche entreprise par le contribuable et l'Administration fiscale.

B - Présomption de fraude

La règle précédemment établie attribue au contribuable la présomption d'exactitude de sa déclaration ; toutefois il existe quelques rares domaines sur lesquels le législateur fiscal avait instauré une présomption de fraude. Cette démarche reste particulière et se justifie par le besoin qu'a le législateur d'instaurer un climat de transparence fiscale. Vue l'importance que revêt l'impôt sur le plan budgétaire, économique et social, la mise en place d'un système garantissant la protection du contribuable sans pour autant léser l'intérêt de l'Etat a donné naissance à ce concept.

La volonté affichée du législateur algérien de lutter contre la fraude fiscale se traduit par la signature de plusieurs accords internationaux et la diffusion de différents textes réglementaires portant sur la fraude fiscale, mais aussi l'instauration par le biais de textes de lois d'un véritable mécanisme de lutte contre ce fléau¹⁴⁴.

Opposé à la présomption d'innocence à valeur constitutionnelle¹⁴⁵, dans laquelle on doit présumer innocente toute personne accusée d'une infraction tant que sa culpabilité n'a pas été reconnue par un jugement irrévocable. Ce principe a une incidence non négligeable sur la preuve puisqu'il conduit à impartir la charge de la preuve à la partie poursuivante

La présomption de fraude attribue la charge de la preuve au contribuable ; ce dernier doit justifier le montant déclaré, les créances, les amortissements exagérés, provisions et charges qu'il entend déduire de son résultat imposable. Il doit apporter la preuve du principe de déductibilité qu'il tente d'appliquer ; s'il y parvient c'est à l'Administration fiscale de produire la preuve contraire.

144 / Décret exécutif n°13-84 du 6 février 2013, fixant les modalités d'organisation et de gestion du fichier national des fraudeurs, auteurs d'infractions graves aux législations et réglementations fiscales, commerciales, douanière, bancaires et financières ainsi que le défaut de dépôt légal des comptes sociaux, JO n° 09.

145/ Voir l'article 56 de la Constitution algérienne: « *Toute personne est présumée innocente jusqu'à l'établissement de sa culpabilité par une juridiction régulière et avec toutes les garanties exigées par la loi* », et l'article 67 de la Constitution égyptienne dit : « المتهم بريء حتى تثبت إدانته في محاكمة قانونية تكفل له فيها ضمانات الدفاع عن نفسه »

Dans les écritures de charges, le contribuable doit procéder à une démonstration d'éléments suffisants lui permettant d'établir la nature de la charge et sa déductibilité, ensuite c'est à l'Administration fiscale de démontrer que la charge en cause n'est pas déductible par nature puisqu'elle n'a pas de contrepartie ou que la contrepartie n'a pas d'intérêt pour le contribuable.

Les sanctions fiscales infligées au contribuable de mauvaise foi peuvent-elles être déductibles de la base imposable si elles sont contestées par ce dernier ? Dans le cas des pénalités de retard ou des majorations appliquées sur l'impôt¹⁴⁶, le contribuable par la procédure de contestation de la pénalité cherche à la faire déduire de sa base imposable. Le fisc, quant à lui, par le mécanisme connu au droit administratif « *payer ensuite réclamer* »¹⁴⁷, va rebouter ses contestations en avançant l'article 141-6 du CIDTA¹⁴⁸. Toutefois quelques présomptions peuvent être observées à la lecture du code fiscal :

1 – En matière de prix de transfert

En témoignage du renforcement de la lutte contre la fraude fiscale, la loi de finances de 2013 a instauré une présomption de fraude quant au prix de transfert. Selon la définition de l'Organisation de Coopération et de Développement Economiques (OCDE), les prix de transfert sont : « les prix auxquels une entreprise transfère des biens corporels, des actifs incorporels, ou rend des services à des entreprises associées ». Il est le prix d'une opération d'import-export dans un même groupe mais résidant dans des Etats différents. Considérant que ces opérations sont susceptibles de nourrir l'évasion fiscale et afin de neutraliser ce phénomène, de nombreux dispositifs juridiques ont été posés par la loi et qui s'attachent à prévenir l'évasion fiscale internationale ou à en corriger ses effets.

Par la présomption de fraude, l'article 192 du CDTCA impose une amende de 500.000 dinars aux contribuables relevant de la direction des grandes entreprises n'ayant pas, ou de manière

146/ Notons toute fois que le législateur algérien, n'a pas défini la base imposable, or mis aux articles 15 et 19 du TCA qui mentionnent la constitution de ce dernier.

147 / Voir l'article 93 du CPF s'énonce comme suit : « *La remise ou modération de la pénalité en matière de taxe sur le chiffre d'affaires ne peut être sollicitée par le redevable qu'après règlement des droits en principe..* ».

148 / Il est dit : « *Les transactions, amendes, confiscations, pénalités de quelque nature que se soit mises à la charge des contrevenants aux dispositions légales ne sont pas admises en déduction de bénéfices soumis à l'impôt* ».

incomplète, produit une documentation justifiant des prix de transferts après une mise en demeure l'incitant à la produire ou à la compléter dans un délai de 30 jours. Par ailleurs, l'article 20 ter du code des procédures fiscales (CPF) modifié et complété par la LF 2013¹⁴⁹, permet aux vérificateurs, en cas de présomption de transferts indirects de bénéficiaires, de demander aux entreprises ne relevant pas de la DGE, la présentation d'une documentation sur les prix de transfert¹⁵⁰. Ceci renforce l'hypothèse de présomption de fraude qui pèse sur le contribuable tout en lui attribuant la charge de la preuve.

2 - En matière de procédures fiscales

L'article 20 quater du CPF crée la procédure de flagrance fiscale, une procédure préventive contre la fraude fiscale. Elle ne peut s'effectuer sans la présomption de fraude et doit être préalablement admise contre le contribuable.

En réalité entre le moment où une société ou une structure commence ses activités et celui où elle doit faire des déclarations, il se passe plusieurs mois durant lesquels le fisc ne peut entamer un contrôle puisque l'activité n'a pas encore donné lieu à la déclaration. C'est pourquoi certains contribuables profitent de ce délai pour commettre plusieurs irrégularités, en usant d'activités éphémères échappant au redressement. Lorsque le fisc vient contrôler les déclarations, la structure en question aura déjà mis la clé sous la porte, après de multiples infractions fiscales. Ceci est la principale cause de la création de la procédure de flagrance fiscale.

Ce dispositif permet à l'Administration fiscale d'intervenir avant la déclaration, le contribuable peut donc être contrôlé et sanctionné dès qu'une situation frauduleuse est décelée¹⁵¹. En outre cette mesure permet de constater des fraudes en cours de réalisation, puisqu'elle a accès en temps réel aux documents financiers et comptables. La flagrance fiscale constitue un outil majeur dans

149/ Article 20 ter créé par l'article 17 de la loi de finances complémentaire pour 2010 et modifié par l'article 33 de la loi de finances 2012, l'article 11 de la loi de finances pour 2013 et l'article 27 de la loi de finances 2014.

150 / Dans l'article 169 du CIDTA certaines dépenses, telle que les frais de réception, restauration et de spectacle, sont présumés être inutile. Sauf si elles sont justifiées par le lien existant entre elles et l'exploitation, c'est-à-dire qu'elles soient engagées uniquement pour l'intérêt de l'entreprise.

151 / أحسن بوسقيعة، مقال بعنوان الغش الضريبي، المجلة القضائية، عدد 98/01 بعنوان المنازعات الضريبية، 1998، ص 18 .

la lutte contre la fraude fiscale, parallèlement elle a un impact sur la présomption de fraude qui reste le point de départ juridique de cette procédure.

L'article 47 est plus explicite sur les mesures à prendre en répression de la fraude fiscale : ce texte reflète parfaitement toute la rigueur et l'étendue du processus de lutte contre la fraude fiscale. Il est d'ailleurs précisé que même en dehors du contentieux fiscal porté devant les juridictions compétentes, les instances judiciaires ont l'obligation de signifier à l'Administration fiscale toute information pouvant constituer une piste sérieuse menant à une tentative de fraude fiscale.

Ce texte nous renvoie à une notion pénaliste, celle de la présomption de culpabilité¹⁵². On retrouve aussi cette notion en droit douanier¹⁵³ : ce dernier édicte une présomption de contrebande à l'article 25 du code des douanes¹⁵⁴. Pour la constitutionnalité de la présomption de culpabilité le Conseil constitutionnel français l'a admise en considérant qu'elle résulte tout naturellement de la présomption d'innocence, sous condition qu'elle ne revête pas un caractère irréfutable, elle peut être appliquée notamment en matière conventionnelle¹⁵⁵.

En conclusion, au regard des textes de loi, l'Administration fiscale tient pour avéré l'existence de l'élément matériel et de son imputation à une personne considérée comme l'auteur de ces

152/ Le code pénal, reconnaît la présomption de culpabilité, dans son article 343alinéa 4. Il considère comme établi l'élément matériel du proxénétisme (la traite des personnes) lorsqu'une personne en relation habituelle avec une ou plusieurs personnes se livrant à la prostitution et ne pouvant justifier de ressources correspondant à son train de vie, ce dernier doit alors apporter la preuve de son innocence, Ordonnance n°66-156 du 8 juin 1966, portant code pénal, modifiée et complétée, JO n°49.

153 / أحسن بوسقيعة، المنازعات الجمركية في ضوء الفقه واجتهاد القضاء والجديد في قانون الجمارك، الطبعة الثانية، دار الحكمة، الجزائر، 2001، ص 10.

154 / Loi n°79-07 du 21/07/1979, modifiée et complétée, portant code des douanes, JO n°30.

155 /S. GUINCHARD et J.BUISSON, Procédure pénale, LexisNexis, 2013, p. 565.

Voir également arrêt du Conseil constitutionnel suprême (Egypte) n°13 du 2 février 1998, 12e année judiciaire, JO n°8 du 20 /02/1992.

Le Conseil constitutionnel suprême égyptienne s'est prononcé différemment quant à la constitutionnalité de la présomption de fraude, édictée à l'article 121/2 du code des douanes égyptien, justifiant sa décision par:

1-L'autonomie du pouvoir judiciaire : l'article 86 et 165 de la Constitution égyptienne, édicte clairement le principe de séparation des pouvoirs de l'Etat ainsi que l'autonomie du pouvoir judiciaire, ce dernier ne doit être confondu avec celui du pouvoir législatif, ainsi le pouvoir législatif doit se confiner dans son rôle purement législatif et ne pas interférer dans les prérogatives constitutionnellement reconnues au pouvoir judiciaire.

Le Conseil constitutionnel français a approuvé cette notion, il dit : « Il n'appartient pas au gouvernement de censurer les décisions des juridictions, d'adresser à celles-ci des injonctions et de se substituer à elles dans le jugement des litiges relevant de leurs compétences », CC français., 22 juillet 1980, n°119 DC, Rec, p. 46 ; L.FAVOREU et L.PHILIP, Les grands décisions du Conseil constitutionnel, 9e .éd., 1997, p. 414.

2-Cette règle a contre dit le principe de la présomption d'innocence, puisque elle ne permet pas à l'accusé d'être confronté aux preuves qu'ils l'incombent, bien que cette garantie soit reconnue constitutionnellement.

محمد. محمد عبد اللطيف، الضمانات الدستورية في المجال الضريبي، مطبوعات جامعة الكويت، 1999، ص 204 وما بعدها.

éléments : ce dernier doit renverser cette présomption et prouver concrètement qu'il n'est pas coupable. Cependant l'existence d'une telle présomption facilite le travail de l'Administration fiscale dans la mesure où elle permet de contourner la difficulté de démonstration de l'élément moral de la fraude.

C - L'influence du recours préalable

En raison de son caractère obligatoire (articles 71 à 79 du CPF)¹⁵⁶, le recours préalable est considéré comme une condition de recevabilité du recours juridictionnel¹⁵⁷, sa nature juridique se rapproche de la décision administrative préalable car dans les deux cas la requête du contribuable (administré) vise à obtenir de l'administration la modification de sa position face au requérant. Le recours formé par ce dernier est adressé à l'autorité administrative et non à une juridiction, il présente ainsi deux particularités :

- 1 - C'est un recours préliminaire à l'action en justice
- 2 - Il est obligatoire

Ce schéma place le contribuable dans la position de demandeur, il gardera cette position devant les tribunaux si son recours n'est pas admis par l'Administration fiscale. Le contribuable contestant une imposition soumet une requête à l'Administration fiscale, qui par son directeur lui rendra une réponse favorable ou défavorable. Dans le deuxième cas le contribuable fera appel au juge administratif, la requête juridictionnelle conférant au contribuable la qualité de demandeur lui incombera, par le principe civil, la charge de la preuve.

Par les articles 80 à 81bis du CPF le contribuable a la possibilité de recourir facultativement à une commission de recours. La question de l'influence de cette procédure sur l'attribution de la

156/ Voir arrêt du Conseil d'Etat n° 189340 du 27/03/2010, 3e chambre, non publié et l'arrêt du Conseil d'Etat n°043943 du 15/10/2008, 2e chambre, non publié

157 /Arrêt du Conseil d'Etat n°6509 du 25/03/2003,2e chambre, et dans lequel le recours préalable est une condition obligatoire de recevabilité de l'action en justice –dans la matière fiscale- en vertu des articles 168 et 169 du CPCA et 337 et 344 du CIDTA (abrogé par la suite).

Voir aussi l'arrêt du Conseil d'Etat n°40643 du 23/04/2008, Revue du Conseil d'Etat, 2009,n°9,p70, in D. SAYES, Les contentieux fiscaux dans la jurisprudence algérienne, ClicEditions, 2014,p. 306 :

" يجب على المكلف بالضريبة الذي ينازع حصة المبالغ المطالب بها في مادة التحصيل أن يرفع الطعن القضائي المفتوح له خلال مهلة أربعة أشهر من تاريخ استلامه تبليغ الإشعار بالدفع وإلا يكون طعنه غير مقبول شكلاً".

charge de la preuve se pose de manière naturelle. Le législateur français a par l'article L192 du LPF ¹⁵⁸ instauré une règle quant à l'impact du recours du contribuable devant les commissions départementales (art L59 du LPF), sur la charge de la preuve. Lorsque le contribuable a rempli ses engagements (déclaratifs et comptables) et en l'absence de présomptions attribuant au contribuable la tâche de réunir des éléments de preuve, la charge de la preuve incombe toujours à l'Administration fiscale.

Pour le droit algérien, l'article 80 alinéa 3 mentionne l'obligation qu'a l'Administration fiscale de justifier ses décisions, sans pour autant qu'une règle de la charge de la preuve soit établie.

D'une manière générale aucun texte n'énonce explicitement ceci, hormis l'article 44 du CPF, qui en matière de taxation d'office fait peser la charge de la preuve sur le contribuable. Il est dit que ce dernier dispose d'un délai de 20 jours pour présenter ses observations à l'Administration fiscale, mais s'il souhaite baisser sa base imposable il doit apporter la preuve de l'exagération de l'imposition.

En projetant cette notion sur le recours devant les commissions et puisque le contribuable conteste la décision administrative rejetée par voie de recours préalable, c'est à lui de présenter tous les éléments nécessaires à la conviction de cette commission.

D - Le caractère contradictoire de la procédure fiscale

Le particularisme de la dialectique de la preuve en droit fiscal se justifie par le caractère contradictoire de la procédure fiscale. Il ne s'agit pas là du principe de droit administratif (article 3 du CPCA), bien qu'il s'y rattache. Le principe dont il est question s'appuie sur les articles 19 et 20 du CPF. Or ceci ne doit pas être amplifié car le caractère contradictoire existe déjà en droit commun (art 3, 288, 923 du CPCA). En revanche le contradictoire dans le domaine fiscal permet d'anticiper sur l'insistance judiciaire, tour à tour le contribuable et l'Administration fiscale

158/ L'article 192 du LPF dit : « Lorsque l'une des commissions visées à l'article L.59 est saisie d'un litige « ou d'une réclamation », l'administration supporte la charge de la preuve en cas de réclamation, quel que soit l'avis rendu par la commission »

s'affronte¹⁵⁹. Ceci se traduit principalement par l'instauration d'un vrai dialogue entre le contribuable et l'Administration fiscale, lui permettant de présenter les arguments nécessaires à son allégation, critiquer ceux de l'administration ou présenter ses observations (selon les termes de l'article 44 du CPF).

Ce caractère contradictoire est constaté tout au long de la procédure de redressement, le vérificateur est tenu de communiquer avec le contribuable afin que ce dernier puisse faire valoir son point de vue (art 20 du CPF). Après l'envoi de la notification de redressement, le contribuable dispose d'un délai de 40 jours pour présenter ses observations, si elles sont rejetées, le contribuable (assisté ou pas de son conseiller) a le droit de recourir à l'arbitrage pour des questions de faits ou de droits.

Le recours devant les commissions instauré par l'article 80 et 81 du CPF permet au contribuable avant la phase juridictionnelle de débattre de ses arguments devant une administration –souvent-rigide¹⁶⁰.

Paragraphe 3 : Le singularisme ne doit pas être exagéré, quelques nuances sont à soulever :

Bien que certains points restent spécifiques à la matière fiscale, le droit civil et le droit administratif sont étroitement liés au contentieux fiscal. La charge de la preuve repose sur le principe général selon lequel il incombe à chacune des parties de prouver les faits nécessaires au succès de sa prétention.

159/ Mme FRISON-ROCHE a relevé brillamment les liens étroits entre le principe du contradictoire et son application dans le domaine fiscale, tout en mentionnant le rôle du procès inquisitoire sur la résolution du conflits, elle dit : « *est, ainsi, démontré non une simple comptabilité, mais le lien naturel entre inquisitoire et contradictoire dans la recherche de la vérité et de la solution* ». MA. FRISON-ROCHE, Généralités sur le principe du contradictoire, thèse, Paris, 1988, p. 257.

160/ فارس السبتي المنازعات الضريبية في التشريع والقضاء الجزائري الجزائري، دار هومه، 2008، ص 12.
Voir aussi l'instruction générale sur les procédures contentieuses, n° 4, Ministère des finances, 2012, p. 40. Elle dit : « *il est à signaler que le recours portant sur les cas de contentieux du recouvrement ne peuvent faire l'objet d'examen par les commissions de recours des impôts directs et de TVA, la compétence de ces derniers se limitant soit à la réparation d'erreurs commises dans l'assiette ou le calcul de l'impôt ..* ».

A - Pour le droit civil :

Véritable garant des droits communs, le droit civil est considéré comme pionnier en matière de preuve. On retient que le principe « *Actori incumbit probatio* » est un principe presque toujours appliqué au domaine fiscal¹⁶¹. Pour DERUEL le véritable demandeur est l'Etat en se basant sur la créance qu'a celui-ci sur le contribuable (celle-ci diffère de la créance civile puisque elle naît d'une obligation de contribution aux dépenses de l'Etat et non d'une relation contractuelle). La présomption d'exactitude de la déclaration du contribuable favorise aussi l'attribution de la charge de la preuve à l'administration et ceci s'oppose au principe civil. La taxation d'office en est un parfait exemple puisque le défaut de déclaration engendre une attribution quasi forcée du fardeau de la preuve. Cependant cette exception -à notre sens- ne doit pas être amplifiée : quelques exemples favorisent notre approche :

- Dans la procédure de rejet de comptabilité, cité à l'article 43 du CPF la charge de la preuve est attribuée à l'Administration fiscale ; c'est elle qui conteste la régularité de la comptabilité.
- Dans la contestation d'une méthode utilisée par l'Administration fiscale et qui a mené à une imposition élevée ou exagérée. Ici c'est le principe civil qui sera appliqué et c'est au contribuable contestataire d'apporter la preuve de cette exagération en apportant une autre méthode de calcul (ex : les planteurs de tabacs cités à l'article 30-31-et 32 du CPF et les articles 68 du CII et 81 du CE). Néanmoins il existe une distinction entre le droit commun et le droit fiscal, dans ce dernier le contribuable peut profiter de cette erreur pour demander l'annulation de l'imposition¹⁶².

161/عرفت المنازعة الجبائية: " تلك التي تنازع في صحة وشرعية ربط الضريبة المباشرة ومهمة القاضي في هذا الصدد هي البحث عما إذا كانت الضريبة محل النزاع قد ربطت وفقا للقانون واللوائح أو لم تربط وفقا لها وفي حالة ما إذا تبين عدم صحة أو شرعية ربط الضريبة فإنه يحكم برفعها كليا و جزئيا"، زكريا محمد بيومي، الطعون القضائية في ربط الضرائب على الدخل، القاهرة، 1974، ص 12 .

162 /Arrêt du Conseil d'Etat français n°13374 du 13juillet 1979,:RJF9/79 n°50, chronique J.F.Verny, p. 271.

B - Pour le droit administratif :

Nous essayerons de dénombrer ici certains points sur lesquels le droit fiscal et le droit administratif se rejoignent, car au-delà du caractère public qu'a chacun (présence de la force publique et de ses prérogatives), il existe certaines similitudes dans la phase contentieuse:

Le rôle de demandeur en instance est souvent attribué au contribuable, qui, par la décision préalable se retrouve en charge de la preuve. La présomption de légalité des décisions de l'administration conforte cette position. Le recours obligatoire préalable cité à l'article 71 du CPF¹⁶³ et porté devant l'Administration fiscale prolonge le rôle du contribuable demandeur devant les instances juridictionnelles, bien que dans le contentieux purement administratif, le juge peut statuer sans passer par ce dernier. Ce recours est donc facultatif en contentieux administratif¹⁶⁴(art 830 du CPCA)

Le juge compétent en matière de contentieux fiscal est un juge administratif¹⁶⁵, pétri par les règles qu'édicte le contentieux administratif.

Face à un procès inquisitoire le juge a un rôle très actif, ses prérogatives et ses interventions sur la charge de la preuve sont nécessaires¹⁶⁶, l'aménagement de cette dernière corrige l'irrégularité caractérisant le litige fiscal, car prouver un fait négatif est difficilement productible. Le rôle inquisitoire confère au juge un pouvoir dont l'étendue ne s'accommode pas qu'aux règles de la charge de la preuve, alors que même cette dernière pèse sur l'une des parties. Afin de former sa

163 / نویری عبد العزیز، المنازعة الإدارية في الجزائر: تطورها وخصائصها - دراسة تطبيقية- مجلة مجلس الدولة، العدد 8، الجزائر 2006، ص 73.
Voir aussi l'arrêt du Conseil d'Etat n°6509 du 25/02/2003 , 2e chambre, revue CE, n°2003, p.75.

164 / Soulignant le vocabulaire utilisé par le législateur algérien concernant cette phase contentieuse administrative en effet en droit fiscal on est face à une procédure préalable, alors qu'en matière administrative on est devant une réclamation portée devant l'autorité administrative. Le recours préalable est un terme emprunté à la direction générale des impôts. <http://www.mfdgi.gov.dz/>

165 / Voir arrêt n°51895 du 08/04/2010, revue du Conseil d'Etat , 2012, n°10, p89, in D. SAYES, Les contentieux fiscaux dans la jurisprudence algérienne, op.cit,p. 322.

166 / علي محمود علي حمودة، النظرية العامة في تسبیب الحكم الجبائي في مراحلہ المختلفة -دراسة مقارنة- دار الكتاب الحديث القاهرة، 1994، ص 135.

propre conviction, le juge peut ordonner une expertise ¹⁶⁷. Il s'efforce de se faire une idée objective de la légalité de l'impôt contesté devant lui ¹⁶⁸.

Dans la pratique le contentieux fiscal, sauf cas particulier, se rapproche d'avantage du contentieux de la légalité et donc du recours pour excès de pouvoir. Car le but ultime du contribuable est de prouver la non légalité de l'impôt établi, le juge n'ayant plus qu'à statuer sur cette légalité (présumée préalablement).

167 /Voir l'article 85 et 86 du CPF.

168 /B. HATOUX, Droits du contribuable, Economica, 2002, p. 54.

CHAPITRE 2 : L'APPLICATION DE LA CHARGE DE LA PREUVE EN DROIT FISCAL

Les privilèges de l'Administration fiscale sont si nombreux et d'une telle portée que la relation entre elle et le contribuable en est influencée. Selon le professeur Martinez cette relation repose sur trois vérités non écrites certes, mais facilement constatables¹⁶⁹ :

1 - L'administration ne peut mal faire, puisqu'elle agit pour le bien de tous.

2 - L'Administration fiscale, en raison des services rendus au pays, s'acquière le droit d'être juge et partie (ici on parle de la phase administrative).

3 - La souveraineté de l'Etat engendre bien souvent les privilèges accordés à l'Administration fiscale.

Le pouvoir considérable dont jouit l'Administration fiscale déséquilibre davantage la relation préalablement fragile entre les deux parties. Le droit de contrôle se justifie par la nécessité de convaincre les contribuables de l'imposition et vaincre ainsi leur résistance à l'impôt.

En apparence, la charge de la preuve incombe souvent au demandeur (comme est le cas en droit civil) - excepté les quelques nuances précédemment soulevées- le rôle du législateur paraît difficile puisqu'il doit trouver une juste répartition des charges qui incombent à chacun. L'activité de l'administration ne saurait s'exercer que dans la limite de la justice et en respectant les droits individuels du contribuable. Ce dernier doit être protégé de l'autorité taxatrice.

Si le contribuable remplit ses obligations, il sera dispensé d'apport de preuve. Deux hypothèses peuvent être avancées : la première est une preuve basée sur la déclaration du contribuable (Section 1) et la seconde qui n'est réellement que la conséquence directe de la carence du contribuable : la taxation d'office (Section 2).

169 /J.C. MARTINEZ, 1789-1989 La révolution fiscale à refaire, op.cit, p.96.

Section 1 : Le contribuable a rempli ses engagements déclaratifs:

Le contentieux fiscal est : « *l'ensemble des voies de droit par lesquelles sont réglés les litiges nés de l'activité fiscale* »¹⁷⁰. De cette définition on distingue l'objet du contentieux fiscal qui n'est autre que la contestation de l'imposition.

Le Conseil constitutionnel français souligne que : « *la détermination de la charge de la preuve affecte les droits et obligations des contribuables et met ainsi en cause les règles relatives à l'assiette, au taux, et aux modalités de recouvrement des impositions ; que par suite elles sont du domaine de la loi* »¹⁷¹.

Dans la perspective de limiter notre champ d'étude, il convient de préciser que notre problématique exclura les contestations qui ne concernent pas l'impôt et son établissement, taxes parafiscales, recours pour excès de pouvoir, contentieux du recouvrement et de répression. Cet essai ne concerne donc que la variation d'attribution du fardeau de la preuve dans le contentieux d'imposition.

Le développement du mécanisme de la preuve dans ce type de contentieux est étroitement lié à l'emploi de la déclaration contrôlée. Dès lors, on constate que la charge de la preuve dépend fortement du contribuable puisque si ce dernier remplit ses engagements déclaratifs il est épargné du fardeau de la preuve. Ce principe n'est pas général : quelques exceptions existent en la matière.

Paragraphe 1 : L'emploi de la charge de la preuve en phase administrative

L'étude que nous menons nous conduit à constater l'existence d'une phase administrative due à un recours préalable, une procédure à caractère obligatoire¹⁷². Ce recours d'apparence administrative n'a comme but que d'éviter les longues batailles judiciaires et d'établir un dialogue

170/J-M. LE BERRE, « Contentieux fiscal et contentieux administratif général », RFFP, 1987, p. 17.

171/Cons.Const français n°80-119L du 2/12/1980, DDC, relative à la codification des lois de finances : Rec. Con.Const.p74 ; RDP1981, pp, 623 et 631, chron. L.FAVOREU.

172/ Arrêt du Conseil d'Etat n°174089 du 19/07/1999,,3e chambre, non publié.

entre les parties. Le contentieux administratif ne se rapporte pas à une interprétation juridique mais le plus souvent à une interprétation des faits. Cette distinction est d'autant plus intéressante qu'elle permet de différencier la phase administrative de la phase juridictionnelle, sans cela le contentieux devant le juge ne saurait être qu'une simple procédure d'appel.

Certains auteurs considèrent qu'en l'absence d'un véritable juge, il n'y aurait pas de preuve et qu'il s'agirait surtout « d'observations » ; un terme selon eux plus large que « preuve »¹⁷³. Le contribuable, dans cette phase, où l'administration est juge et partie, ne présente que des indices puisque l'issue de cette discussion se solde toujours par une décision exécutoire bien qu'elle ne soit pas juridictionnelle.

De cet essai de médiation volontaire de l'Administration fiscale, est né un litige purement administratif dans lequel les deux parties, par leur débat contradictoire, s'affrontent en n'ayant comme but que de remporter la conviction de l'autre au moyen de procès et de documents. Au final, ces documents constitueront un moyen de preuve.

A - La charge de la preuve et le formalisme

L'existence du formalisme en droit fiscal repose sur le principe que la bonne échéance du litige impose des délais et procédures bien distincts. La déclaration du contribuable, sa présomption d'exactitude et la preuve négative participent à la répartition de la charge de la preuve fiscale. Cette étude tentera de démontrer, point par point, le sujet en charge de la preuve aussi bien sur les règles de forme que de fond.

1 - Les sujets du formalisme

Les acteurs tenant à ce formalisme doivent nécessairement et pour chaque procédure soutenir leurs allégations : la question de la détermination et la qualité des assujettis est importante.

173 /F-P. DERUEL, La preuve en matière fiscale, op.cit, p. 252.

a - La qualité d'assujettis

L'assujetti ou le contribuable est par définition la personne physique ou morale qui doit légalement payer l'impôt. Ce dernier est redevable de l'impôt puisqu'il rentre dans son champ d'application. Par conséquent la déclaration en constitue son devoir majeur.

Bien que cette notion soit vaste, elle diffère selon la nature de l'impôt. Dans l'imposition portée sur un impôt indirect à l'instar de la TVA, le droit désigne comme assujetti le commerçant, alors que dans la réalité économique c'est le consommateur final qui supporte l'impôt. Cette distinction est très intéressante dans la mesure où elle permet de séparer l'assujetti de la personne imposée¹⁷⁴. Différents exemples confirment cette approche : l'article 104 du CIDTA permet à une personne d'échapper au paiement de l'impôt sur l'IRG, car son revenu est inférieur à 120 000 Da, mais n'écarte en rien sa qualité d'assujetti; ce dernier reste soumis à l'obligation déclarative.

Les exonérations fiscales¹⁷⁵ - temporaires ou définitives¹⁷⁶ - dont font objet les assujettis qu'ils soient personnes physiques ou morales, sont toujours établies par la loi et relèvent donc de la compétence du législateur, le seul en mesure d'imposer et de déterminer les personnes susceptibles d'échapper à cet impôt¹⁷⁷.

Cet avantage légal ne peut être octroyé par l'Administration fiscale indépendamment des textes de loi et l'agent de l'administration ne pourra en aucun cas ni par le biais d'un acte individuel ou réglementaire permettre de restreindre l'imposition sur une partie des contribuables. Si tel est le cas, l'action de l'agent administratif aura comme conséquence l'annulation par le juge administratif de cette dispense et l'agent public pourra être poursuivi pour concussion¹⁷⁸ (art 119 Bis du CP). Dans ce contexte qui doit prouver le privilège de l'exonération ?

174 /M. COLLET, Droit fiscal, puf, 3e .éd., 2007, p. 29.

175/Voir les articles 13, 138 et 175 du CIDTA.

176 /Voir arrêt du Conseil d'Etat n°004716 du 27/05/2002, 2e chambre, n°004716, non publié.

177/ En réalité ces termes « exonéré », « exempté » et « affranchie », bien que leur définition diffère, leur but est le même ; accorder au contribuable un avantage, un traitement de faveur en n'ayant pas à s'acquitter d'un impôt normalement dû par les personnes de la catégorie en question.

178/L'article 119 bis dit : « *Est puni d'un emprisonnement de six (6) mois à trois (3) ans et d'une amende de cinquante mille (50.000) DA à deux cent mille (200.000) DA tout agent public, au sens de l'article 2 de la loi n° 06-01 du 20 février 2006 relative à la prévention et à la lutte contre la corruption, qui cause par sa négligence manifeste le vol, le*

Pour répondre à cette interrogation il nous semble utile de revoir la loi 01-03 relative à l'investissement, laquelle accorde un certain nombre d'exonérations ; c'est dans la procédure d'octroi des avantages qu'on peut démontrer l'attribution de la charge de la preuve bien qu'à notre sens elle reste évidente.

Les articles 9 et 9 Bis du code de l'investissement¹⁷⁹ accordent une série d'avantages aux investisseurs à condition d'accomplir certaines obligations, comme la création de 100 emplois. Cette action permet l'exonération de l'IBS pour une période de 5 ans.

Par l'article 13 du CIDTA, la période d'exonération initiale de 3ans est allongée à deux années supplémentaires à condition que l'investisseur recrute trois employés à durée indéterminée.

La règle civile incombe la charge de la preuve à la personne chargée de l'accomplissement de l'obligation. Par conséquent, c'est le contribuable qui doit soumettre à l'Administration fiscale les éléments nécessaires à une éventuelle exonération¹⁸⁰.

Le foyer fiscal consiste à considérer un ensemble d'individus comme ne faisant juridiquement qu'une seule personne ; fiscalement cela se traduit par une seule imposition sur l'ensemble du foyer. On est devant l'unité d'imposition¹⁸¹. La preuve de l'existence du foyer fiscal pour bénéficier d'une seule imposition est une question inhérente à notre recherche.

Si les enfants de moins de 25ans poursuivent leurs études, ou qu'un taux d'invalidité fixé par un texte réglementaire ait été établi, il est accordé au contribuable un taux d'imposition proportionnel à ses revenus personnels et aux enfants à sa charge (art. 6 du CIDTA). De là la charge de la preuve incombe au contribuable puisque c'est dans son intérêt qu'une telle preuve devrait être apportée¹⁸². Cependant, dans la vérification approfondie de la situation fiscale

détournement, la détérioration ou la perte des deniers publics ou privés ou des effets en tenant lieu ou des pièces, titres, actes, effets mobiliers qui étaient entre ses mains, soit en vertu, soit à raison de ses fonctions ».

179 / Ordonnance 01-03 du 20/08/2001, relative au développement de l'investissement, JO n° 47.

180/ Dans ce sens voir l'arrêt du Conseil d'Etat n°036159 du 13/02/2008, 2e chambre, non publié.

181 /J. LAMARQUE, Droit fiscal général, Lexis Nexis, 2014, p. 720.

182 / A cet effet l'article 98 du CIDTA, dit « *Sauf justification contraire fournie par le contribuable, le revenu imposable ne peut être inférieur à une somme forfaitaire déterminée en appliquant à certains éléments du train de vie* ». Ce texte attribue explicitement la charge de démontrer le train de vie au contribuable, puisqu'il dispose à notre avis des éléments nécessaires à cette démonstration.

d'ensemble¹⁸³ (art. 21 du CPF), les agents de l'Administration fiscale sont tenus de vérifier les éléments de train de vie des membres du foyer fiscal¹⁸⁴ ; on parle alors d'un renversement de la charge de la preuve. Ces deux exemples démontrent que la charge de la preuve est attribuée au vu de l'intérêt apporté : c'est à la partie qui veut s'octroyer l'avantage de démontrer qu'elle remplit les conditions pour en bénéficier.

b - La compétence des agents de l'Administration fiscale

L'Administration fiscale tend à instaurer une relation de confiance avec le contribuable, pour y parvenir ; elle s'est lancée dans une grande entreprise d'introspection afin de dégager des propositions concrètes permettant de pacifier ses relations¹⁸⁵. Elle met à la disposition des contribuables tous les outils nécessaires pour faciliter le dialogue. Il s'agit surtout d'accueillir plus largement les questions des contribuables notamment par voie électronique, mais également de rendre les différentes mesures aussi compréhensibles que possible. La charte mise à la disposition du contribuable (qu'il soit vérifié ou pas) est explicative de ses droits et de ses obligations et ce dernier peut, le cas échéant, se faire assister d'un conseiller de son choix.

Cependant, le contribuable n'est pas le seul concerné par le dispositif visant à rendre le dialogue compréhensible. Il s'agit pour l'administration de bien former et expliquer à ses agents les mesures légales, par les diverses circulaires et instructions fixant des modalités d'application des nouvelles dispositions fiscales introduites par les lois de finances de chaque année, ou même des instructions explicatives des lois de finances successives¹⁸⁶.

La compétence des agents de l'Administration fiscale ne se résume pas à la connaissance de l'information communiquée aux contribuables, mais s'étend au respect de la règle de la

183 / محمد فلاح، السياسة الجبائية -الأهداف والأدوات -بالرجوع إلى حالة الجزائر، أطروحة مقدمة لنيل دكتوراه دولة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2006/2005، ص 194.

184 / عيسى بولخوخ، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهريب و الغش الضريبي -دراسة حالة ولاية باتنة -رسالة ماجستير غير منشورة كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر باتنة، فرع اقتصاد التنمية، 2004/2003، ص 53.

185 / Afin de faciliter les démarches au contribuable via une simplification des procédures et pour une administration disponible et réactive, la DGI fidèle à ses engagements, a mis en place un dispositif informationnel concernant la procédure d'attribution du numéro d'identification fiscale (NIF) : www.dgi.dz :

186 / On pourrait citer l'instruction n°217 du 2/04/2013 relative à la remise conditionnelle des pénalités et amendes fiscales et l'instruction n°1 du 11/02/2013 relative aux sanctions pour défaut de production de la documentation justifiant la politique des prix de transfert appliqué.

compétence territoriale. Le juge tient au respect de ces règles édictées par la loi fiscale¹⁸⁷, au cas contraire cela constitue un vice substantiel de procédure qui remettrait en cause, toute la procédure d'imposition.

Cette rigueur tient son origine du droit administratif. Les règles de compétences se justifient par l'intérêt général¹⁸⁸ et par la bonne organisation de l'Administration fiscale. Pour la preuve, si un contribuable invoque un vice de procédure, est-il dans l'obligation d'en apporter la démonstration ? Si une procédure d'imposition est établie par un agent qui n'a pas le grade suffisant pour un tel acte, à qui incomberait la charge de la preuve ? Et si la vérification de comptabilité devant s'effectuer par un agent de l'Administration fiscale ayant le grade d'inspecteur (art 20 du CPF), se faisait par un grade inférieur au sien et que le contribuable bien avisé aurait relevé cette erreur, doit-il la prouver ?

L'article 20 dans son alinéa 4 exige que la date, le nom et prénom du vérificateur soient mentionnés dans l'avis de vérification ; ce dernier sera remis au contribuable qui ne peut que démontrer un fait apparent. Le contribuable ne peut certifier le grade de l'agent puisqu'il ne peut produire son acte de nomination. Il serait plus judicieux sur le plan pratique que l'Administration fiscale ait à produire cette preuve ; dans l'affaire française « Garcia », le juge avait demandé aux services de lui transmettre les demandes de renseignement que l'agent dont le grade est à établir, avait adressé au contribuable dans le cadre du droit de communication¹⁸⁹. Il s'est avéré par la suite qu'il n'avait pas le grade pour exercer ce droit.

2 - Un formalisme à respecter

Il s'agit en principe, pour la partie qui soutient le non-respect d'une procédure, d'apporter la preuve de cette affirmation. Ce principe découle de la règle édictant que celui qui exécute une formalité doit en garder la preuve. Le formalisme en droit fiscal tient généralement de l'envoi

187 / Voir les articles, 137, 182 Ter et 261-r du CIDTA

188 / Voir les articles 37, 38 et de 803 à 806 du CPCA.

189/ Ce droit de communication était cité à l'article 140 du CE (abrogé par la suite), un arrêt du Conseil d'Etat n° 006526 du 25/02/2003, 2e chambre, non publié, confirme ce droit de communication et annule une imposition établie sans communication avec le contribuable, car ce dernier n'a pas été invité à le faire.

dans les délais de la déclaration, de l'avis de vérification, d'une notification de redressement, d'un commandement ou d'une mise en demeure....

En principe celui qui prétend la non réception d'un document est dispensé de la preuve car c'est une preuve négative et le plus souvent impossible et absurde¹⁹⁰. C'est au défenseur de prouver l'envoi ou l'accomplissement de la procédure :

a-Le délai

Le temps passe et c'est en réalité la seule action qu'il fait ; aussi simples soient elles, les conséquences du temps sont plus qu'importantes pour la procédure d'imposition¹⁹¹ ; les contraintes budgétaires de l'Etat exigent que l'impôt soit périodiquement relevé. La date de réception des documents est importante car elle marque l'enclenchement de la procédure d'imposition, du contentieux ou de la prescription¹⁹². Ainsi le rôle juridique du temps apparaît comme suit :

C'est au contribuable de prouver la souscription en temps utile de la déclaration (art 99 et 151 du CIDTA) car il possède les éléments de cet envoi en recommandé¹⁹³. Par l'article 4 du CII la déclaration est certifiée, datée et signée ; cette obligation permet le cas échéant de prouver l'envoi. La remise de la déclaration passe par le récépissé, ce document justifie le dépôt et indique la date et le lieu de cette remise (art 103 du CIDTA)¹⁹⁴.

190 /F-P. DERUEL, La preuve en matière fiscale ,op.cit, p. 19.

191 /P. SERLOOTEN , « Le temps et le droit fiscal », RTD com, Dalloz, 1997, p. 177.

192 /Concernant la prescription, voir l'arrêt du Conseil d'Etat n°005771 du 27/05/2002, 2e chambre, non publié et l'arrêt n°207170-207169 du 09/04/2001, 2e chambre, non publié.

193 /C.E français, 16/06/1982, n°27018 bis, n°44 comm.2071 :envoi postal simple d'une déclaration B.I.C et d'une déclaration d'ensemble des revenus .

194 / Devant le silence législatif sur l'envoi de la déclaration par lettre recommandée (lettre recommandée :art 10 de l'ordonnance 75-89 du 30/12/1975, portant code des postes et télécommunications modifiée et complétée JO n° 29). On s'intéresse de plus près aux différents articles constituant la loi fiscale qui n'indique pas explicitement la possibilité d'envoi de la déclaration par lettre recommandée. Les articles 164 du CPF et l'article 114, 156 du CII confirment le dépôt de la déclaration, mais l'article 389 du CII, en matière de garantie de métaux emploie le terme « *envoie* » de la déclaration. En outre les articles 44, 53, 99, 132, 162 du CIDTA, ainsi que l'article 1, 11 du CPF utilisent le terme « *faire parvenir* », sans décrire le procédé ni préciser la formalité qui doit être employée. Alors par simple constatation, on peut aisément conclure que la déclaration du contribuable peut être soit envoyée par recommandé, soit remise contre un récépissé. Cette idée est appuyée par l'article 76 alinéa 1 du TCA qui stipule que : « *Toute personne effectuant des opérations passibles de la taxe sur la valeur ajoutée est tenue de remettre ou faire parvenir...* ». Le contribuable est, en

L'administration instaure une procédure de télé déclaration et de télé paiement ; cette nouvelle mesure, basée principalement sur la déclaration électronique des revenus¹⁹⁵, est en cours de généralisation puisqu'elle n'était jusqu'alors utilisée que pour les entreprises relevant de la DGE (art. 163 du CPF) et vise à s'aligner aux normes internationales dans le traitement de l'impôt¹⁹⁶ .

Pour la charge de la preuve de cette déclaration, on peut imaginer un concept d'accusé de réception automatique et instantané dès l'envoi, un concept proche de l'envoi d'un courriel. L'article 323 Ter approuve l'existence des écrits électroniques, un régime spécial qui diffère de celui de la preuve par écrit car l'arrivée d'internet dans le domaine juridique a bouleversé toutes les règles juridiques préalablement installées. En matière de charge de la preuve, c'est à celui qui allègue le courrier d'en apporter la preuve¹⁹⁷, mais l'absence de jurisprudence, de présomption légale est due au caractère récent de cette procédure, la preuve doit incomber à la partie qui conteste le délai de dépôt (ou d'enregistrement), qui n'est autre que l'Administration fiscale. Là encore, la preuve négative est impossible à produire et c'est au contribuable de prouver l'envoi et l'enregistrement de ladite déclaration car c'est sur lui que repose l'obligation déclarative.

Face à la contrainte du temps, l'Administration fiscale est tenue de respecter certains délais sous peine de nullité de la procédure. C'est le cas de l'envoi d'un certain nombre de documents tels que les notifications, l'avis de vérification, ou même d'un commandement. L'Administration fiscale est à même d'apporter les éléments nécessaires à son envoi. Cette action se fait par pli recommandé avec accusé de réception¹⁹⁸, chose qui facilite l'administration de la preuve d'un côté et confirme la prise en considération de la date de réception et non la date d'envoi.

Dans le cas où le document est remis en main propre au contribuable, c'est à l'Administration fiscale de prouver cette remise. Il est d'ailleurs intéressant de constater que si la théorie de l'envoi est valable pour le contribuable, celle de la réception l'est pour l'Administration fiscale. Il est

principe, en mesure d'apporter la preuve de cet envoi dans les délais et supporter en toute logique la charge de la preuve.

195 /Site de la direction générale des impôts, charte du contribuable.

196 /L'article 164 du CPF édicte la possibilité de déclarer les acomptes provisionnels de l'IBS par voie électronique dans les délais. Les conditions sont fixées par voie réglementaire.

197/ Y. FAVIER, Correspondance - Messages électroniques- Rép Civil, Dalloz, septembre 2012 (mise à jour : mars 2013).

198 /Voir les articles 134, 163,192 du CIDTA.

toujours question d'un accusé de réception lors de l'envoi des documents par l'administration¹⁹⁹, l'article 73 du CPF confirme cette hypothèse²⁰⁰.

Certains délais dépassés ont une portée juridique entraînant la déchéance des droits du contribuable avec un renversement de la charge de la preuve. C'est le cas de la notification de redressement qui, au-delà de 30 jours de défaut de réponse, vaut acceptation tacite et par conséquent l'application de la procédure de la taxation d'office. La contestation du contribuable de la non-réception de cet avis lui incombe-t-il de la charge de la preuve ?

La non-réception de documents est considérée comme un fait négatif ; par conséquent l'Administration fiscale est dans l'obligation de produire la preuve de cet envoi. D'ailleurs l'article 19 du CPF prévoit que toutes les notifications de redressement sont envoyées par lettre recommandée ou remises au contribuable contre accusé de réception.

Sur la même question, un arrêt du Conseil d'Etat français, cassant un arrêt de la cour administrative d'appel de Lyon, avait considéré que pour une imposition périodique mais engendrant un redressement et dont la date de mise en recouvrement n'est connue du contribuable que par avis, la preuve de tout conflit naissant entre les deux parties est à la charge du fisc²⁰¹.

En revanche, si le contribuable affirme avoir adressé sa déclaration dans les temps et que l'Administration fiscale conteste ses dires, soutenant que cette déclaration a été faite hors délais ou qu'elle a été adressée à un autre service territorialement incompétent. La charge de la preuve incombera au demandeur et c'est l'Administration fiscale qui supportera la charge de la preuve²⁰².

Le délai de 4 mois dont dispose le contribuable pour porter le contentieux devant les commissions- bien qu'il soit facultatif- pose également la question de l'attribution de la charge de

199 /C.E.français Plén. 29/04/1977 n°92446 R.J. 6/77 n°360 et R.J.F.7/77, p.236 chronique HAGELSTEN ; D.F.77 n°24 comm.941.

200/Il est dit : « à compléter, dans un délai de trente (30) jours à compter de la date de réception... »

La notion d'adresse acquiert une réelle importance pour la territorialité de l'impôt et pour la formalité du respect du délai, il est primordial que l'adresse soit non seulement mentionnée mais aussi actualisée. D'ailleurs l'article 152 du CIDTA prévoit même la communication de l'adresse des comptables et experts chargés de la comptabilité du contribuable.

201 /Con d'Etat français, 16/12/1992, req. n°123268, Liviana Anstalt : RJF 2/92, n°195.

202 /Con d'Etat français, 3/10/1984, req. n°42088 : RJF 12/84, n°1545.

la preuve²⁰³. Le délai commence à courir à compter de la date de réception de la décision de l'administration (art 80 du CPF), le recours devant les commissions dépend de ce retour. Ce délai est subordonné à l'accomplissement par l'administration de son obligation d'envoi de réponse.

C'est le contribuable qui est tenu de présenter le recours devant les commissions de recours dans les 4 mois qui suivent la réponse du fisc, c'est aussi lui qui supporte la preuve de ses prétentions, bien que l'Administration fiscale est, à elle seule, capable de démontrer la date de commencement de ce délai. C'est donc à elle qu'on doit accorder la charge de cette preuve²⁰⁴.

L'acceptation de la force majeure comme argument de retard de la transmission de la déclaration épargne au contribuable la procédure de la taxation d'office (l'article 102 du CIDTA allonge ce délai de 2 mois²⁰⁵).

Selon le professeur DE LA MARDIERE on ne peut parler de force majeure que par le fait d'un tiers : la mort du contribuable ne constitue pas un cas de force majeure à partir du moment où son obligation est transmise à ses ayants droit. Par contre, selon le même auteur, la mobilisation du contribuable par l'armée est un motif suffisamment valable pour être considéré comme un cas de force majeure²⁰⁶. La charge de la preuve de la force majeure incombe à celui qui en bénéficie.

La durée de la vérification comptable pose également la question de la charge de la preuve ; selon l'article 20-5 la vérification sur place des documents comptables ne peut s'étendre à une durée supérieure à 3 mois, 6 mois ou même 9 mois²⁰⁷.

203 / Concernant le commencement du délai de recours devant les commissions, voir l'arrêt n°041138 du 14/05/2008, 2e chambre, non publié.

204 / Voir aussi l'article 22 du CII, l'article 259 du CE, article 38 du TCA.

205 / L'article 151 du CIDTA l'a prolongé de 3 mois maximum.

206 / Ch. DE LA MARDIERE, La preuve en droit fiscal, op.cit, p. 227.

207 / L'article 20 du CPF dit : « 5-Sous peine de nullité de la procédure, la vérification sur place de livres et de documents comptables ne peut s'étendre sur une durée supérieure à trois (03) mois en ce qui concerne :

- Les entreprises de prestations de services lorsque leur chiffre d'affaires annuel n'excède pas 1.000.000 DA pour chacun des exercices vérifiés ;

- Toutes les autres entreprises, lorsque leur chiffre d'affaires n'excède pas 2.000.000 DA, pour chacun des exercices vérifiés.

Ce délai est porté à six (06) mois pour les entreprises ci-dessus lorsque leur chiffre d'affaires annuel n'excède pas respectivement 5.000.000 DA et 10.000.000 DA pour chacun des exercices vérifiés.

Dans tous les autres cas, la durée de la vérification sur place ne doit pas dépasser neuf (09) mois ...

En outre, les durées de contrôle sur place fixées ci-dessus ne sont pas applicables dans les cas de manœuvres frauduleuses dûment établies ou lorsque le contribuable a fourni des renseignements incomplets ou inexacts durant la

La jurisprudence française avait incombé la charge de la preuve au contribuable²⁰⁸, mais cette position a totalement changé puisque dans un autre arrêt c'est l'Administration fiscale qui apporte la preuve du dépassement de la durée de 3 mois²⁰⁹.

La durée de comptabilité possède une portée juridique certaine, son dépassement vaut nullité de la procédure (art 20-5). La détermination de la charge de la preuve est capitale pour la suite de la procédure, le législateur algérien a soumis l'obligation de fin des travaux de la vérification sur place à l'établissement d'un procès-verbal, tout en obligeant le fisc à respecter une période de vérification précise ; autrement dit l'Administration fiscale ne peut accéder aux documents comptables dans les locaux de l'entreprise après la période indiquée à l'article 20 du CPF. Le procès-verbal est obligatoirement signé par l'Administration fiscale et le contribuable est invité à contresigner, mention faite d'un éventuel refus. L'obligation de respect de la durée de vérification incombe à l'Administration fiscale et il est logique de lui en attribuer la preuve.

En conclusion, les situations qui viennent d'être évoquées ne sont que des exemples et ne sauraient être exhaustives. Pouvoir parler de tous les délais serait une tâche difficile à accomplir : nous avons tenté d'en citer quelques-uns, du moins les plus intrigants, ceux qui requièrent plus de réflexion, une réflexion utile à l'instauration d'une règle propre à la charge de la preuve en matière de respect des délais. Le plus souvent c'est à celui qui est dans l'obligation d'effectuer un acte que revient la charge de prouver le respect du délai qui lui est imposé car c'est le seul qui est en mesure de le faire. Nous constatons alors l'existence de deux notions très distinctes mais qui restent étroitement liées à la charge de la preuve : celle de la partie chargée du respect du délai, mais aussi et surtout la possibilité de produire concrètement le formalisme.

vérification ou n'a pas répondu dans les délais aux demandes d'éclaircissements ou de justifications prévues à l'article 19 ci-dessus ».

208 /Arrêt du Conseil d'Etat français, 20/11/1961, n°53597, Bulletin Officiel Dupont (actuellement RJF) 1962 ,p. 47.

209/Arrêt du Conseil d'Etat français, 03/11/1976, n°98040 et 98041, RJF, 12/76, n°557 et l'arrêt du 20/03/1996, n°12316, RJF 5/96, n°578 qui dit : « *Le contribuable qui soutient que la vérification de la comptabilité dont il a été l'objet s'est prolongée au-delà de la durée de trois mois [...] ne supporte pas la charge de prouver l'exacte durée de cette vérification* ».

b - Envoi et remise totale des documents

Il est difficile de dissocier le délai de l'envoi et la remise de correspondance car tous deux font partie d'un formalisme obligatoire mais nécessaire, garant des droits du contribuable. Dès lors, en application de la dialectique de la charge de la preuve pour la remise des documents, on constate :

Toute déclaration doit être rédigée sur des imprimés établis et fournis par l'Administration fiscale (article 103 du CIDTA), la réception de la déclaration doit être remise contre récépissé. Dans le cas d'un litige c'est au contribuable de prouver la remise, puisque l'obligation de délivrance du document lui revient.

a- En supposant que le contribuable, de mauvaise foi, a bien reçu les documents envoyés par l'Administration fiscale,- exemple la notification de redressement- et qu'il l'a égarée, par la suite il niera la réception des documents. Sachant que la bonne foi est présumée, la jurisprudence française suit le raisonnement que c'est à celui qui doit accomplir l'obligation de la prouver ; une telle théorie s'appliquerait comme suit :

L'administration doit prouver la remise, mais elle n'est pas tenue d'une obligation de résultat : elle doit surtout justifier qu'elle a tout mis en œuvre pour que le courrier en question arrive au destinataire²¹⁰.

Si le document est envoyé par le biais de la poste, c'est à l'Administration fiscale d'apporter la preuve de cet envoi²¹¹.

b - un autre scénario peut compliquer la tâche de l'Administration fiscale :c'est le cas notamment de :

1 - l'envoi de l'accusé de réception au contribuable : ce dernier est retourné au fisc sans être signé ; dans ce cas de figure, est-il acceptable comme moyen de preuve ? La réponse à cette question nous renvoie à la valeur juridique de la signature : l'accusé de réception a en premier

210/Cass.français, Comm 22/09/1983, n°81-15555 Sté Fiduciaire de révision et d'expertise comptable Bull.Civ.VI n°241.p.209 ; DF.84 n°6 comm.236.

211/Conseil d'Etat français du 18/03/1981 n°17433 DF.81 n°24-25 comm.1322 : l'administration ne peut produire un duplicata de l'avis.

lieu été appliqué dans les systèmes postaux avant que son utilisation ne soit élargie à d'autres domaines (art 840 du CPCA). En réalité, tous les envois de l'Administration fiscale sont conditionnés par le retour de ce document qui, sous peine de nullité, doit être signé par le destinataire. On retrouve d'ailleurs cette notion dans les articles, 20 et 37 du CPF et l'article 282 quater du CIDTA²¹².

Dans ce cas, la charge de la preuve incombe entièrement au contribuable car l'accusé de réception est transmis par le biais de la poste au contribuable. Dès lors, on peut imaginer que l'agent de la poste a tout simplement oublié de faire signer le contribuable (Il est d'ailleurs nécessaire de ne pas confondre la responsabilité liée à cet oubli et la charge de la preuve). Ainsi, en cas de contestation de sa part, c'est à lui que revient la charge de prouver qu'il n'a pas reçu la lettre recommandée.

2 - L'accusé de réception a bien été signé non pas par le contribuable, mais plutôt par une tierce personne qui n'est ni autorisée ni habilitée à le faire. Devant pareille situation qui doit supporter la démonstration de la réception du document et qui sera amené à prouver la régularité de la signature ?

Avant de prétendre avoir transmis un courrier au contribuable, il faut s'assurer que ce dernier l'ait personnellement reçu ou bien que cette réception s'est faite par un tiers habilité à le faire. Si le contribuable conteste cette signature (l'article 165 et 173 du CPCA), c'est à lui que revient la charge de prouver que la personne qui a réceptionné le document n'était pas en mesure de le faire. D'un autre côté, l'article 83 du CPF soumet les requêtes à la signature de leur auteur.

Et puisque la réglementation postale prévoit que la signature d'un accusé de réception d'un envoi en recommandé²¹³, doit être faite par le destinataire ou son fondé de pouvoir et pour une personne morale de son représentant légal²¹⁴, c'est à la poste que revient l'obligation de vérifier cette qualité. Le Conseil d'Etat français adopte le principe par lequel la qualité du signataire

212 /Arrêt du Conseil d'Etat n°001987 du 30/07/2007, non publié. Qui en vertu de l'article 342 du CIDTA, annule la procédure de control suite à l'envoi de l'avis d'imposition dans une enveloppe non fermée, cela entache la confidentialité dont se caractérise la procédure d'imposition.

213 /Voir l'article 9§7 de la loi 2000-03 du 5/08/2000, relative au poste et aux télécommunications, JO n°48.

214 /Voir l'article 10 de l'ordonnance 75-89 du 30/12/1975, portant code de la poste et télécommunications modifiée et complétée, qui dit : « Elle est déchargée des lettres recommandées par leur remise, contre reçu, au destinataire ou à son fondé de pouvoir et des autres objets recommandés par leur remise contre reçu, soit au destinataire, soit à une personne attachée à son service ou demeurant avec lui ».

importe peu, à partir du moment où l'adresse est correcte²¹⁵. Que la lettre soit acheminée au domicile ou au lieu de travail, le contribuable doit prouver que la signature n'est pas la sienne en démontrant la non existence d'un lien entre lui et le signataire, ou bien que le signataire n'était pas habilité à le faire²¹⁶.

3 - Le contribuable prétend n'avoir rien reçu. Cette situation est assez fréquente puisque les retours de documents se font régulièrement à l'Administration fiscale par suite de mauvaise indication d'adresse, de changement d'adresse, de l'illisibilité du document portant l'adresse ou tout simplement par l'erreur de l'agent de l'administration lors de la saisie de l'adresse. Dans ce cas de figure, la charge de la preuve incombe à l'Administration fiscale qui doit prouver qu'elle a usé de tous les moyens pour faire parvenir les documents au contribuable.

Là encore on constate l'implication de la poste : l'avis de passage, laissé à l'intention du contribuable absent, l'invite à venir la retirer au bureau de poste ; à défaut, la lettre est renvoyée à l'expéditeur et tous ces éléments constituent des preuves qui peuvent renverser la charge de la preuve.

La notification d'un acte par huissier est certainement, en matière de formalité, l'envoi le plus sûr mais aussi la forme la plus aboutie de la preuve. Cet envoi, peu fréquent, permet, en cas de refus de signature de l'accusé de réception de la part du contribuable, l'attestation de l'huissier de ce refus, ce qui vaut en termes de preuve, un renversement de la charge de la preuve puisque le contribuable ne peut par la suite prétendre n'avoir rien reçu.

Toutefois la production d'une photocopie de la déclaration ne suffit pas à prouver que l'original a été transmis en temps utile : la déclaration doit comporter la signature authentique du contribuable (article 323 du CIDTA). Serait-il possible de remettre une copie de la déclaration accompagnée d'une signature originale ? L'article 356 du CII mentionne d'accompagner l'original avec une copie, au besoin. Dans cet article, on ne peut dissocier la copie de l'original ; par contre la jurisprudence française approuve cette forme de déclaration²¹⁷, elle va encore plus loin en accordant au contribuable la présentation d'un extrait de rôle signé par le comptable

215 /C.E français.4/02/1985, n°50258 D.F.86 n°18 comm.920.C.E.20/12/1985 n°44595 r.j.f.2/86 n°239.

216 /B. DALBIES, La preuve en matière fiscale, op.cit, p. 26.

217/C.E français, 10/08/2007, req, n°281848, Bentoumes : R.J.F 2007, n°12,1470.

public faisant état de la mise en recouvrement de l'impôt, ce dernier démontre qu'il a déposé sa déclaration et par conséquent peut renverser la charge de la preuve.

Si le contribuable conteste le déroulement de la procédure de vérification de comptabilité du fait que le vérificateur était absent, rarement présent ou qu'il effectue des courtes visites au siège de l'entreprise, ou même de l'impossibilité de lui parler, dans ce cas de figure, à qui incombe la charge de la preuve ? Le déroulement de la procédure de vérification au siège de l'entreprise comporte une véritable présomption de régularité des opérations, une telle présomption ferait peser la charge de la preuve sur le contribuable²¹⁸.

Celui qui invoque l'accomplissement d'une formalité dans les délais doit non seulement apporter la preuve de l'exécution de son acte mais aussi de l'accomplissement de la totalité de ce dernier. Ainsi, suite à l'acheminement à temps des documents, le contenu des documents revêt une importance capitale. On ne saurait imaginer une vérification approfondie de comptabilité sans mentionner les droits, impôts et taxes vérifiés, le droit de se faire assister par un conseiller de son choix, ou encore la remise de la charte des droits et obligations du contribuable²¹⁹.

L'application de la dialectique de la charge de la preuve au contenu même de la procédure, c'est-à-dire l'accomplissement de la formalité par l'apport de tous les documents nécessaires, s'exécute comme suit, puisque l'Administration fiscale prétend avoir accompli la procédure, elle doit le prouver²²⁰. Dans ce cas deux hypothèses :

1 - L'Administration fiscale n'est pas en mesure d'apporter la preuve que les documents composant sa procédure sont complets : cette situation n'incombe en rien au contribuable, et toute la procédure devient caduque.

2 - l'Administration fiscale a produit la preuve du contenu des documents en cause : on peut alors parler d'un renversement de la charge de la preuve en sa faveur et c'est au contribuable d'apporter la preuve d'un fait négatif, ce qui à notre sens est difficile à constituer.

218 /Con d'Etat français, 13/04/1988, req. n°66060 : RJF 6/88, n°691; Cons. d'Etat 3/11/1989, req. n°55056-831332, Martinez : RJF1/90 n°52 : C.adm.Nancy 4/06/1992, req. n°567, Corteville : RJF 10/92, n°1388.

219 /Voir l'article 20 et 20 Bis du CPF.

220 /عبد الرحمان أبليل، بعض جوانب نظام الإثبات في المادة الجبائية، أشغال اليومين الدراسيين 28 و 29 مارس 2005، المنظمة من طرف المجلس الأعلى والمديرية العامة لضرائب، دفاتر المجلس الأعلى العدد 8، ص 245 وما يليها.

Dans ce sens la jurisprudence française a exigé un commencement de preuve²²¹, elle a aussi incité le contribuable à effectuer les démarches nécessaires auprès de l'Administration fiscale pour achever les documents incomplets. A notre sens, une telle hypothèse impliquerait forcément la responsabilité de ce dernier qui n'est pas censé connaître le contenu documentaire de chaque procédure ; cette implication forcée pourrait influencer l'attribution de la charge de la preuve.

En conclusion, il appartient à celui qui affirme avoir réalisé une formalité d'en apporter la preuve et l'Administration fiscale doit prouver l'envoi de ses documents par lettre recommandée et c'est au contribuable de démontrer le dépôt de sa déclaration. Cette partie formelle constitue une véritable garantie pour le contribuable qui pourrait se voir perdre le contentieux s'il ne la respecte pas. Nous recommandons d'ailleurs l'usage de l'envoi en recommandé avec accusé de réception, ce qui favorise la production de la preuve et par conséquent faciliterait l'attribution de la charge de la preuve. Cependant les questions de forme ne fondent pas à elles seules le contentieux fiscal : celles de fond sont tout aussi importantes à étudier car elles restent le fondement même du contentieux d'imposition qui régit la légalité du calcul de l'assiette de l'impôt²²².

B - La charge de la preuve et les règles de fond

Sous réserve de ce qui vient d'être dit, la charge de la preuve concerne aussi le caractère fondé de l'imposition. Nous avons choisi de traiter cette question sur deux niveaux.

Le premier repose sur la simple procédure d'imposition, le second est la conséquence directe de la défaillance du contribuable ; la procédure d'imposition contradictoire.

1 -Le fardeau de la preuve dans le parcours de l'imposition

Lorsque l'imposition a été établie d'après les bases indiquées par le contribuable dans sa déclaration précédemment souscrite, il arrive que cette imposition soit contestée et il est alors

221/C.E français. 10/11/1982 n°26347 D.F83 n°8 comm.316 : commencement de preuve non rapporté par le contribuable qui prétendait que la lettre recommandée reçue ne contenait pas une décision de rejet du directeur des services fiscaux.

222 / محمد بيومي، الطعون القضائية في ربط الضرائب على الدخل، القاهرة، 1974، ص 3

important de fixer les paramètres relatifs à la preuve. Les exemples qui vont suivre ne constituent que des fragments afin de parvenir à poser des règles d'attribution de la charge de la preuve.

a - L'existence de l'imposition et son montant

La détermination de la nature de l'imposition appliquée diffère de celle de la preuve de la qualité d'assujettis. On peut être assujetti à l'IBS sans pour autant l'être à l'IRG. La loi détermine les critères d'attribution de l'impôt²²³ mais la question de la charge de la preuve reste incertaine. Le législateur français dans les articles 191 à 195 du livre des procédures fiscales, a très explicitement réparti la charge de la preuve entre les parties, notamment concernant l'imposition forfaitaire, le recours devant les commissions et les pénalités fiscales appliquées au contribuable. Le silence apparent du législateur algérien quant à cette attribution justifie ce recours permanent au droit comparé et plus précisément français, mais aussi aux différents articles composant le processus d'imposition algérienne de façon générale.

En matière d'impôt direct, c'est la déclaration présumée exacte du contribuable qui établit l'existence de l'imposition²²⁴. Le rôle de demandeur de l'impôt fait peser la charge de la preuve sur l'Administration fiscale. Dans l'exemple de la taxe sur l'activité professionnelle²²⁵, qui reste un impôt déclaratif (art 224), c'est à l'Etat de prouver l'existence d'un revenu minimum imposable même si la déclaration justifie l'existence de l'imposition.

La question de la charge de la preuve acquiert une plus grande importance pour les impositions établies sans déclaration. C'est le cas notamment de l'IRG salaire, ou en l'absence de déclaration directe du contribuable, la charge de la preuve doit peser sur l'Administration fiscale, par conséquent c'est à elle de démontrer son imposition²²⁶ et ce même en l'existence du barème progressif de l'article 104 du CIDTA.

223 /Voir les articles relatifs à l'imposition de l'IRG : 1, 2, 9,11 et 12 du CIDTA, ainsi que les articles 135, 136,139 du CIDTA relatifs à l'IBS.

224/F-P. DERUEL, La preuve en matière fiscale, op.cit, p. 31.

225/Voir les articles 217 à 231 du CIDTA.

226 /C.E.français, 9/07/1945, Req, 70893, R.150.

Concernant les abattements, les réfractions, ou tout changement de situation diminuant en la faveur du contribuable le montant de l'imposition, la preuve de cette allégation est à la charge de ce dernier puisque c'est lui le bénéficiaire de cette nouvelle imposition (il a la qualité de demandeur dans cette situation)²²⁷.

C'est donc au contribuable de justifier la réduction d'une imposition qu'il réclame²²⁸. Par ailleurs une telle réflexion serait-elle applicable quant à la charge de la preuve d'un déficit d'une société qui engendrerait la diminution, voire l'annulation de l'imposition ? L'article 147 du CIDTA considère le déficit comme une charge déductible reportable jusqu'au quatrième exercice qui suit l'exercice déficitaire. L'article 151 du CIDTA précise qu'en cas de déficit, l'entreprise est tenue de déclarer ce déficit dans sa déclaration annuelle. On peut en déduire que, puisque ce dernier fait partie de la déclaration contrôlée, il bénéficie de la présomption d'exactitude. Cette hypothèse a une conséquence directe sur la charge de la preuve : le contribuable n'a pas à prouver son déficit et c'est à l'Administration fiscale de démontrer l'inexactitude de ce déficit en cas de contestation de sa part.

Le retard de déclaration du déficit, entraîne l'application d'une amende fiscale (art 322 du CIDTA) et pose la problématique de la charge de la preuve. Une décision du Conseil d'Etat français contredit totalement la règle instaurée ci-dessus ; dans cette dernière, c'est au contribuable d'apporter la preuve de ses allégations car l'Administration fiscale est parfaitement dans son droit de l'imposer d'office suite au retard de déclaration²²⁹. En application de cette théorie au droit algérien, l'article 44 du CPF énumère les différents cas où il est procédé à une

227 / L'article 224 du CIDTA dit : « *La déclaration doit faire apparaître distinctement la fraction du chiffre d'affaires qui est susceptible de subir une réfaction...* ».

228/ Cette règle est explicitement édictée à l'article L191 du LPF français qui s'énonce comme suit : « *Lorsque l'imposition a été établie selon la procédure forfaitaire la charge de la preuve incombe au contribuable qui demande la réduction de l'imposition* ».

229 /Décision du 5/07/1961, Req.48725, conclusion M.MARTIN, Bcd 1961 n°10, n°1851, DF1961 n°30 Doc : « *Considérant [...] qu'il résulte de ces dispositions que lorsqu'une société dont l'exploitation serait déficitaire a tardivement produit la déclaration d'un déficit, non seulement elle est redevable de l'amende fiscale prévue à l'article 1728 mais encore « la liquidation de l'impôt est faite d'office » à condition toutefois que ce contribuable n'ait pas déjà démontré l'existence d'un déficit ; que, dans le cas où l'administration usant de ce droit a cru devoir substituer au déficit déclaré par le contribuable une base d'imposition arrêtée par elle au vu des éléments d'appréciation dont elle dispose, il appartient à la société soit de faire la preuve de l'exagération de l'évaluation administrative, soit de justifier de l'existence d'un déficit...* ».

taxation d'office renversant ainsi la charge de la preuve en faveur de l'Administration fiscale²³⁰. Les paragraphes 1, 4 et 7 du même article et les articles 192 et 193 du CIDTA, énoncent que la non déclaration des revenus constitue un cas de taxation d'office ; par conséquent la non déclaration du déficit entraîne le renversement de la charge de la preuve. C'est au contribuable d'apporter la preuve de cette imposition exagérée.

La charge de la preuve concerne aussi le montant de l'imposition. Un contribuable qui déclare ses revenus se voit imposé de façon qu'il juge trop exagérée et cette exagération se traduit comptablement par le refus du fisc de certaines charges que le contribuable estime déductibles²³¹. C'est le cas notamment des frais liés à l'exploitation que le contribuable considère comme étant des charges déductibles et que l'Administration fiscale s'obstine à réintégrer : dans ce cas de figure, à qui incombe la charge d'une telle preuve ?

Le revenu imposable est défini par l'article 10 du CIDTA comme suit : « *Le bénéfice ou revenu imposable est constitué par l'excédent du produit brut effectivement réalisé, y compris la valeur des profits et avantages dont le contribuable a joui en nature, sur les dépenses effectuées en vue de l'acquisition et de la conservation du revenu...* ». De cette définition il ressort que c'est l'Administration fiscale qui est en charge de reconstituer à partir de la déclaration du contribuable son revenu imposable. Pour des raisons purement techniques, c'est à elle d'apporter la preuve de cette reconstitution, mais en cas de contestation qui doit supporter le fardeau de la preuve ? En réalité deux points peuvent être soulevés, ces derniers ont une influence certaine sur la détermination de la base imposable :

1-La demande d'éclaircissement

L'Etat est le véritable demandeur : c'est lui qui, en principe, doit supporter le fardeau de la preuve de l'imposition²³². Cette tâche contraignante est néanmoins allégée par la déclaration du

230 /L'article 44 du CPF dit : « *En cas de désaccord avec l'inspecteur ou le vérificateur, le contribuable taxé d'office ne peut obtenir par la voie contentieuse la décharge ou la réduction de la cotisation qui lui a été assignée qu'en apportant la preuve de l'exagération de son imposition* ».

231/Voir l'article 169 du CIDTA.

232 /Par l'article 20-6 du CPF le législateur a instauré une règle, selon laquelle l'administration est tenue de motiver son rejet des observations du contribuable quand elle fait ressortir un élément nouveau qui donne lieu à un redressement.

contribuable²³³. Présument exacte cette dernière facilite le travail des services fiscaux en apportant des éléments suffisants à la reconstitution de la base imposable²³⁴. En effet, la déclaration contrôlée acquiert une place importante car, sur un plan pratique, il serait difficile pour l'Administration fiscale de rassembler tous les éléments d'imposition. Ainsi, le fisc est soulagé d'une preuve difficile à produire mais cette règle n'est pas absolue. Souvent on assiste à des renversements de situations qui rendent la charge de la preuve instable. C'est le cas de l'administration qui tend à démontrer l'inexactitude de la déclaration à travers des demandes d'éclaircissement²³⁵.

En considérant la déclaration comme un acte d'information obligatoire, peut-on pousser le contribuable à informer davantage l'administration et ce, bien que la déclaration contienne toutes les indications et données utiles à l'établissement de l'imposition²³⁶ ? L'examen du code des impôts directs et taxes assimilées révèle qu'en plus de la déclaration, les contribuables doivent présenter leur comptabilité aux agents du fisc(art 20), ils sont aussi tenus de joindre à leur déclaration, des indications sur les éléments les plus caractéristiques de ces données (en exemple l'art 141).

Par l'article 133 du CIDTA et l'article 20 Bis du CPF, une demande d'éclaircissement peut, le cas échéant, être adressée au contribuable en vue d'obtenir plus de précisions, de détails, d'informations et ce, afin de se rapprocher le plus possible de la base imposable réelle. L'Administration fiscale vise avant tout à constituer sa propre conviction quant à certains éléments de la déclaration. C'est le cas entre autres des dettes fictives, ou des frais professionnels gonflés. Seul le contribuable est en mesure de répondre à ces interrogations, car il est le seul à détenir les justificatifs de toutes ses dépenses.

Cette demande vise aussi à se rapprocher le plus possible de la situation financière réelle du contribuable afin que son imposition soit la plus juste possible. De ce fait, en cas de refus de sa

233 /Concernant l'obligation de la déclaration contrôlée, voir l'arrêt du Conseil d'Etat n°045651 du 14/01/2009, 2e chambre, non publié.

234 /Voir les articles : 18, 21, 44, 99,152 du CIDTA.

235 / DERUEL définit la demande d'éclaircissement comme suit : « la procédure des éclaircissements est surtout un instrument de coopération portant sur la sincérité du contribuable; ce qui est demandé c'est une explication rendant intellectuellement plausible l'écriture de la déclaration; c'est un complément d'information postulé en fait par l'infinie variété des situations », La preuve en matière fiscale, op.cit, p. 244.

236 /Voir l'article 21-B du CIDTA.

part de répondre aux différentes interrogations, ce refus serait-il un argument pour renverser la charge de la preuve qui pesait jusqu'alors sur l'Administration fiscale ? Force est de constater l'importance d'une telle demande, le contribuable devrait-il, avant même de répondre aux interrogations de l'Administration fiscale, demander de justifier et d'argumenter une telle demande, en d'autres termes, le contribuable peut-il contester la demande d'éclaircissement ?

Les articles 20 et 20 Bis du CPF justifient à eux seuls cette demande. On trouve dans ces derniers la base légale d'une telle mesure. Il n'empêche que celle-ci est conditionnée par la présence d'une présomption de fraude ; l'administration doit être devant une situation de fraude qui requiert une demande d'éclaircissement, c'est à elle en premier d'apporter la preuve de la nécessité d'application d'une telle procédure. Si l'inspecteur a des raisons de douter du contribuable, des raisons qu'il est le seul à juger suffisantes, il est en mesure de demander des justificatifs. En présence d'une présomption de transferts indirects de bénéficiaires bien établis, le fisc a l'entière liberté d'adresser au contribuable une demande d'éclaircissements²³⁷.

Le refus du contribuable de répondre à cette demande implique la contestation de la présomption de fraude, un refus qui peut engendrer un renversement de la charge de la preuve en sa défaveur et peut constituer un cas d'application de la procédure de la taxation d'office²³⁸. Dans ce cas de figure, la charge de la preuve lui incombe²³⁹.

Par l'article 137 du CIDTA, c'est au contribuable qu'il appartient d'établir la non existence du transfert de bénéficiaire, bien que cette preuve soit négative Il est le seul à détenir les éléments de cette preuve. A titre d'exemple, le contribuable peut se prévaloir d'un transfert indirect de bénéficiaire par les dispositions de ce même article en prétendant l'inexistence d'une comptabilité distincte de ses activités sur le territoire algérien et en dehors de ce territoire²⁴⁰.

237/Jugeant de la sévérité d'une telle mesure, la jurisprudence française a soumis son application à une condition supplémentaire qu'on appelle « la règle du double », l'administration ne peut soumettre pareille demande au contribuable que si le total de crédits apparaissant sur les relevés bancaires est au moins égal au double des revenus déclarés. Ch. DE LA MARDIERE, Droit fiscal général, 2e .éd., Champs université,2011, p. 284.

238 /Voir l'article 44 du CPF.

239/Cette idée contredit la formule du professeur DERUEL, ce dernier prétend que l'administration fiscale conserve la charge de la preuve qui pèse sur elle, les réponses du contribuable n'ont pas à être accompagnées de preuves.

240 /L'article 137 dit : « Lorsqu'une entreprise exerce son activité à la fois en Algérie et hors du territoire national, son bénéfice est, sauf preuve du contraire résultant de comptabilités distinctes présumé réalisées en Algérie au prorata des opérations de production, ou à défaut, des ventes réalisées dans ce territoire ».

Le contribuable doit répondre à la demande d'éclaircissements²⁴¹, à défaut il doit supporter le fardeau de la preuve, sa réponse doit apporter une explication plausible à sa déclaration. La demande de renseignements a aussi comme effet la mise en place de la procédure de taxation d'office²⁴², et bien que le législateur fiscal n'a pas défini²⁴³ ni limité le sens à donner au renseignement, il a formulé dans son article 20 du CPF l'impact qu'aurait le renseignement s'il était incomplet ou inexact; la base d'imposition pourrait alors être remise en cause par l'Administration fiscale et le contribuable serait tenu d'apporter les éléments de preuve nécessaires.

2- La contestation d'une charge déductible

La demande d'éclaircissement n'est pas le seul facteur influant sur la détermination du montant de l'imposition, l'élaboration de cette demande est souvent confrontée à une réticence de la part du contribuable.

Celle-ci se traduit par la contestation de certaines charges que le contribuable souhaite déduire et que le fisc réintègre presque systématiquement (la base imposable est égale à la base comptable additionnée aux réintégrations moins les déductions). Par certains articles les charges à déduire sont établies et fixées par la loi, dans le cas d'une contestation, qui doit supporter la charge de la preuve ?

L'article 19 Bis du CPF distingue la portée réelle d'une charge. En effet, une charge potentiellement déductible a un impact direct sur la base imposable : à titre d'exemple, un revenu net global servant de base à l'impôt est déterminé en totalisant les bénéfices ou revenus nets visés

241 /Conseil d'Etat français 19/06/1954, Rec 32.389, R.O, p. 91.

242/L'article 19 du CIDTA dit : « *Les déclarations des contribuables qui ne fournissent pas à l'appui les renseignements et documents prévus par l'article 152 du code des impôts directs et taxes assimilées peuvent faire l'objet de rectifications d'office* ».

243 /A notre sens la demande de renseignements peut être explicite et officielle par voie de textes de loi, comme est le cas de l'article 21 du CPF qui dit : « Lorsque la situation patrimoniale et les éléments du train de vie d'une personne non recensée fiscalement font apparaître l'existence d'activités ou de revenus occultes, une vérification de la situation fiscale d'ensemble peut être entreprise », dans cet article les renseignements peuvent porter sur n'importe quel élément qui révélerait le train de vie du contribuable. Elle peut être aussi implicite et informelle, et c'est d'ailleurs la base même de la procédure du VASFE.

aux articles 11 à 76 et des charges énumérées à l'article 85 du code des impôts directs et taxes assimilées (art10 du CIDTA)²⁴⁴.

En comptabilité, les actifs sont des emplois en attente alors que les charges sont définitivement consommées ; elles sont prises en compte au moment où elles sont consommées²⁴⁵ et bien que l'article 85 du CIDTA en ait cité toute une liste²⁴⁶, la notion de charge déductible reste néanmoins non définie par la loi.

L'article 10 du CIDTA, précédemment cité, accorde à l'Administration fiscale le droit de remettre en cause la déclaration du contribuable. Cette déclaration est aussi constituée de charge déductible (art 152). Considérant qu'elle est une composante, elle doit bénéficier de la présomption d'exactitude et par conséquent, en cas de contestation, c'est l'Administration fiscale qui doit être en charge de prouver la non déductibilité de cette charge.

D'un autre côté, la charge déductible n'a comme finalité que de réduire l'impôt dû à l'Etat. Cette réduction est en faveur du contribuable²⁴⁷. Il est donc logique qu'en cas de différend sur la déductibilité d'une charge, la preuve doit être produite par le contribuable lui-même. L'article 100 du CIDTA adopte cette hypothèse et dit : « *Les déclarants doivent fournir toutes indications nécessaires au sujet de leur situation et leurs charges de famille. Ils doivent également, pour avoir droit au bénéfice des déductions prévues à l'article 85, produire l'état des charges à retrancher de leur revenu en vertu du dit article* ».

Par cet article, sur le plan pratique, il est important que le contribuable supporte le poids de la preuve puisqu'il est évidemment le plus apte à produire les arguments et documents nécessaires

244 /En détermination du bénéfice net l'article 141 du CIDTA cite à son tour les différentes charges déductibles.

245 /M.YANET, expert comptable, cours de comptabilité, ISGP, 2013, voir la loi 07-11 du 25 novembre 2007, portant système comptable financier, JO n°74.

246 /Article 85 du CIDTA : « [...] qu'il perçoit, ainsi qu'aux bénéfices de toutes opérations lucratives auxquelles il se livre, sous déduction des charges ci-après :

1) abrogé.

2) des intérêts des emprunts et dettes contractés à titre professionnel ainsi que ceux contractés au titre de l'acquisition ou de la construction de logements, à la charge du contribuable ;

3) les cotisations d'assurances vieillesse et d'assurances sociales versées par le contribuable à titre personnel ;

4) les pensions alimentaires ;

5) la police d'assurance contractée par le propriétaire bailleur ».

247 /العبد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، الجزائر، دار هومه لطباعة والنشر، الطبعة الثانية، 2006، ص 46.

pour convaincre l'Administration fiscale²⁴⁸ : par exemple il doit justifier ses charges par des factures. Cette attribution du fardeau de la preuve nous renvoie à celle du contribuable supportant la charge de la preuve d'une exonération ou d'un abattement.

En réalité, bien que les articles 85, 141, 169 du CIDTA aient limité les charges à inclure (ou au contraire à exclure), il reste toutefois certaines charges à nuancer. C'est le cas notamment des provisions congés payés ou la TAP du mois de décembre dont le paiement intervient au mois de janvier alors que la déduction est subordonnée au paiement ; par l'article 141-4 du CIDTA, les impôts à la charge de l'entreprise mis en recouvrement au cours de l'exercice sont considérés comme une charge déductible.

On doit prouver ce qu'on allègue et non ce qu'on nie selon le principe romain « *Ei incumbit probatio qui dicit non qui negat* »²⁴⁹, l'Administration fiscale a intérêt à contester la déductibilité de cette charge car elle diminuerait l'impôt redevable, mais la preuve négative comme précédemment signalée est une preuve difficile même impossible à apporter. Il serait plus judicieux d'attribuer la charge de la preuve au contribuable car une charge déductible est une charge que lui seul peut justifier : « *il est dans la nature des choses que le contribuable fournisse a priori les justifications que lui seul peut apporter. En effet, il est logique que le contribuable s'explique, comme lui seul peut le faire, sur l'inscription dans sa comptabilité d'une somme qui a une incidence négative sur la base de l'impôt* »²⁵⁰.

b – L'imposition forfaitaire

L'imposition forfaitaire est une imposition établie de façon quasi contractuelle, une imposition à notre sens extrêmement favorable au contribuable²⁵¹. Par l'article 282 Bis du CIDTA, il est établi

248/ C.AMEDEE MANESME affirme qu' : « *il y a glissement de la charge de la preuve sur le terrain de la justification* », « La preuve en matière de droit fiscal », Principes et pratiques du droit fiscal des affaires, Economica, Paris, 1990, p. 74.

249/L. Boyer et H. Roland , Adages du droit français, 4e .éd., Litec, 1999, p.197.

250/ J. ARRIGHI DE CASANOVA commissaire du gouvernement, Conclusions sur C.E. 20 mai 1998, req. n°159877, Sté Veticlam, D.F. 1998, n°44, comm. 979, p.1390.

251 /Le taux de l'impôt forfaitaire unique (qui couvre en outre l'IRG ou l'IBS, la TVA et la TAP), est fixé par l'article 282 sexiès, comme suit :

- 5% pour les activités de production et de vente de biens.
- 12% pour les autres activités.

un impôt unique forfaitaire. Cet impôt est constitué au vu des évaluations faites par l'Administration fiscale sur la globalité de la situation financière du contribuable (personne morale ou physique), et dont le chiffre d'affaires global n'excède pas les trente millions de dinars (art 252 Ter). La détermination du chiffre d'affaires peut poser les 3 situations suivantes :

1 - L'acceptation du contribuable du chiffre d'affaires retenu par l'Administration fiscale : Cette acceptation élimine a priori la naissance d'un éventuel litige, mais cela n'exclut pas que le contribuable hors délai revienne sur sa décision et conteste les bases retenues pour la détermination de son chiffre d'affaires.

2 - Le contribuable ne se prononce pas dans le délai de trente jours, à ce moment-là ce silence vaut acceptation tacite (art 282 quater).

3 - Le contribuable conteste les éléments retenus pour la détermination du chiffre d'affaires : cette contestation se traduit par la critique de la méthode utilisée par le fisc pour évaluer sa matière imposable ou des éléments retenus pour l'estimation de cette dernière. Le contribuable doit pour soutenir sa thèse produire une preuve ; il peut se baser sur sa comptabilité à condition qu'elle soit probante (régularité de la forme et sincérité du fond, article 282 quater du CIDTA)²⁵². Par voie de recours préalable le contribuable présente ses arguments et supporte la charge de la preuve²⁵³, s'il est toujours insatisfait par la décision administrative rendue, il choisira de porter le litige devant les commissions de recours et c'est là où la charge de la preuve paraît plus complexe.

Dans le souci d'une justice fiscale accessible à tous, le législateur a institué un mécanisme qui, en plus du recours préalable, prévoit un recours devant des commissions²⁵⁴, et bien que le port du litige devant ces commissions soit facultatif, ces commissions font partie de l'organisme administratif et leurs décisions ont un impact sur le litige. En se voulant arbitraires, ces commissions se retrouvent en plein centre du litige et bien qu'elles ne soient pas une juridiction, elles se substituent comme telles et se retrouvent bien au centre de la preuve et par conséquent de sa charge.

252/B.DALBIES, La preuve en matière fiscale, op.cit, p.38. Voir également un arrêt du C.E français,17/03/1982,n°25809,R.J.F,5/82 n°469.

253/رشيد خلوفي، قانون المنازعات الإدارية، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة 1994، ص 86.
254 /Voir les articles 80,81 et 81 Bis du CPF.

En outre l'ancienne composition de ces commissions révélait une contenance plutôt hétérogène²⁵⁵ : juge, membre de l'assemblée populaire, représentant de la chambre de commerce et d'agriculture, membres des associations ou unions professionnelles, ainsi qu'un secrétaire (une fonction assurée par un inspecteur des impôts). Cette composition diversifiée aspirait à une forte garantie de débat.

La connaissance fiscale de certains de ces membres, n'ayant pour la plupart aucune compréhension fiscale et n'ayant certainement reçu aucune formation de cet ordre, pose la question de leur compétence fiscale et de l'influence de l'Administration fiscale qui se retrouve une fois de plus, juge et partie.

Cette question nécessite une attention toute particulière car l'ancienne composition de ces commissions ainsi que ses décisions, suscitaient sur le plan juridique plusieurs interrogations ; en exemple, l'analyse de l'ancienne composition de la commission de Wilaya (ancien article 81 Bis du CPF)²⁵⁶, indique la présence du responsable des impôts de Wilaya, ce dernier n'est autre que le directeur statuant et rejetant le recours préalable (art 71 du CPF)²⁵⁷. Cette problématique est un peu plus pertinente quand il y a partage égal des voix, et comme celle du juge été prépondérante, trois points restent à soulever :

1-Le juge est-il habilité sans être influencé par l'Administration fiscale (compétente en la matière) à trancher sur des recours qui sont en grande partie d'ordre technique ?

255 / Les articles 26,27 et 28 de la loi de finances pour 2016, ainsi que l'article 48 de la loi de finances pour 2017 ont modifié la composition des commissions de recours et apporté certaines modifications. En Effet les commissions de recours posent sur le plan juridique certains points :

1-Les commissions ne s'appliquaient qu'aux impôts directs et la TVA, ce qui rend les voies de recours des impôts indirects différents .On assiste à une disparité du contentieux fiscal

2-La non application dans certains cas des décisions des commissions de Daira

3-Les décisions prises par les commissions de Daira ont un caractère social plutôt qu'impartial

4-La nature juridique des décisions prises par les commissions – ne possédant pas la personnalité morale- leurs ne peuvent être assimilés à une décision administrative.

Pour pallier à cela, les articles précédemment cités apportent ce qui suit :

1-La création de nouvelles commissions de recours (wilaya-régional-central)

2-La modification de la composition de ces commissions et les membres ne peuvent siéger pour une période excédant les 3ans.

3-L'exécution des avis rendues par les commissions.

Voir dans ce sens la circulaire n°01-2017 du 02/01/2017 relative aux commissions de recours, ministère des finances.

256 / N'ayant pris en exemple que la commission de Wilaya, car à notre sens c'est l'une des commissions qui posait sur le plan pratique plusieurs interrogations, on pourrait aussi élargir le débat sur la commission de Daira, qui par sa composition et les connaissances fiscales de ses membres peut aussi à son tour susciter des questionnements.

257 / أحمد محيو، المنازعات الإدارية، ترجمة فائز أنجق وبيوض خالد، ديوان المطبوعات الجامعية، 1992، ص 88 و ص 149.

2-Ce pouvoir donné au juge de trancher dans une phase purement administrative (notons toutefois que bien qu'il intervienne en tant que président, il conserve sa qualité de juge, une qualité qui lui permet de trancher à l'issue d'un vote à voies égales) pourrait prêter à confusion. Sa décision peut être considérée comme une décision juridictionnelle de première instance, surtout que cette commission se veut proche dans sa procédure des instances juridictionnelles ; elle va même jusqu'à entendre le contribuable ou son représentant, ainsi que le directeur des impôts de Wilaya pour apporter tous les éclaircissements nécessaires (art 81 Bis). Elle arbore le rôle d'un procès inquisitoire ; on peut soulever le cas (extrême mais bien réel) où le même juge participant par sa voix à une décision rendue par la commission de recours de Wilaya, se retrouve à plaider la même affaire devant les instances, deux scénarios peuvent être imaginés :

a-Le juge donne sa voix en faveur du contribuable devant la commission, et par la suite statuera en sa défaveur au sein du tribunal administratif.

b-Le juge vote contre le contribuable et change entièrement d'avis quand il est amené à statuer en sa qualité de juge d'instance.

De là, nous portons notre analyse sur la possibilité d'un tel scénario, mais aussi de la solution qui pourrait être apportée à pareil schéma. En vertu des articles 82, 83 du CPF, rien ne laisse entendre une quelconque interdiction. Un juge présidant une commission de recours de Wilaya peut statuer sur le même litige.

La lecture de l'article 241 du CPCA évoque les cas de récusation du juge²⁵⁸ et soulève un point essentiel : un juge qui a précédemment fourni son témoignage dans le litige peut être récusé par la

258/La demande de « récusation et de l'abstention », est non seulement défini aux articles 241 à 247, mais aussi dans les articles 877 à 883 du CPCA, relative à la juridiction administrative, la doctrine quant à elle définit l'abstention comme telle : « Pour assurer l'indépendance des juges et la neutralité qu'ils doivent observer au regard des parties, les magistrats qui, à l'occasion d'une affaire, pour des motifs qui leur sont personnels, craignent de se trouver influencés dans leur décision au regard d'une des parties, doivent, en dehors même de toute initiative prise par une d'elles ou par son avocat, prendre l'initiative de demander au président de la chambre à laquelle ils appartiennent ou au Président de leur juridiction, de désigner un autre magistrat pour participer aux débats et au délibéré. On dit dans ce cas, que le juge "se déporte", alors que lorsque l'initiative vient d'une partie ou de son avocat, le droit d'obtenir le remplacement du juge et la procédure qui y tend se dénomme la "récusation" ». S. BRAUDO, Dictionnaire en ligne du droit privé.

Relevons que le législateur français a séparé la procédure de récusation (art 341-355) de celle de l'abstention (339-340) Dans son code de procédure civile, en effet l'abstention est selon l'article 339 du CPC français : « Le juge qui suppose en sa personne une cause de récusation ou estime en conscience devoir s'abstenir se fait remplacer par un autre juge que désigne le président de la juridiction à laquelle il appartient. Le remplaçant d'un juge d'instance est désigné par le président du tribunal de grande instance à défaut de juge directeur ».

partie intéressée par cette procédure. De même, le juge peut entamer délibérément son abstention de juger une affaire dans laquelle il a précédemment donné son avis.

La charge de la preuve dans ce cas de figure incombe à la partie demanderesse de la récusation (article 878 du CPCA)²⁵⁹. L'article R 200-1 du LPF français interdit à un juge ayant déjà apprécié une imposition comme président de la commission départementale des impôts directs et taxes sur le chiffre d'affaires, de siéger comme membre du tribunal ou de la cour sur la même question.

c-Dans le cas où la commission de recours de Wilaya décide de statuer en faveur du plaignant, c'est-à-dire le contribuable et que cette décision est notifiée au directeur des impôts de Wilaya. Ce dernier peut par la suite formuler un recours juridictionnel²⁶⁰ pour une décision sur laquelle au départ il a débouté le contribuable, puis au niveau de la commission de Wilaya, où il est membre, a participé au débat qui a amené le contribuable à emporter la conviction de cette dernière. Enfin, il soulèverait le litige devant le tribunal administratif²⁶¹.

Par l'article 80 du CPF²⁶², le contribuable est demandeur insatisfait par la décision rendue sur sa réclamation : ce dernier doit présenter toute pièce justificative susceptible d'appuyer sa contestation (art 73). Il est chargé d'apporter la preuve devant la commission de recours. En contrepartie la commission de recours doit motiver ses décisions.

Le contribuable doit être en mesure de justifier l'exactitude de l'écriture²⁶³. En contrepartie, l'administration doit légitimer ses décisions à l'appui de preuves, ainsi devant un organisme administratif se voulant arbitraire, on assiste à un renversement de la preuve.

259 /Il s'énonce comme suit : « la demande doit, sous peine d'irrecevabilité, indiquer les motifs de la récusation, tels que prévus à l'article 241 du présent code et être accompagnée, s'il y a lieu, des pièces propres à la justifier... ».

260/Arrêt du Conseil d'Etat n°004399 du 15/10/2002, 2e chambre, non publié : En vertu des articles 335-336 (par la suite abrogé) le directeur des impôts a le droit de présenter un recours juridictionnel contre la décision de la commission de recours et non contre le contribuable.

Voir aussi l'arrêt du Conseil d'Etat n°1717 du 23/04/2001, 2e chambre, revue du Conseil d'Etat n°2003, p.19.

261 / Voir les arrêts du Conseil d'Etat suivant :

1-n°001717 du 23/04/2001, 3e chambre, non publié

2-n°002060 du 28/01/2002, 2e chambre, non publié.

262/ L'article 80 du CPF : « [...] Le recours n'est pas suspensif de paiement. Toutefois, le réclamant qui saisit la commission de recours bénéficie des dispositions de l'article 74 du code des procédures fiscales... ».

263/F.KAMOUN, La preuve en droit fiscal, SFAX, Tunisie, 2001/2002, p. 27.

En conclusion, chaque fois que le contribuable est dans une situation qui lui est favorable, il doit avancer les preuves nécessaires. La saisie de la commission de recours par le contribuable impose de lui faire peser le poids de la preuve.

2 - Procédure contradictoire de redressement²⁶⁴

L'impôt est établi à partir des déclarations fournies par le contribuable et l'Administration fiscale se garde a posteriori un droit de contrôle des éléments déclarés. Ce droit est une procédure qui autorise l'administration à aller chercher l'information nécessaire à la lutte contre la fraude²⁶⁵, de là le contrôle fiscal présente un double objectif : d'une part il vise à rétablir la légalité en rectifiant la situation du contribuable si celle-ci est irrégulière, d'autre part à apprécier la moralité du contribuable, en d'autres termes a-t-il eu l'intention d'éluder l'impôt²⁶⁶ ? A l'issue de ce contrôle, un redressement peut être envisagé et un rehaussement de la base imposable est à prévoir, quand bien même le débat est contradictoire²⁶⁷.

Une fois que l'Administration fiscale contrôle la situation d'un contribuable elle est tenue de l'informer. Il s'agit d'une obligation qui pèse sur elle par l'envoi d'une notification tout en présentant ses observations (art 42 du CPF). Ce contrôle s'effectue par l'établissement d'une série de vérifications qui peuvent être sur pièce, de comptabilité, ponctuelle (art 20 et 20Bis-Ter-Quater) ou de la vérification approfondie de la situation fiscale d'ensemble (art21 du CPF)²⁶⁸.

La phase de contrôle a pour but d'informer le contribuable du montant de l'imposition arrêté, et ainsi procéder le cas échéant à son rehaussement ou au contraire à sa réduction (exonération, charges déductibles). La procédure contradictoire quant à elle, est l'une des conséquences les plus fortes de l'accomplissement du contribuable de son obligation déclarative et c'est ce débat contradictoire qui constitue l'une des garanties du contribuable vérifié.

264/Notons que le terme « *rectification* », s'est substitué en France au terme « redressement » par l'ordonnance n°2004-281 du 25/03/2004.

265 /Ch. DE LA MARDIERE, Droit fiscal général, Flammarion, 2012, p. 256.

266/Ch. DE LA MARDIERE, La preuve en droit fiscal, op. cit, p. 209.

267 /Contradictoire : un mot latin qui signifie contredire. Ch. DE LA MARDIERE, le droit fiscal général, op. cit, p.277.

268 /ين اعماره منصور، إجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية، دار هومه، 2011، ص 22 .

La procédure contradictoire de redressement peut être définie comme étant l'élaboration du montant de l'imposition par les observations de chacune des parties, suite à une vérification de comptabilité et qui peut entraîner comme sanction la rectification (forcée) de la base imposable²⁶⁹. Au besoin de la recherche que nous menons sur la charge de la preuve, l'étude se portera en premier lieu sur le rejet de comptabilité, puis sur les interprétations et les prises de positions formelles.

a- Le rejet de comptabilité

La première information est indispensable à tout échange, la déclaration du contribuable est le point de départ de toute procédure contradictoire. Cette déclaration doit contenir et mentionner une comptabilité justifiée par la tenue des livres et journaux comptables²⁷⁰.

La comptabilité doit satisfaire aux obligations de régularité, de sincérité et de transparence inhérentes à la tenue, au contrôle, à la présentation et à la communication des informations (art 10 de LPSCF)²⁷¹. Par ailleurs la question qui nous intéresse est de savoir à qui incomberait la charge de la preuve d'un éventuel rejet de comptabilité ? En réponse à ce questionnement, une fois n'est pas coutume, le législateur algérien s'est prononcé explicitement sur cette question, en attribuant la charge à l'Administration fiscale par l'article 43 du CPF²⁷²: « *Le rejet de comptabilité à la suite d'une vérification de comptabilité ne peut intervenir que dans le cas où l'administration démontre son caractère non probant...* »²⁷³.

Le texte est clair sur l'attribution de la charge de la preuve, nous n'aurons pas à en établir la démonstration. Par contre nous tenterons de comprendre le raisonnement juridique qui a conduit le législateur à une telle attribution, par la suite nous essayerons de soulever les problèmes pratiques que pourrait susciter un tel octroi de la charge de la preuve.

269 / سهام كردودي، الرقابة الجبائية - بين النظرية و التطبيق - دار المفيد، 2011، ص 67.
270 / حسين مبروك، الكامل في القانون التجاري، منشورات دحلب 2000، ص 10 و عمار عمورة، الوجيز في شرح القانون التجاري الجزائري، دار المعرفة، 2009، ص 43.

271 /La loi n°07-11 du 25/11/2007, portant système comptable financier, JO n °74.

272 /Modifié par l'article 28 et 29 de la loi de finances pour 2014.

273/ Dans ce sens voir un arrêt du Conseil d'Etat n° 021820 du 20/09/2005 , 2e chambre. In :

كوسة فضيل، الدعوى الضريبية و إثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومه، 2010، ص 180.

1 - Pourquoi l'Administration supporte-t-elle la preuve du rejet de la comptabilité ?

La notion de rejet de comptabilité est révélée à l'article 43 du CPF, cet article est survenu sous le titre « *les procédures de redressement* », chapitre 1 « *procédure contradictoire de redressement* ». Avant d'entamer l'étude de cet article et ses conséquences sur la charge de la preuve, une définition du principe contradictoire nous interpelle. Nous tenterons de cerner le sens à donner à la procédure contradictoire et par la suite nous en extrairons d'éventuelles réponses à nos interrogations.

En se confrontant à l'article 43 du CPF, on ne mesure certainement pas l'ampleur et la portée de la modification apportée par le législateur à cet article, mais pour pouvoir en sonder l'impact, un rappel de certains concepts doit être fait.

a - Un bref aperçu de la procédure contradictoire

Depuis de nombreuses années le législateur cherche à privilégier le dialogue entre le contribuable et les agents de l'Administration fiscale par un raisonnement contradictoire qui n'a finalement comme but que de simplifier le dialogue entre le fisc et le contribuable, pour une meilleure adhésion à l'impôt et par conséquent son acceptation²⁷⁴. Cet échange permet de minimiser l'attitude « *victime* » du contribuable et surtout de dédramatiser la procédure de contrôle²⁷⁵. C'est ainsi que le droit fiscal semble avoir choisi son camp : entre droit militaire et droit procédural, il s'est fortement imbibé du formalisme pour devenir un droit procédural tout en gardant une dose d'unilatéralité inhérente à la puissance publique²⁷⁶, ce formalisme reste une garantie pour le contribuable.

Selon le Professeur CHAPUS : « *on ne peut douter qu'une procédure doit être aussi contradictoire qu'il est raisonnablement possible qu'elle le soit.*

274/Voir la circulaire n°22 du 18/02/2014, portant rejet de comptabilité et modalités d'application des dispositifs de l'article 43 du CPF.

275 /Th. LAMBERT, Procédures fiscales, op. cit, p. 119.

276/J. AJROUD, Le principe du contradictoire dans la procédure d'imposition en France et en Tunisie, Thèse, Aix en Provence, 2006, p. 1.

Et cela, notamment quand il s'agit d'une procédure au cours de laquelle un administré s'affronte à la puissance publique car c'est par l'organisation de la contradiction que l'on peut le mieux remédier à l'inégalité naturelle des parties »²⁷⁷.

Le législateur fiscal ne définit guère la notion du contradictoire mais se contente à l'article 19 du CPF d'une brève description de sa procédure²⁷⁸. Fortement inspirée du droit commun (art 503 du CC)²⁷⁹, la procédure contradictoire peut être définie comme étant la procédure par laquelle le contribuable et suite à l'accomplissement de ses obligations, est invité par l'administration à justifier, préciser, éclaircir, certains éléments et ce pour une meilleure compréhension et une prise en charge efficace afin d'éviter un éventuel contentieux.

« *Contredire pour convaincre* »²⁸⁰, cette expression est l'essence même de la procédure contradictoire ; le débat contradictoire oral est une discussion engagée par le vérificateur et le contribuable vérifié²⁸¹. L'écrit commence par une invitation du fisc à porter des justifications, renseignements ou tous autres documents qui pourraient servir au calcul de la base imposable.

En réalité, une fois que la comptabilité est rejetée²⁸², l'Administration fiscale occulte complètement le débat contradictoire puisqu'elle reconstitue quasi librement la base imposable,

277/R. CHAPUS, Droit du contentieux administratif, Montchrestien, Paris, 2004, 11e .éd., p. 798.

278 /Voir l'article 19 du CPF, ce dernier dit : « *L'inspecteur peut rectifier les déclarations, mais il doit, au préalable, sous peine de nullité de la procédure d'imposition, adresser au contribuable la rectification qu'il envisage en lui indiquant, pour chaque point de redressement de manière explicite, les motifs et les articles du code des impôts correspondants, ainsi que les bases d'imposition et le calcul des impositions en découlant. Il invite, en même temps, l'intéressé à faire parvenir son acceptation ou ses observations dans un délai de trente (30) jours. Le défaut de réponse dans ce délai équivaut à une acceptation tacite...* ».

Nous adopterons aussi l'expression « *procédure contradictoire* » suivant de la sorte le texte de loi, plutôt que certaines doctrines qui optent pour l'expression « *principe de la contradiction* » : Le XIIIe colloque des I.E.J, tenu à l'Université d'Aix-Marseille III , les 20,21,22 novembre 1980, sous le titre « *principe du contradictoire* ».

279/Mais aussi du procès verbal attestant de la remise ou la restitution des choses suite à un contrat de bail, voir l'article 106, mais aussi l'article 503, 476 du CC qui dit : « *[...] un procès verbal de constat ou un état descriptif est dressé contradictoirement et annexé au contrat de bail...* ».

280 /J.LAMARQUE, Droit fiscal général, op.cit, p. 951.

281 / محمد طالبي، الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري الفترة 1995-1999، المرجع السابق، ص 117.

282/Quelques points ont retenu notre attention sur la Vérification de Comptabilité et que nous tentons ci-après de soulever :

-La vérification de comptabilité s'effectue au niveau des locaux du contribuable vérifié, par ce déplacement l'administration peut s'assurer par exemple de l'existence réelle d'une machine dont les amortissements ont été comptabilisés

شبايكي سعدان، تقنيات المحاسبة حسب المخطط المحاسبي الوطني، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثالثة، 1993، ص 47، انظر كذلك سهام كركودي، الرقابة الجبائية - بين النظرية و التطبيق، المرجع السابق، ص 78 .

- Le but ultime donc de la VC, est de comparer les écrits comptables déclarés avec la réalité existante, le déplacement de l'agent vérificateur dans les locaux mêmes du contribuable facilite donc l'accès aux documents comptables et le

ce pouvoir correspond au droit de reprise conféré au fisc, il permet de réparer les erreurs commises dans l'assiette et de ce fait restituer la somme de l'impôt dont le contribuable ne s'est pas acquitté, l'article 42 du CPF atteste cette hypothèse puisque c'est l'agent vérificateur qui arrête les bases d'imposition.

D'un autre côté, quel rôle pourrait avoir le contribuable entaché par la procédure de redressement suite à un RC ? Aurait-il l'aisance nécessaire de contredire l'Administration fiscale ou bien au contraire, par sa faute intentionnelle ou pas, il serait devant le fait accompli (art 42 du CPF) ?

Le législateur ne prévoit pas de dispositif suite à la non présentation du contribuable de ses observations²⁸³. Dans pareille hypothèse l'aspect « sanctionnel » d'une telle action se résume par ses effets plutôt que dans la technique elle-même, car, au final, le contribuable est écarté de la constitution de sa propre comptabilité. C'est peut-être cet argument qui justifie la limitation du champ d'application du RC et facilite la compréhension des différents exemples pratiques donnés par la circulaire n°22 visant à former les agents de l'Administration fiscale faisant ainsi appel à la prudence en usant de pareille procédure.

dialogue entre les deux parties, ce qui ne peut que favoriser le débat contradictoire et de ce fait mieux cerner la comptabilité déclarée (A cet égard le Professeur DE LA MARDIERE, aussi ancien inspecteur des impôts témoigne : « *Ce débat permet d'éviter les malentendus. Ainsi, il m'est arrivé, lors de la vérification d'une société, de découvrir en examinant les frais généraux, la facture d'un détective privé. J'ai alors soupçonné le dirigeant de faire suivre son épouse volage aux frais de l'entreprise. Après avoir demandé des explications, j'ai découvert qu'il s'agissait de surveiller un concurrent que la société suspectait de contrefaçon* » , Ch. DE LA MARDIERE, Droit fiscal général, op.cit, p. 279).

La faiblesse par contre d'une telle procédure contradictoire résulte dans la preuve et plus exactement dans l'administration de la preuve , à titre d'exemple comment prouver une conduite réfutant tout dialogue avec le contribuable ?

-En second lieu l'article 20 accorde au contribuable la garantie de ne pouvoir être vérifié deux fois sur les mêmes impôts et sur la même période, mais cette règle peut-elle être rompue dans le cas de manœuvres frauduleuses ? Si c'est le cas la fraude est-elle présumée, ou doit-on apporter la preuve? La réponse à la première interrogation trouve son essor dans l'article 20-8 du CPF où les cas de fraude justifient une seconde vérification de comptabilité pour un même impôt. à la seconde question, nous nous contenterons d'appliquer le principe d'exactitude de la déclaration fiscale et ainsi écarter une quelconque présomption de fraude, dès lors l'administration fiscale se doit de la prouver.

-Enfin, le formalisme accompagnant la VC est un formalisme dont la garantie est plus que certaine. Prenons en exemple la possibilité qu'a le contribuable de se faire assister par un conseiller de son choix, il s'agit là d'une garantie importante car le contribuable n'est pas censé connaître toutes les subtilités techniques de la fiscalité qui peut être un obstacle non seulement à la compréhension des faits qu'on lui reproche mais aussi à sa propre défense.

283 / A l'opposé, le législateur français par l'article L 57 du LPF affirme le caractère contradictoire de la procédure de rectification, en ces termes : « *L'administration adresse au contribuable une « proposition de rectification » qui doit être motivée de manière à lui permettre de formuler ses observations ou de faire connaître son acceptation...* ».

Il offre également au contribuable dans le cas où le désaccord persiste, la possibilité de recourir à la commission départementale ou nationale des impôts direct et des taxes sur le chiffre d'affaire ou la commission départementale de conciliation (art L59 du LPF).

b- L'incidence de la création de l'art 43

Le rejet de comptabilité était jusqu'alors considéré comme un cas de taxation d'office. Cette procédure, qui chargeait le contribuable d'apporter la preuve, s'est peu à peu transformée en une obligation dont l'Etat devait s'acquitter. Le rejet de comptabilité est une procédure qui s'assimile à une sentence, bien que le contribuable ait accompli (a priori) ses obligations déclaratives.

Le code des droits et procédures fiscaux tunisien n'a pas prévu de cas de rejet de comptabilité²⁸⁴. Les motifs de ce rejet puisent leurs sources dans la jurisprudence et la doctrine administrative²⁸⁵. En revanche, le droit fiscal français, dans son livre des procédures fiscales, mentionne de manière éparpillée quelques cas de rejet de comptabilité (au premier et dernier article traitant de la procédure de rectification contradictoire).²⁸⁶.

284 /Suite à ce silence législatif tunisien la doctrine administrative dit : « *il importe de signaler tout d'abord que la direction ne se contentera plus dorénavant de rejets de comptabilité non motivés, appuyés simplement par des affirmations la plupart du temps gratuites et laconiques tel que :*

- *caisse créditrice,*
- *coefficient du bénéfice faible,*
- *recettes globales,*

D'une façon générale, une comptabilité n'est rejetable que dans la mesure où les irrégularités comptables et les écritures sont telles qu'il est impossible au vérificateur de procéder à des redressements et des réintégrations de nature à aboutir aux bénéfices réels susceptibles d'avoir été réalisés par les intéressés. En tout état de cause, tout rejet de comptabilité doit être justifié », la note commune n°16 du 02 mai 1967.

En revanche le droit fiscal tunisien s'est doté d'un article que nous considérons comme redoutable, créé par l'article 62 de la loi de finances 2005 l'article 38 du code des droits et procédures fiscaux tunisien dit : « *la comptabilité exigée conformément à la législation fiscale n'est pas admise ; en cas de défaut de sa présentation aux services de l'administration fiscale dans le délai de trente jours de la date de la notification adressée au contribuable* ». Vu les conséquences de pareil article, l'article 38 se termine comme suit : « *dans les cas où la comptabilité est déposée auprès des tribunaux, du ministère public, des organismes de contrôle publics, des experts chargés conformément à la loi ou en présence d'un autre empêchement légal ainsi que pour les cas de force majeure* » .

285/O.GADHOUM, « La vérification de comptabilité en Tunisie », revue tunisienne de la fiscalité, 2008, p 71.

286 /L'article L57- cite le délai de 60 jours, lequel doit être respecté par le contribuable afin de rendre ses observations à l'administration fiscale, ce délai ne s'applique pas en cas de graves irrégularités privant la comptabilité de sa valeur probante.

L'article L61-b rajoute d'autres motifs de rejet de comptabilité, il dit : « *Lorsque les agents de la direction générale des finances publiques constatent une insuffisance, une inexactitude, une omission ou une dissimulation dans les éléments servant de base au calcul de la taxe prévue au I de l'article 1605 du code général des impôts dans les conditions mentionnées au 1° du II du même article, les rehaussements correspondants sont effectués suivant la mentionnées au 1° du II du même article, les rehaussements correspondants sont effectués suivant la procédure de rectification contradictoire définie aux articles L57 à L. 61* ».

La jurisprudence française retient également certaines irrégularités justifiant le rejet de la comptabilité. Il s'agit à titre d'exemple de la confusion des dépenses professionnelles et personnelles sous une même rubrique, l'omission de certaines recettes telles que les ventes au comptant, la reconstitution de la comptabilité à partir d'éléments comptables non probants et en partie fictifs²⁸⁷, ainsi que des nombreuses interventions de dates du livre journal et de défaut de pièces justificatives²⁸⁸.

En conclusion, on peut retenir qu'en l'absence d'une liste légale précise et exhaustive englobant la totalité des cas de rejet de comptabilité, les vérificateurs peuvent abuser de cette procédure en multipliant l'usage excessif. L'absentéisme législatif- la Tunisie entre autre- ouvre la voie devant les agents. Ces derniers inventent de nouveaux cas de rejets de comptabilité. On constate donc la portée de l'article 43 du CPF. Il a comme mission de limiter le champ d'application de la procédure de rejet de comptabilité, garantissant ainsi une meilleure gestion de ce dispositif tout en évitant les abus qui peuvent en résulter²⁸⁹.

1^{ère} réponse : les raisons techniques de ce choix :

Faire émerger le mécanisme du rejet de comptabilité de celui de la taxation d'office en lui conférant son indépendance ne peut être sans conséquence sur la charge de la preuve ; cette dernière est renversée en faveur du contribuable. Un tel remaniement juridique peut se justifier par des raisons techniques qui tendent à régler certaines situations d'ordre pratique. Les connaissances fiscales de certains des agents de l'Administration fiscale peuvent pallier le

287 / Conseil d'Etat Français, requête n°25349 du 27/21984, DF, 1984, n°42, com1774, Conclusions BISSARA.

288/ Conseil d'Etat Français, requête n°54659 du 7/12/1936, Juris-classeur, procédures fiscales, fasc.382.

289 /Des excès ont déjà été soulevés dans la circulaire n°22 relatives au rejet de comptabilité et des modalités d'application de l'article 43. Cette dernière expose distinctement les raisons techniques d'un tel choix et atteste de la mauvaise prise en charge par les services de vérification de cette mesure, ces raisons se résument à :

- Des rejets prononcés pour l'ensemble de la période vérifiée alors que les griefs retenus ne concernent qu'un seul exercice.
- Des rejets de comptabilité prononcés uniquement pour des raisons de forme, notamment l'absence de la côte et du paraphe sur les documents comptables obligatoires ;
- Des rejets de comptabilité prononcés sur la base de griefs extra comptables, notamment fiscaux, n'ayant pas d'impact sur la qualité de la comptabilité telle que :
 - Déduction à tort des provisions ;
 - Déduction de TVA sur achat non justifiée ;
 - Amortissement de véhicules de tourisme sur une base supérieure à celle autorisée par la loi

déséquilibre existant entre le fisc et le contribuable. Voulant éviter les difficultés liées à l'administration de la preuve, le législateur l'a attribuée à l'Administration fiscale afin de débarrasser le contribuable de cette tâche contraignante.

La lecture des arguments techniques avancés par la circulaire n°22 précédemment citée, confirme cette hypothèse et dévoile une technicité basée sur des modes de démonstrations complexes que le contribuable ne peut évidemment pas parcourir dans le cadre de la taxation d'office.

2^{ème} réponse : les raisons juridiques :

Parallèlement aux raisons techniques qui dissocient le rejet de comptabilité des procédures d'imposition d'office et les reclassent avec les procédures contradictoires de redressement, subsistent des causes juridiques qui justifient la création des articles 28 et 29 de la loi de finances 2014. Par la suppression de l'alinéa 6 de l'article 44 le législateur a accordé une nouvelle garantie au contribuable, ce dernier se trouvant dispensé de l'apport de la preuve quand sa comptabilité est rejetée.

On distingue également une clarté de la procédure de rejet de comptabilité (RC) : on retrouve sa définition dans le code de procédures fiscales, mais aussi dans la loi portant le système comptable financier, qui dans son article 10 dispose : « *La comptabilité doit satisfaire aux obligations de régularité, de sincérité et de transparence inhérentes à la tenue, au contrôle, à la présentation et à la communication des informations qu'elle traite* »²⁹⁰. Les articles 9 à 11 du CCom précisent également les conditions de forme, selon lesquelles la comptabilité doit être tenue.

Cet aspect juridique, ainsi que la présomption d'exactitude de la déclaration du contribuable obligent le fisc à prouver tout caractère frauduleux (art 43 du CPF). L'obligation qu'a ce dernier de se référer aux textes de loi dans la recherche du champ d'application de la procédure de rejet de comptabilité nous rappelle indéniablement le texte pénaliste selon lequel: « Il n'y a pas d'infraction, ni de peine ou mesures de sûreté sans loi »²⁹¹.

290 /Loi n°07-11 DU 25/11/2007, portant système comptable financier, JO n°74.

291 /L'article 1 de l'ordonnance n°66-156 du 8/06/1966 portant code pénal, modifiée et complétée, JO n° 49.

Sur le plan pratique, les décisions de rejet de comptabilité prononcées sans justification, ou avec une démonstration insuffisante de l'irrégularité reprochée²⁹², impacte directement la procédure contentieuse juridictionnelle. La charge de la preuve est étroitement liée à la notion de risque : devant le juge, c'est celui qui sera amené à produire la preuve qui risque de perdre le procès. Cette attribution légale de la preuve à l'Administration fiscale débarrasse le contribuable de la perte du procès.

2 - Une carence juridique influente sur la charge de la preuve :

En terme quantitatif, la procédure du redressement contradictoire n'est régie que par deux textes, l'article 42 et 43 du CPF²⁹³ (contre 11 articles en droit fiscal français²⁹⁴). Mais en tenant une analyse rapide sur ces deux textes on constate avec aisance ce qui suit :

a - L'article encadre exclusivement le champ d'application de la procédure RC et occulte le reste de la procédure. La loi ne fixe pas de manière suffisamment claire et précise la procédure de rejet de comptabilité.

Parallèlement l'Administration fiscale doit démontrer le caractère non probant de la comptabilité du contribuable, mais qu'en est-il de la charge de la preuve en cas de force majeure ? Autrement dit, si le contribuable n'a pu remettre une comptabilité régulière par le fait d'un cas de force majeure, par exemple des documents comptables brûlés ou volés, ce dernier serait-il dans l'obligation d'apporter la preuve, ou bien serait-il exonéré de ce fardeau par la loi ? L'article 43 traitant du rejet de comptabilité ne prévoit pas de cas de force majeure. Cependant l'article 20 relatif à la vérification de comptabilité la signale, cette dernière est constatée par l'Administration fiscale²⁹⁵. L'article 44 du CPF prévoit également l'interruption de la procédure de la taxation d'office en cas de force majeure.

292 /Expression inspirée de la circulaire n°22, op.cit, p.1.

293/En France, les critères de rejet de comptabilité étaient édictés par l'article L75 du LPF, avant qu'ils soient supprimés par la loi de finances de 1986.

294 /Voir les articles de L55 à L61B du LPF.

295 /Arrêt n°104152 du 05/06/1994, Revue judiciaire ,1994,n°3,p199, in D. SAYES, Les contentieux fiscaux dans la jurisprudence algérienne, op.cit,p. 112.

Le législateur n'a donc pas prévu de cas de force majeure pour le rejet de comptabilité mais l'a institué pour la comptabilité (vérification et taxation d'office). Bien que d'autres législations l'aient codifié ; exemple le législateur tunisien oppose le cas de la force majeure au vérificateur²⁹⁶. Cette omission volontaire ou pas du législateur algérien nous laisse supposer que :

1-Le texte paru en 2014 est encore en phase de construction.

2-Le rejet de comptabilité reste en soi un droit de contrôle accordé au fisc et de ce fait, il fait partie d'une procédure dont on ne saura le dissocier²⁹⁷. C'est donc au contribuable d'apporter la preuve de cette force majeure (art 323 du CC).

b - Pour l'après rejet de comptabilité, le législateur s'est abstenu de décrire la procédure qui suit la décision de rejet de comptabilité, la reconstitution de la comptabilité préalablement rejetée doit être faite par l'administration, mais selon quelles bases ? Devant ce silence juridique, la doctrine administrative doit combler cette brèche. La circulaire n°22 en plus de consolider et renforcer le champ d'application de la RC, évoque la conséquence d'un tel rejet, qui n'est autre que le caractère opposable de la VC. L'absence d'un texte juridique régissant le post-rejet de comptabilité au niveau procédural comme c'est le cas en France, peut amener à ce qui suit :

296 /l'article 62 de la loi de finances du 31 décembre 2004, codifié à l'article 38 du code des droits et procédures fiscaux tunisien.

297 / En outre la force majeure représente un parfait exemple du cas où la comptabilité (informatisée ou pas) se serait détériorée, cette configuration pose alors la question de l'obligation de la tenue de documents de sauvegarde et de la valeur juridique de la copie de la comptabilité comme moyen de preuve (une idée qui sera reprise ultérieurement).

Bien que la lecture des différents codes composant le droit fiscal n'indique pas explicitement l'obligation qu'a le contribuable de tenir une copie de sa comptabilité, mais l'arrêté du 26 juillet 2008 fixant les règles de comptabilisation, le contenu et la présentation des Etats financiers ainsi que la nomenclature et les règles de fonctionnement des comptes, JO n°19, dit à l'article 139-4:« *La valeur probante d'une comptabilité de trésorerie suppose que les conditions suivantes sont remplies : [...] * conservation des principales pièces justificatives (factures reçues ou émises, bandes de caisse, relevés de banque, copies de lettres...).* Ces pièces justificatives, internes ou externes à l'entité, sont datées, classées et numérotées »..

L'article 18 de la loi 07-11 du 25 novembre 2007, portant système comptable financier, stipule que : « *Chaque écriture comptable s'appuie sur une pièce justificative datée, établie sur papier ou sur un support assurant la fiabilité, la conservation et la restitution sur papier de son contenu.*

Les opérations de même nature, réalisées en un même lieu et au cours d'une même journée, peuvent être récapitulées sur une pièce comptable unique»), et l'article 12 du CC achemine la même idée il dit alors: « les livres et documents visés aux articles 9 et 10 ci-dessus, doivent être conservés pendant 10ans... ».

Bien que cette obligation de conservation pourrait pallier au redressement résultant d'un rejet de comptabilité, elle n'apparaît pas dans les textes strictement fiscaux mais reste néanmoins régie par un texte de loi (En Tunisie cette mesure n'est pas traitée par un texte de loi mais plutôt par la doctrine administrative, ainsi la note commune n°19/1998 du 2/09/1998, a mis à la charge du contribuable qui tient une comptabilité informatisée certaines obligations, dont l'utilisation d'un programme interdisant l'annulation ou la modification des opérations validées), alors que le législateur français l'a introduit au sein même du livre de procédures fiscales sous le chapitre II Bis, aux articles L102B et C .

1 - Par l'article 42 du CPF, la base d'imposition est arrêtée par l'Administration fiscale, puisqu'à la suite du RC, la présomption d'exactitude qui s'attache aux données de la déclaration est entièrement faussée. La charge de la preuve ne peut rester indifférente à ce changement.

Devant un contribuable réfutant la nouvelle reconstitution, l'administration, doit-elle motiver sa décision? L'article 42 évoque le terme « *répondre* », à notre sens le choix de l'utilisation de cette expression reste largement critiquable dans la mesure où l'on est confronté à une procédure de redressement et où la charge de la preuve doit être clairement définie surtout si on veut rester sur la même lignée que son attribution à l'article 43 du CPF²⁹⁸. Cette ambiguïté peut nuire à l'exigence de mener un dialogue serein et constructif, alors que l'expression « *justifier* » ne peut laisser aucune place au doute²⁹⁹.

2 - Le rejet de comptabilité a un fort impact sur la présomption d'exactitude, une présomption qui jusqu'à lors a protégé le contribuable de l'apport de preuve³⁰⁰. Devant une comptabilité rejetée et un débat contradictoire limité (à notre sens), l'Administration fiscale déterminera la base imposable. Aucun texte de loi ne précise la démarche à suivre des suites d'un rejet de comptabilité. En France et en Tunisie contrairement au droit fiscal algérien, la loi concrétise ce principe³⁰¹, l'Administration fiscale est guidée tout au long de sa démarche pour une détermination aussi précise que possible de la base imposable.

298 /L'article L57 du LPF français, dit : « *Lorsque l'administration rejette les observations du contribuable sa réponse doit également être motivée* ».

299 /Le législateur tunisien avait aussi usé du même terme, en 2007 il a été renforcé dans l'article 44 Bis du CDPF, par l'expression « *motivé* ».

300 /En droit fiscal tunisien, où le rejet de comptabilité est toujours un cas de taxation d'office, l'article 65 du CDPF, dit : « *le contribuable taxé d'office ne peut obtenir la décharge ou la réduction de l'impôt porté à sa charge qu'en apportant la preuve de la sincérité de ses déclarations, de ses ressources réelles ou du caractère exagéré de son imposition* ».

301/Voir pour le droit tunisien, l'article 38 du CDPF, le droit fiscal français dans ses articles L57, L57A et L61B, précisent avec beaucoup de détails cette reconstitution. L'article L57A qui dit : « *Lorsque, pour rectifier le prix ou l'évaluation d'un fond de commerce ou d'une clientèle, en application de l'article L. 17, l'administration se fonde sur la comparaison avec la cession d'autres biens, l'obligation de motivation en fait est remplie par l'indication :*

1° *Des dates des mutations considérées ;*

2° *De l'adresse des fonds ou lieux d'exercice des professions ;*

3° *De la nature des activités exercées ;*

4° *Et des prix de cession, chiffres d'affaires ou bénéfices, si ces informations sont soumises à une*

4° *Et des prix de cession, chiffres d'affaires ou bénéfices, si ces informations sont soumises à une obligation de publicité ou, dans le cas contraire, des moyennes de ces données chiffrées concernant les entreprises pour lesquelles sont fournis les éléments mentionnés aux 1°, 2° et 3° ».*

Des suites d'un redressement pour rejet de comptabilité, l'Administration fiscale reconstitue la comptabilité du contribuable à l'aide de présomptions de fait mais surtout de droit³⁰².

En réalité le vérificateur procède à la reconstitution des éléments d'imposition sur une base extracomptable. Cette dernière retient des indices théoriques mais aussi des présomptions de droit ou de fait, le recours à ces moyens lui étant conféré par la loi³⁰³.

En droit fiscal tunisien, le législateur reconnaît l'appel à ces méthodes, tout comme le législateur français, il ouvre aussi la voie à un recours en cas de contestation du contribuable (art L57). La reconnaissance de l'usage de ces présomptions, influe de manière très forte sur la charge de la preuve car la conséquence de ces présomptions est le renversement de la charge de la preuve en faveur de l'administration qui jusqu'alors en supportait le fardeau.

Le législateur algérien a reconnu le droit de recours à la méthode des présomptions pour la vérification de comptabilité et la VASFE. Dans l'évaluation forfaitaire de l'article 98 du CIDTA, la base d'imposition ne peut être calculée que d'après l'analyse des éléments composant le train de vie du contribuable tel que les résidences secondaires, les bateaux de plaisance, etc. La procédure de vérification approfondie de la situation fiscale d'ensemble, se fait par le contrôle de la cohérence entre les revenus déclarés et la situation patrimoniale, la situation de trésorerie et les éléments de train de vie (article 21 du CPF).

En conclusion, la procédure de rejet de comptabilité bien qu'elle soulève quelques lacunes sur le plan pratique, reste, par son action contraignante pour le contribuable. La non clarté ou l'inexistence des textes accentuent cet aspect. D'autres exemples concernent l'attribution de la charge de la preuve dans la procédure contradictoire de redressement, c'est le cas des interprétations formelles.

302 / Voir à titre d'exemple en Tunisie :

- Cass, admin requête n° 33664 du 30 septembre 2002, société Louis Macoudil / Direction générale du contrôle fiscal.
- Arrêt du Conseil d'Etat tunisien n°37833 du 27/07/1984, RJF 11/1984, n°1951 ; TPI Sfax 10 mars 2004, n°175, Chakroun :
" ... فقه القضاء يقر حق الإدارة في اللجوء للقرائن الفعلية والقانونية قصد تعديل الوضعية الجبائية للمطالب بالأداء ويقر كذلك حرية الإدارة في اختيار إحدى القرائن دون الأخرى ولا يلزمها باتباع طريقة معينة قصد تحديد رقم المعاملات المحقق من طرف المطالب بالأداء".

303/DERUEL dit : « *En d'autres termes, lorsque le contribuable soumis à l'obligation de tenir une comptabilité, déclare un revenu qui s'avère inférieur à celui reconstitué à partir de l'une des présomptions précédentes, sa comptabilité est écartée (rejetée) et les bases d'imposition seront reconstituées à partir des dites présomptions* ». In F-P. DERBEL, « *Rejet de comptabilité et recours aux éléments extracomptables* », RCF n°72, 2006, p.62.

b - Les interprétations formelles

Les interprétations formelles ne portent pas sur des questions de fait, mais plutôt sur celles de droits qui touchent à l'interprétation de la loi fiscale qui est en principe de la compétence stricte du juge. Les citer en exemple quant à l'attribution de la charge de la preuve ne fera qu'enrichir notre étude.

1-L'abus de droit

L'Administration fiscale possède, en plus du droit de rectification, le droit de redonner à certains actes leur véritable portée juridique, en contrepartie le contribuable possède le droit de bien gérer sa fiscalité, car la bonne gestion fiscale existe tout comme la bonne gestion commerciale ou financière. Le contribuable doit se comporter comme un bon père de famille capable de gérer le patrimoine familial au mieux de ses intérêts et de celui de sa famille³⁰⁴.

La pression fiscale augmentant ne laisse guère le choix au contribuable. Ce dernier essaye d'y échapper par différents procédés habillés d'une forme juridique difficilement contestable³⁰⁵. C'est là que les articles 19 Bis et 20Bis du CPF interviennent³⁰⁶. Cette caractéristique rend la dialectique

304 /M. COZIAN et F. DEBOISSY, Précis de fiscalité des entreprises, Lexis Nexis, 2014, p.793.

305 / Il est important de ne pas confondre l'erreur, la fraude, l'évasion, et l'abus de droit :

L'erreur : peut être commise par les deux parties mais comme le contribuable jouit de la présomption de bonne foi, il ne subit aucune pénalité ou sanction suite à cette erreur

La fraude : quant à elle est intentionnelle, car le contribuable a commis délibérément certains actes réprimandés par la loi fiscale, il ne déclare pas les bénéfices qu'il a réalisés ou il présente une comptabilité truquée, là il sera qualifié de fraudeur et sera responsable d'un délit pénal.

L'évasion : est la notion peut-être la plus proche de l'abus de droit puisqu'elle utilise des procédés ou des montages juridiques licites, alors que l'abus de droit est une notion qui vise à rendre un acte parfaitement régulier au regard de la loi ordinaire, inopposable à l'administration fiscale car il n'a comme but que la fraude fiscale.

306 /Institué par les articles 25 et 26 de la loi de finances 2014, les articles 19 Bis et 20Bis du CPF traitent de l'abus du droit.

L'article 19Bis dit : « Lors du contrôle des déclarations ainsi que les actes utilisés pour l'établissement de tout impôt, droit, taxe et redevance, l'administration fiscale est en droit de remettre en cause la sincérité des actes ou des conventions, conclus par des contribuables, dissimulant la portée véritable d'un contrat à l'aide de clauses tendant à éluder ou atténuer les charges fiscales ».

L'article 20Bis s'énonce comme suit: «Il est également procédé à cette vérification lorsque l'administration fiscale remet en cause la sincérité des actes ou des conventions, conclus par des contribuables, dissimulant la portée véritable d'un contrat à l'aide de clauses tendant à éluder ou atténuer les charges fiscales ».

de la preuve très complexe ; comment prouver qu'un acte n'existe que parce que son auteur y trouve un intérêt fiscal ?

Le Professeur COZIAN a souligné que l'abus de droit « *suppose ainsi qu'un acte juridique apparemment correct, mais que l'administration déqualifie pour assurer la perception d'un impôt qui a été éludé* », et cela implique « *un pouvoir de déqualification (qui) est généralement présenté comme une prérogative exceptionnelle de l'administration et comme une manifestation de l'autonomie et un réalisme du droit fiscal* »³⁰⁷.

Transposé du droit civil, l'abus de droit doit être différencié de deux notions voisines³⁰⁸ : la fraude fiscale est caractérisée par la violation délibérée de l'obligation fiscale, cette dernière est sévèrement punie par le législateur (article 117 et 118 du TCA).

L'abus de droit est avant tout une construction juridique qui n'a comme but que de réduire l'imposition. Il faut également distinguer l'abus de droit de l'habilité fiscale qui se veut moins onéreuse fiscalement³⁰⁹ ; c'est justement lors d'un excès d'habilité qu'intervient la notion d'abus de droit, car par un montage purement juridique le contribuable échappe à l'impôt dû.

Le caractère récent de cette procédure engendre une carence des textes de loi et une absence remarquée de la doctrine administrative ; cette dernière s'est abstenue jusqu'alors de produire une circulaire ou une note sur l'abus de droit. Cet apport peut être utile car il permettrait de mieux

En France l'article L64 dit : « *Afin d'en restituer le véritable caractère, l'administration est en droit d'écarter, comme ne lui étant pas opposables, les actes constitutifs d'un abus de droit, soit que ces actes ont un caractère fictif, soit que, recherchant le bénéfice d'une application littérale des textes ou de décisions à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs, ils n'ont pu être inspirés par aucun autre motif que celui d'éluder ou d'atténuer les charges fiscales que l'intéressé, si ces actes n'avaient pas été passés ou réalisés, ou aurait normalement supportées eu égard à sa situation ou à ses activités réelles..... Si l'administration ne s'est pas conformée à l'avis du comité, elle doit apporter la preuve du bien-fondé de la rectification* ».

307 /« *Le texte réprime seulement la dissimulation juridique ; (il) ne stigmatise point l'habilité fiscale, même si elle conduit à des constructions juridiques inhabituelles, voire quelque peu artificielles* ».M. COZIAN et F. DEBOISSY, Précis de fiscalité des entreprises, op.cit,p. 28.

308 /A ne pas confondre avec l'optimisation fiscale, un phénomène très en vogue en Europe en ce moment, l'optimisation fiscale c'est un ensemble de techniques qui permettent à une entreprise le transfert de son assiette taxable entre deux pays. L'optimisation fiscale permet à des multinationales de localiser leurs bénéfices dans celui des Etats d'implantation qui pratique le taux d'impôt sur les sociétés le plus bas.

En Europe par exemple c'est le Luxembourg qui est cité fréquemment, de là on se doit de distinguer l'optimisation fiscale de la notion d'abus de droit ;dans l'optimisation fiscale la société prend une place majeure ,contrairement à l'abus de droit ou l'absence de ce concept n'influe pas sur la construction juridique, la deuxième différence -est la plus importante à notre sens- relève de la territorialité de l'impôt car l'optimisation fiscale fait appel à cette règle juridique pour optimiser ses impositions.

309 /J. GROSCLAUDE, Procédures fiscales, Dalloz, 2014, p.252.

comprendre la notion d'abus de droit et par conséquent de bien cerner l'application et les opérations y afférentes³¹⁰ ; en exemple, la cession par un gérant majoritaire d'une partie de ses parts sociales à un membre de sa famille en vue d'obtenir le statut de gérant minoritaire salarié³¹¹.

L'abus de droit prend deux formes : l'abus de droit par acte fictif qui consiste à dissimuler la vérité derrière un acte qui est complètement fictif ou déguisé³¹², et l'abus de droit par fraude à la loi³¹³, c'est-à-dire une irréprochable construction juridique qui est en parfaite régularité au regard du droit mais qui ne justifie son existence que par l'ambition d'échapper à l'impôt.

La lecture des articles 19 Bis et 20 Bis ne démontre aucune distinction quant aux deux types, mais l'adoption de la mesure d'abus de droit sous le chapiteau du contrôle et de la vérification ponctuelle de comptabilité comprend à notre sens la conséquence de rectification. C'est ainsi qu'à mi-chemin entre la fraude fiscale et l'habileté fiscale que l'abus de droit pose la problématique de la charge de la preuve.

Selon un arrêt français de principe : *« pour pouvoir écarter comme ne lui étant pas opposables certains actes passés par le contribuable, l'administration doit établir que ces actes ont un caractère fictif ou, à défaut, qu'ils n'ont pu être inspirés par aucun motif que celui d'éluder ou*

310 /La circulaire n°22, op, cit, relative au rejet de comptabilité, a bien expliqué les différents cas de rejet de comptabilité.

311/La SARL est par l'article 136 du CIDTA, assimilé sur le plan fiscal à une société par actions, l'article 67 du CIDTA, considère que le revenu alloué aux gérants des SARL est soumis à l'impôt et l'article 145 du même code considère cette imposition comme charge déductible du bénéfice de la société pour l'établissement de l'impôt.

De plus qu'ils soient minoritaires ou majoritaires, les gérants associés assujettis à l'impôt sont soumis pour l'essentiel au même régime fiscal. A. THAUVRON, Gestion de patrimoine, DUNOD, 2014-2015, p.432.

Aussi certains actes juridiques pourraient s'apparenter à une situation d'abus de droit, à titre d'exemple le Conseil d'Etat français a exclu l'adoption de la procédure d'abus de droit pour une société-mère qui aurait pu recourir à d'autres mesures pour soutenir sa filiale, mais décide d'abandonner la créance dans le cadre d'une gestion commerciale normale (arrêt du 17/1/1982, req.14443, RJF1983, 1, comm.105) ,ce cas nous inspire deux hypothèses :

1-La société-mère a réellement eu l'intention d'aider sa filiale, dans ce cas-là s'agit-il d'une faute de gestion ?

2-La société-mère souhaitait éluder l'impôt en ayant recours à une telle pratique, là on serait confronté au concept d'abus de droit avec ses conséquences sur la charge de la preuve.

En réalité c'est la première hypothèse qui retient notre attention, car elle fait appel à la notion d'acte anormal de gestion et plus précisément à la théorie de l'acte anormal de gestion face à la charge de la preuve.

312 /Le Professeur DE LA MARDIERE avait donné dans ce sens un parfait exemple, il dit *« on peut se référer à un exemple, celui d'un oncle souhaitant donner un immeuble à son neveu. Sachant que les droits d'enregistrement sont dans cette hypothèse dix fois plus élevés que dans la cas d'une mutation à titre onéreux, l'oncle et le neveu élaborent un contrat de vente »*, Droit fiscal général, op.cit, p. 250.

313 /Cette deuxième pratique est inspirée de la jurisprudence française et se retrouve aujourd'hui à l'article L64 du LPF français qui dit : *« recherchant le bénéfice d'une application littérale des textes ou décisions à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs... »*.

Conseil d'Etat français du 28/02/2007, req n°284457, Persicot : Dr.fisc.2007, n°14,386, concl.L .Vallée, note O. Fouquet ; RJF2007, n°5, 599.

d'atténuer l'impôt... »³¹⁴. Par cet arrêt la charge de la preuve incombe à l'Administration fiscale, un avis confirmé par le législateur français qui dans son article L64 du LPF français affirme que c'est à l'Administration fiscale de supporter le poids de la preuve, selon le principe que c'est à celui qui conteste un fait admis préalablement d'apporter la preuve du contraire, mais aussi par souci de sécurité car l'administration elle-même reconnaît le caractère exclusif de cette procédure. Un appel à la prudence est ainsi lancé, la saisine du comité de l'abus du droit représente une garantie de plus pour le contribuable, cette organisation a une incidence directe sur la charge de la preuve puisque si l'administration ne s'est pas conformée à l'avis du comité elle doit garder ce fardeau d'apport de preuve. Par contre, si cette rectification a été faite conformément à l'avis du comité de l'abus de droit, la charge de la preuve incombe au contribuable³¹⁵. Bien qu'en réalité c'est l'Administration fiscale qui supporte le fardeau de la preuve même si le contribuable a accepté le redressement ou se voit reproché une absence de comptabilité³¹⁶, en revanche si ce dernier conteste l'avis du comité il doit prouver ses allégations.

En droit fiscal algérien le texte législatif est limité et la jurisprudence est quasi-absente, on ne peut que s'orienter vers la déduction des principes acquis antérieurement. Inspiré du droit civil, plus précisément de la notion de simulation : *« la « fictivité » est constituée par la différence objective existant entre l'apparence juridique créée par l'acte en cause et la réalité, en particulier économique, sous-jacente à cet acte »³¹⁷. La lecture de l'article 98 du CC énonce que : *« Toute obligation est présumée avoir une cause licite, tant que le contraire n'est pas prouvé. La cause exprimée dans le contrat est considérée comme vraie jusqu'à preuve du contraire. Lorsque la preuve de la simulation de cause est administrée, il incombe à celui qui soutient que l'obligation a une autre cause licite, de la prouver ».**

314/Conseil d'Etat français du 10/06/1981, req. n°19079, Dr. fisc.1981, n°48-49, comm.2187, concl. P.Lobry.

315 /J. GROSCLAUDE, Procédures fiscales, op.cit, p. 258.

316 /J. Turot, réalisme fiscal, abus de droit et opposabilité à l'administration des actes juridiques (ou l'abus de droit rampant) :RJF1989, n°8-9, p. 460.

317 /Th. LAMBERT, Procédures fiscales, op.cit, p. 148 et 158.

L'abus de droit par simulation en droit fiscal s'inspire de 3 cas connus en droit privé :

1-la simulation par acte fictif : ex : société fictive

2- la simulation par acte déguisé : ex une donation déguisant un acte de vente

3-la simulation par interposition de personne : ici l'acte passé est régulier mais la simulation porte sur la personne contractante.

M.COZIAN et F. DEBOISSY, Précis de fiscalité des entreprises, op.cit, p. 798.

Un acte est parfaitement légal s'il jouit d'une présomption légale lui conférant une cause licite, c'est à la personne qui allègue le contraire d'en établir la preuve. On en déduit une première attribution à l'Administration fiscale, car c'est elle au final qui conteste un acte juridiquement correct. Mêlant ainsi présomption légale et bonne foi du contribuable, l'Administration fiscale est contrainte par le droit commun de supporter la charge de la preuve. Quand, face à un champ d'application non limité, l'Administration fiscale est libre d'user de l'abus de droit comme argument de sa vérification, il est évident de lui attribuer la preuve de ses allégations.

Une deuxième raison peut consolider notre hypothèse : L'abus de droit cité aux articles 19Bis et 20Bis fait partie intégrante du processus de contrôle et de la procédure de vérification approfondie de comptabilité. C'est l'Administration fiscale qui doit motiver son action. La procédure de VPC suit celle de la VC ³¹⁸(art 20Bis), à cet effet l'article 20 du CPF dit : « *La notification de redressement doit être suffisamment détaillée et motivée...* ». On peut en déduire que c'est le fisc qui doit dans le cas d'une constatation d'abus de droit apporter la preuve puisque son avis de redressement doit être suffisamment motivé, elle doit donc supporter le fardeau de la preuve.

2-Le rescrit anti abus de droit

L'Administration fiscale peut écarter des actes qu'elle juge relevant de l'abus de droit, mais ce droit est limité lorsque le contribuable a préalablement et à la conclusion d'un ou plusieurs actes fait appel à elle pour juger et donner son avis sur ces actes.

Les entreprises sont de plus en plus amenées à imaginer des montages juridiques et financiers pour essayer d'en tirer des avantages fiscaux, de là l'Administration fiscale peut prétendre que ces montages sont constitutifs d'un abus de droit. La procédure du rescrit fiscal à notre sens permet au contribuable de se prémunir contre l'abus de droit en consultant au préalable l'administration sur la validité d'un projet et en fournissant tous les éléments utiles pour

318 /L'article 20Bis-2 du CPF, dit : « *La vérification ponctuelle de comptabilité obéit aux mêmes règles, à l'exception des points énumérés aux paragraphes 4) et 5) applicables dans le cas d'une vérification générale décrite ci-dessus...* ».

apprécier la portée de l'opération envisagée³¹⁹. En Algérie cette nouvelle procédure est instituée par la loi de finances de 2012, appliquée exclusivement pour les entreprises relevant de la DGE, les articles 174Bis et 174Ter traitent de la notion de rescrit fiscal sans pour autant la lier à l'abus du droit³²⁰.

Cette procédure ne peut s'appliquer qu'en présence de quelques conditions de forme et de fond ; le contribuable de bonne foi adresse une demande écrite dans laquelle il réclame une prise de position formelle de l'Administration fiscale sur une situation de fait au regard d'un texte fiscal, cette demande doit être précise, complète, comportant tous les éléments utiles pour apprécier la véritable portée de l'opération envisagée, mais elle doit surtout être adressée préalablement à la conclusion d'un contrat ou d'une convention.

Un délai de 4 mois est accordé à l'Administration fiscale pour répondre aux interrogations du contribuable, en cas d'abstention cela vaut acceptation tacite, la suite de la garantie dépend donc de la réponse du fisc, deux cas de figure peuvent donc être envisagés :

1 - L'Administration fiscale ne partage pas l'analyse du contribuable : ce dernier persiste dans sa construction juridique, à ses risques et périls. Il peut, par la suite, se faire redresser par la procédure de l'abus de droit.

2 - Le fisc approuve la représentation du contribuable : celui-ci est protégé contre tout redressement émanant de l'abus de droit.

Le but du rescrit fiscal est son opposabilité à l'Administration fiscale, face au silence législatif quant à la charge de la preuve d'un litige naissant entre le contribuable et l'Etat sur une question de rescrit fiscal, il ne saurait être envisagé que l'Administration fiscale s'oppose à sa propre prise de position formelle. De ce fait il est évident que c'est le contribuable qui va déployer ce droit

319 /Historiquement en droit romain le rescrit désignait les réponses que l'empereur donnait aux questions adressées par les gouverneurs des provinces sur certaines difficultés à résoudre. En droit français cette nouvelle mesure influencée par le Ruling américain a été codifiée à l'art L64B (Loi n° 208/1443 du 30/08/2008 de finances rectificative pour 2008, article 35IX).

320 / Le texte algérien est quasi identique à l'article L80 du LPF, mais ce dernier porte une notion plus large celle de la garantie du contribuable contre tout changement de doctrine.

Notons également, que si le rescrit fiscal se veut garant des droits du contribuable contre une éventuelle procédure d'abus de droit, il est intéressant de soulever qu'il a été instauré en 2012, soit 2 ans avant la reconnaissance juridique par les articles 19Bis et 20Bis de la notion d'abus de droit.

pour se protéger ; c'est donc lui qui usera de cet outil pour se protéger contre un éventuel redressement portant sur une situation de fait.

Dans le rescrit fiscal, la charge de la preuve variera au cas par cas, on peut en dégager quelques situations :

L'article 4 du décret exécutif n°12-334 du 8/9/2012³²¹, relatif au rescrit fiscal, impose que la formalité de dépôt se fasse soit par pli recommandé ou bien par dépôt contre accusé de réception. La charge de la preuve de l'accomplissement d'une formalité est attribuée à la personne qui prétend l'avoir fait, c'est le contribuable qui doit supporter le fardeau de la preuve.

La preuve du respect du délai de 4 mois dont dispose la DGE (art 6 du DE n°12-334) pour rendre son rescrit est à la charge de l'Administration fiscale par les mêmes dispositions qu'on avait vues auparavant, mais surtout parce que le contribuable a tout intérêt à ne pas se manifester sur le respect de ce délai car le défaut de réponse enlève tout droit au fisc d'effectuer des redressements au titre d'une situation qui a déjà fait l'objet d'un rescrit fiscal (art 7).

Le second examen permet au contribuable non satisfait de reformuler sa demande, la charge de la preuve incombe au contribuable qui doit démontrer que la situation qu'il présente est conforme aux dispositions fiscales. Cette hypothèse est appuyée par l'article 11 qui interdit au contribuable d'introduire de nouveaux éléments invoqués dans la demande initiale.

Ces quelques observations ne sont que des exemples de la charge de la preuve dans le rescrit fiscal et ne doivent pas être pris comme règle absolue, toutefois nous nous interrogeons sur le silence législatif d'un éventuel recours juridictionnel en la matière et de sa charge de la preuve.

321/ Décret exécutif n° 12-334 correspondant au 8 septembre 2012 relatif au rescrit fiscal, JO n°50.

3- L'acte anormal de gestion

Contrairement à l'abus de droit qui est inspiré du droit commun, l'acte anormal de gestion est une construction prétorienne qui se déroule surtout dans le domaine des sociétés, une création du juge qui ne résulte pas d'un texte de loi et s'intéresse principalement à l'intérêt de l'entreprise³²².

L'acte anormal de gestion peut être déterminé comme étant un acte étranger à l'intérêt de l'entreprise³²³, mais fait dans l'intérêt d'un tiers³²⁴, il met une dépense ou une perte à la charge de l'entreprise sans la justifier par l'intérêt de l'exploitation³²⁵.

Défini ainsi, il diffère de la notion d'abus de droit, dont le but n'est que fiscal puisqu'il appauvrit le Trésor public tout en enrichissant l'entreprise, alors que l'acte anormal de gestion vise à diminuer l'actif de l'entreprise au profit d'une tierce personne. Il ne se confronte pas à l'acte illicite et se traduit par un manque à gagner pour l'entreprise, il est alors logique de réintégrer au chiffre d'affaires les recettes omises.

Le mécanisme de la preuve est enclenché dès qu'il y'a une transgression de la procédure. Les gérants des sociétés sont présumés agir au mieux des intérêts de l'entreprise, d'où la liberté de gérance qui leur est attribuée par l'article 577 du CC, dès lors si l'administration invoque un acte anormal de gestion de l'entreprise il est normal qu'elle supporte la preuve car on est confronté à une présomption de libre gérance.

322 /T. ZITOUNE et F. GOLIARD, Droit fiscal des entreprises, Berti, 2007, p. 39.

323 /Soulignons ici la traduction contestable du législateur algérien : dans l'article 2 du CC le mot « مقاوله » est traduit par « entreprise », et dans l'article 564 il a dénommé l'entreprise unipersonnelle à responsabilité limitée « مؤسسة », sachant que ces deux concepts sont distincts.

324 /M-A. DUPUIS-FLANDIN, Droit fiscal et comptabilité -Les cours du droit, 1993, §252 et s.

325 / On doit également dissocier l'acte anormal de gestion de l'erreur comptable et dont le contribuable peut dans les délais demander réparation à l'administration fiscale en baissant le résultat déclaré, car à partir du moment où la comptabilité est arrêtée, elle ne peut plus être modifiée et ce en vertu du caractère intangible ou irréversible des écritures imposées en comptabilité manuelles (Rapport KPMG Algérie, Le nouveau système comptable financier, n°3 du 24/052009, Source site KPMG.

Voir aussi l'arrêté du 26/07/2008, fixant les règles d'évaluation et de comptabilisation, le contenu et la présentation des Etats financiers ainsi que la nomenclature et les règles de fonctionnement des comptes ,JO n°19). Enfin il faut également distinguer les décisions de gestion régulière qui conçoivent contrairement à l'erreur comptable la possibilité de choisir entre plusieurs possibilités légales (exemple : se soumettre à l'IBS plutôt qu'à l'IRG pour les SNC –art 136 du CIDTA ,ou encore opté pour un amortissement linéaire au lieu du dégressif).

De par la règle civiliste c'est l'Administration fiscale qui conteste l'acte ; donc il lui appartient de réunir les éléments démontrant qu'il y a là un acte anormal de gestion³²⁶. En outre, l'acte contesté se traduit par une écriture comptable (art 111-1 de l'arrêté fixant les règles de comptabilisation...)³²⁷ et vient en déduction du bénéfice ; de ce fait il fait intégralement partie de la comptabilité, il appartient alors à l'Administration fiscale de démontrer l'anormalité d'un acte par une écriture d'actif. Par exemple : le prix d'une immobilisation acquise à un prix excessif, ou la cession des éléments d'actifs à un prix inférieur à leur valeur vénale dans le but de procurer un bénéfice à un tiers.

Si la charge de la preuve est attribuée au contribuable, ce dernier doit démontrer soit l'intérêt financier ou commercial d'un tel acte ou bien prouver l'exagération de l'évaluation faite par le fisc. D'un autre côté les charges déductibles se traduisent comptablement par une écriture dans le passif du bilan, la charge de la preuve dans ce cas de figure appartient au contribuable, il doit démontrer la déductibilité d'une provision ou d'un amortissement. Cette nouvelle hypothèse allège le fardeau de la preuve supportée jusque là par l'Administration fiscale ; une jurisprudence française rendue sur la base du nouvel article 192LPF, énonce que : « *le contribuable doit toujours justifier les écritures de charges dans leur principe et leur montant, nonobstant l'avis de la commission départementale* »³²⁸.

Cette théorie est appuyée par l'aptitude à la preuve. Le contribuable est le seul apte à justifier des éléments venant en déduction, il est aussi le seul à pouvoir communiquer les documents comptables justifiant du chiffre qu'il déclare. Pour M.AMEDEE MANESME, « *il y a glissement*

326/En France les arrêts SA « Renfort-Service » et S.A.R.L « Boutique 2 M », ont dégagés le principe de la dévolution de la charge de la preuve dans l'acte anormal de gestion.

1-C.E français.27 juillet 84 n°34588plén. SA « Renfort-service ». Lebon 292.RJF .10/84 n°1233, concl .P.F Racine p.562.D.F.1985 II596.G.A.J.F.Thème 52. Cozian, Les grands principes de la fiscalité des entreprises.

2-C.E français. Plén.2707/88,50020SARL « Boutique 2 M ».Lebon 304.RJF.10/88 n°1139, concl. Fouquet, p.577.D.F.88 n°492202.

327/L'article 111-1 s'énonce comme suit : « *111-1. Un élément d'actif, de passif, de produit, de charge est comptabilisé dès lors que :*

-il est probable que tout avantage économique futur qui lui est lié ira à l'entité ou en proviendra ;

-l'élément a un coût ou une valeur qui peut être évalué de façon fiable.

Les transactions concernant des actifs, des passifs, des capitaux propres, des produits et des charges, tels que définis dans le présent règlement, doivent être enregistrées en comptabilité, une absence de comptabilisation ne peut être justifiée ou corrigée par une information narrative ou chiffrée d'une autre nature, telle qu'une mention en annexe ».

328 /C.A.A. Française Lyon,5/07/194,n°92549,Plén,S.A.Volvic,RJF.11/94,p. 657.

de la charge de la preuve sur le terrain de la justification »³²⁹, on ne prouve que ce qu'on allègue et le fisc n'a certainement aucun intérêt à prétendre qu'une charge est déductible³³⁰.

Devant l'obligation d'attribuer une charge initiale de la preuve à l'une ou l'autre des parties, il ne faut pas confondre preuve et justification et occulter que le contribuable doit justifier sa comptabilité car le débat contradictoire instauré par le législateur pour la VC peut expliquer le recours au contribuable pour demander des justifications sur sa comptabilité. Cela ne saurait être qualifié d'apport de preuve, car si l'administration invoque le caractère anormal d'un abandon de créance, elle doit le démontrer, reste au contribuable par la suite de justifier par différents arguments que l'acte est anormal, ceci est régi par deux principes :

1 - celui de la non immixtion de l'administration dans la gestion de l'entreprise, l'administration et le juge ne contrôlent que les débordements commis à un intérêt économique³³¹.

2 - Le rôle de « créancier » tenu par l'Etat lui fait supporter la charge de la preuve, comme la bonne foi est toujours présumée. C'est à celui qui invoque la mauvaise foi de le démontrer³³².

En conclusion, nous avons tenté à travers l'analyse de quelques textes fiscaux d'initier à chacun des thèmes que nous avons abordés une règle d'attribution de la preuve, ceci nous paraît difficile dans la mesure où le débat contradictoire ne favorise pas l'instauration d'une règle rigide. Mais pour pouvoir en juger correctement une étude du contentieux fiscal dans sa phase juridictionnelle est à débattre.

329/ G. AMEEDÉ-MANESME, « La preuve en matière de droit fiscal », in « Principes et pratiques du droit Fiscal des affaires », Economica, Paris 1990, p.74.

330/F. KAMOUN, La preuve en droit fiscal, op. cit, p. 29.

331 /M. MARTIN dit : « *La marge d'autofinancement, l'équilibre d'une trésorerie, l'opportunité des investissements et les moyens de les financer sont du domaine propre des autorités responsables des entreprises et l'administration fiscale ne saurait leur faire grief d'une gestion considérée par elle soit comme trop prudente, soit au contraire comme aventurée dès lors que les options prises l'ont été dans le cadre de l'entreprise* », conc. sur CE français 20/12/1963, n°52308, DF, 1964, 13, Doc .

332 / Lorsque la preuve de l'acte anormal de gestion est établie et confirmée, l'administration fiscale effectuera un rappel de l'impôt éludé et subit parallèlement une majoration d'imposition dont le taux varie en fonction de la somme des droits éludés (art 193 du CIDTA).

Paragraphe 2 : L'emploi de la charge de la preuve en phase juridictionnelle

La procédure contentieuse est un parfait indicateur de l'étendue des droits et garanties du contribuable .En effet, plus ce dernier a un droit légal de contester, plus il est sûr de se rapprocher d'une imposition juste.

C'est par les articles 82 à 89 et l'article 173-2 du CPF, qu'une procédure contentieuse est reconnue devant le tribunal administratif. Le contribuable non satisfait par le « *verdict* » administratif qui lui a été rendu peut recourir à un juge afin d'avoir une deuxième chance pour exposer ses motifs. L'attribution de la preuve au regard d'une troisième personne et devant les instances juridictionnelles demeure-t-elle inchangé ?

A - L'exportation du formalisme dans le contentieux juridictionnel

La phase juridictionnelle commence par la saisine du juge administratif (art 800-801 du CPCA) territorialement compétent (art 804-805du CPCA) et se termine le cas échéant devant le Conseil d'Etat pour statuer en appel (art 901à916 du CPCA et les articles 90-91 du CPF)³³³.

Après épuisement des voies de recours devant l'administration aussi bien préalables que devant les différentes commissions de recours, le contribuable persistant dans le litige saisit le juge par une requête introductive d'instance, cette étape constitue le commencement de la procédure contentieuse juridictionnelle (art 83du CPF). Ce droit n'est pas réservé qu'au contribuable car l'Administration fiscale non satisfaite par l'avis de la commission peut à son tour saisir le juge administratif, cette phase purement juridictionnelle peut soulever quelques points:

333 /Conformément aux dispositions de l'article 40 de la loi organique n°98-01 relative au Conseil d'Etat et l'article 02 de la loi n°98-02 du 30 mai 1998 relative aux tribunaux administratifs , JO n°37, modifiée et complétée par la loi organique n°11-13 du 26 juillet 2011 relative aux compétences ,à l'organisation et au fonctionnement du Conseil d'Etat, JO n° 43.

1 - Le délai

Le recours préalable est une condition de recevabilité du recours juridictionnel³³⁴ ; le délai de 4 mois (art 82 du CPF) pour la saisine du juge administratif commence à courir à partir de la réception de l'avis par lequel l'Administration fiscale notifie la décision prise quant à sa réclamation ou de l'avis émis par les commissions de recours³³⁵. Mis à part les cas admis pour l'interruption du délai tels que le décès, le changement de capacité du requérant ou de la force majeure (art 318- 319 du CPCA), la problématique du délai se pose à ce stade du contentieux, par conséquent celui de la charge de la preuve.

Il est nécessaire de distinguer dans ce contentieux le délai d'instruction car nous sommes devant un procès inquisitoire. Le contribuable est tenu de respecter le délai de 4 mois. Il doit être en mesure de prouver le respect de ce délai. Cette hypothèse est d'autant plus persistante que le contribuable n'est pas dans l'obligation d'attendre la réception de l'avis de notification : il doit seulement attendre que le délai de 4 mois expire (ce délai est calculé d'après les articles 76-2 et 77 du CPF), le contribuable supporte la charge de la preuve car c'est le demandeur (article 82 du CPF).

La requête introductive en instance doit être signée par son auteur, c'est au demandeur de la signer (l'article 83 du CPF), cette signature est aussi un moyen de preuve. Par conséquent la charge de la preuve dépend de la qualité du demandeur car lui seul est en mesure de prouver l'acte (article 14 du CPCA)³³⁶.

De là nous constatons une dualité d'attribution de la charge de la preuve ; la règle civile soumet la preuve à celui qui en est chargé or la règle juridictionnelle édicte que c'est au demandeur d'apporter la preuve. Il est plus simple de se référer à la spécificité juridictionnelle et c'est au

334 / Voir l'arrêt du Conseil d'Etat n°207171 du 09/04/2001, Revue Conseil d'Etat, 2003, n°3, p 92, in D.SAYES, Les contentieux fiscaux dans la jurisprudence algérienne, op.cit, p.180. Et l'arrêt du Conseil d'Etat n° 009358 du 16/09/2003, 2e chambre, non publié.

335 / Arrêt du Conseil d'Etat n°004061 du 24/06/2002, 2e chambre, non publié :

كوسة فضيل، الدعوى الضريبية و إثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، المرجع السابق، ص 27.

336 / « Le tribunal est saisi par le dépôt au greffe d'une requête écrite, signée et datée du demandeur... ». L'article 838 du CPCA, s'énonce comme suit : « la requête introductive d'instance est signifiée par voie d'huissier; les mémoires et les répliques sont notifiés aux parties avec les pièces jointes par le greffe et sous la direction du magistrat rapporteur ».

demandeur en instance d'apporter la preuve du respect du délai de 4 mois, ce dernier n'est autre que le contribuable car par l'article 82 du CPF il est présumé demandeur du fait du terme « *intéressé* ».

La méthode d'appréciation du temps est importante car la prescription par laquelle les droits se gagnent ou bien se perdent est capitale pour le contentieux juridictionnel. L'action de l'Administration fiscale se prescrit sauf cas de manœuvres frauduleuses à 4 ans (art 39 et 110 du CPF)³³⁷, ce délai commence à courir pour les impôts et droits annuels à partir de la fin de l'exercice pour lequel ils sont dus (art 311 du CC). Les réclamations sont recevables jusqu'au 31 décembre de la deuxième année suivant celle de la mise en recouvrement (art 72 du CPF). L'Administration fiscale dispose par conséquent d'une durée de 4 ans contre 2 pour le contribuable³³⁸, au-delà de ce délai ce dernier ne peut présenter un recours préalable.

C'est au bénéficiaire que revient la preuve de la prescription. Il se verra attribuer les droits qu'il attend acquérir. En revanche la prescription incombe à l'Administration fiscale dans le cas de manœuvres frauduleuses (afin de bénéficier de deux années supplémentaires³³⁹). On ne peut fixer une norme de répartition de la charge de la preuve car celle-ci dépend du bénéficiaire de la prescription.

2 - Les conditions de forme

Toute personne revendiquant un droit peut agir devant la justice pour l'obtention ou la protection de ce dernier (art 3 du CIDTA). Il y a donc là un formalisme qui est propre à la phase

337 /Voir l'arrêt du Conseil d'Etat n°014298 du 18/01/2005, 2e chambre, non publié.

338 /L'article 314 du CC, dit : « *Le délai de prescription se compte par jours, non par heures ; le jour initial n'est pas compté et la prescription n'est acquise que si le dernier jour est révolu* ».

Et l'article 111 du CPF s'énonce comme suit : « *Le délai de prescription décompté en année civile court à compter du 1^{er} janvier de l'année au cours de laquelle sont réalisées les opérations taxables* ».

339 /Voir aussi l'article 110 du CPF qui dit : « *Le délai de prescription prévu ci-dessus est prorogé de deux (2) ans, dès lors que l'administration, après avoir établi que le contribuable se livrait à des manœuvres frauduleuses, a engagé une action judiciaire à son encontre* ».

Et l'article 321 du CC qui s'énonce comme suit : « *...celle-ci doit être demandée par le débiteur par l'un de ses créanciers ou par toute personne intéressée, alors même que le débiteur omet de le faire* ».

Dans ce sens voir l'arrêt n°599126 du 22/10/2009, revue de la cours suprême, 2010, n°1, p. 268, in D. SAYES, Les contentieux fiscaux dans la jurisprudence algérienne, op.cit, p. 135.

juridictionnelle qui par l'article 16 du CPCA institue un délai d'au moins 20 jours entre la citation à comparaître et la date de la première audience.

L'obligation de transmettre cet avis incombe au demandeur car le tribunal est saisi par le dépôt d'une requête écrite au greffe, signée et datée du demandeur (art 14 du CPCA) elle est aussi soumise aux règles prescrites par l'article 15 du CPCA et doit sous peine d'irrecevabilité, être accompagnée, sauf empêchement justifié, de l'acte administratif attaqué (art 819 du CPCA). Cette requête doit être inscrite immédiatement sur un registre ad hoc (art 844 du CPF).

Le contentieux juridictionnel obéit aux règles de droit commun, excepté les règles propres au CPF, la formalité de l'avis de l'introduction de la requête en instance reste du ressort du droit civil et administratif, la charge de la preuve appartient à la personne qui est en charge de cette obligation, le demandeur³⁴⁰.

L'article 323 du CC réunit la qualité de demandeur de fond de celle de demandeur dans la procédure et n'en fait aucune distinction. De là, l'application de la règle « *actori incumbit probatio* » devient très simple, c'est la partie qui prend l'initiative du procès qui doit justifier sa prétention³⁴¹. L'idée du contribuable demandeur revient à l'article 819 CPCA³⁴² : ce texte suppose de manière implicite que le demandeur n'est autre que le contribuable, débouté en phase administrative il revient à la charge devant les instances juridictionnelles ce qui suppose que la qualité de demandeur ne change guère entre les deux phases contentieuses.

L'apport de l'acte administratif objet du litige accompagnant la requête est une condition de forme exigée lors de l'introduction de la prétention en instance (art 819 du CPCA³⁴³). Dans ce cas de figure, le fardeau de la preuve est aussi attribué au demandeur car cette formalité fait partie

340/ L'article 1315 du CC français dispose : « *Celui qui réclame l'exécution d'une obligation doit la prouver....Réciproquement celui qui se prétend libéré, doit justifier le paiement ou le fait qui a produit l'extinction de son obligation* ».

341/ L'article 815 s'énonce comme suit : « *Sous réserve des dispositions de l'article 827 ci-dessus, le tribunal administratif est saisi par une requête écrite et signée par un avocat* ». De plus l'article 827 du même code prévoit que l'Etat est les personnes morales sont dispensés de l'obligation d'être représentés par un avocat et ce tout au long de la phase juridictionnelle que ça soit en demande, défense ou intervention, (l'article 4 de la loi n°91-04 du 8 janvier 1991, portant organisation de la profession d'avocat JO n°2, p24).

342 /Il dit : « *Si il est établi que cet empêchement est du au refus de l'administration de mettre à la disposition du demandeur la décision attaquée* »

343 /Voir aussi l'article 83 du CPF: « *Toute requête doit contenir explicitement l'exposé des moyens et, lorsqu'elle fait suite à une décision du directeur des impôts de la Wilaya, être accompagnée de l'avis de notification de la décision contestée.* ».

intégrante de la requête en instance. L'administration ne peut prouver son refus de transmettre l'acte, objet du litige. Cette théorie est motivée par la seconde partie de l'article 819³⁴⁴ .

Il n'y a aucune spécificité fiscale, bien au contraire, le fardeau de la preuve obéit aux règles de droit commun ; cela se justifie, à notre sens, par l'aspect même du contentieux juridictionnel fiscal qui reste en grande partie soumis aux dispositions des codes de procédure civile et administrative ; ceci révèle aussi l'influence encore existante du droit commun sur le droit fiscal et ce, en présence même depuis 2002 d'un code de procédures fiscales³⁴⁵ .

B - L'intervention de la charge de la preuve dans le fond de l'instance

Il est évident que la charge de la preuve relative au fond de l'instance suscite un grand intérêt et pose l'hypothèse d'un éventuel particularisme lié à la matière fiscale, un particularisme que nous tentons de démontrer. Etymologiquement, la procédure inquisitoire est une procédure dans laquelle le juge recherche la vérité. Cet aspect n'est pas le seul ; le greffe devient un passage obligé : il est le régulateur des échanges de mémoires. Mais le point le plus culminant du procès inquisitoire reste la liberté accordée au juge de prescrire ou pas une instruction (art 28 du CPCA).

Une procédure est de caractère inquisitoire lorsque le juge se voit conférer la direction du procès (articles 27 à 31 du CPCA)³⁴⁶, à l'encontre de la procédure adoptée en juridiction civile dite accusatoire ou d'initiative, ce sont les parties qui dirigent le procès.

Le procès inquisitoire est un procès dans lequel le juge tient une place prépondérante et où la charge de la preuve est présumée incomber presque toujours au demandeur. A cet effet, il semble judicieux de distinguer le demandeur au fond de celui de l'instance, une analyse qui peut aider à établir une règle initiale quant à cette attribution.

344 /Il dit :« *S'il est établi que cet empêchement est dû au refus de l'administration de mettre à la disposition du demandeur la décision attaquée..* »

345 /Loi n°01-21 du 22/12/2001, portant loi de finances pour 2002, JO n°79.

346 /Voir aussi l'article 148 du CPCA.

1 - Le demandeur de fond : l'Etat

La première manifestation de l'autonomie du droit fiscal en matière de preuve tient dans la recherche du véritable demandeur, la deuxième est celle relative à la procédure appliquée, selon DERUEL le droit privé privilégie l'association de la qualité de demandeur au fond à celui de demandeur dans l'instance, cette ligne de conduite est encore plus accentuée dans la charge de la preuve, car bien souvent et par l'effet de l'article 323 du CC, les deux notions se confondent allant même jusqu'à se juxtaposer³⁴⁷. D'un autre côté l'administration considère comme véritable demandeur le requérant qui conteste une décision administrative et de ce fait supporte le poids de la preuve, un poids qu'il conservera tout au long du contentieux juridictionnel.

S'inspirant ainsi du jugement sur le fond et du juge de fond, le demandeur au fond est celui qui vise à travers la levée du litige devant le tribunal administratif à rétablir certains faits. Donner la primauté à la règle de celui qui émet une prétention se doit de la prouver, impose la qualité de demandeur à l'Etat. Etant créancier de la dette fiscale c'est l'Administration fiscale qui émet une prétention en matière d'impôt, cela veut dire que c'est le fisc qui supporte la charge de la preuve. Le pouvoir exécutif confère à l'Etat l'utilisation -en abondance- des décisions exécutoires et attribue ainsi la qualité de demandeur au contribuable. Souvent ce dernier emprunte le chemin des tribunaux pour proclamer ses droits, alors qu'en réalité c'est l'Etat qui doit prouver le bien fondé de son imposition, cette idée peut se justifier par les points qui suivent:

a- Le statut constitutionnel de l'impôt accorde à ce prélèvement un consentement de paiement. Le rôle du contribuable n'est pas négligeable puisqu'il est considéré comme un véritable partenaire. De là, un droit doit être reconnu au contribuable, celui de la sécurité et de la tranquillité le protégeant ainsi de tout abus, un choix doit alors, être fait entre courir le risque de perdre un procès et par conséquent l'impôt dû, ou placer le contribuable en position d'inégalité face à une administration forte de ses prérogatives.

b - La technique fiscale impose de prendre l'Etat comme véritable demandeur car c'est la matière imposable qui crée la dette fiscale et c'est le fait générateur qui donne naissance à l'impôt (art

347 /F-P. DERUEL, La preuve en matière fiscale, op. cit, p.14.

57-221 Bis du CID). Ce dernier place le contribuable devant une preuve négative, il doit prouver qu'il n'y a pas lieu de l'imposer, la solution serait donc d'attribuer la charge de la preuve d'office à l'Administration fiscale, car à choisir entre une base légale à l'impôt (par le fait générateur) et un impôt non perçu le choix doit être vite fait.

Ces arguments dispensent le contribuable du poids de la preuve, en contrepartie l'Etat doit prouver l'existence de la matière imposable ce qui à notre sens alourdirait la tâche de l'Administration fiscale et rendrait la fiscalité impraticable. Ce point justifie le recours au système déclaratif.

2 - Le demandeur dans l'instance

Par éléments subjectifs du lien d'instance, on entend les personnes qui participent à cette instance en tant que « *partie* », bien que cette notion ne soit pas définie par le CPCA, elle reste mentionnée dans plusieurs articles (21, 51,70)³⁴⁸. La doctrine, quant à elle l'a balisé par trois affirmations³⁴⁹ : La première relève de la qualité de partie qui s'acquiert par le soutien d'une prétention en demande tout comme en défense (le représentant d'une société n'est pas partie à l'instance, c'est la personne morale qu'il représente qui l'est³⁵⁰).

La deuxième est relative à la reconnaissance par la loi de la qualité de partie à un organisme qui n'émet pas de prétention au cours de la procédure (exemple : le fond de garantie automobile³⁵¹).

La troisième est relative aux tiers qui intègrent l'instance, volontairement ou pas, bien qu'ils aient été absents tout au long de l'instance³⁵².

348/ Le doyen HAURIUO la définissait comme suit : « *personne juridique qui agit en justice dans le but de faire valoir un droit* ». M.HAURIUO, théorie de l'institution, 1905,spéc, p 67 In. Soraya AMRANI MEKKI, Procédure civile, puf, 2014, p. 330.

349 /S.GUINCHARD, Procédure civile, Dalloz 3e .éd., 2013, p. 242.

350 / Selon les dispositions des articles 18 bis 01,bis 2 et bis 3 du Code pénal, des sanctions sont applicables pour les personnes morales. Voir à ce sujet :

فارس السبتي،النازعات الضريبية في التشريع والقضاء الجزائري،دار هومه،2008،ص 342

351/Ordonnance n°69-107 du 31-12-1969 portant LF pour 1970, JO n°110: institution du Fonds Spécial d'indemnisation par les articles 70 à 74 et le Décret exécutif n°04-103 du 07-04-2004 portant création et fixant les statuts du FGA, JO n°21.

352 /L'article 13 du CPCA, dit : « *Le juge relève d'office le défaut de qualité du demandeur ou du défendeur* ».

Chacun, du demandeur et du défendeur, tient une place prépondérante dans l'attribution du fardeau de la preuve (art 323 du CC), mais il arrive souvent que les positions processuelles permutent entre elles lors d'une même instance. Cet échange intervient soit en formulant une demande reconventionnelle (art 805-866-867-868 du CPCA), ou du fait de la procédure d'appel car, dans ce cas de figure, le demandeur en première instance devient défendeur³⁵³.

Ces deux qualités peuvent se rejoindre. Ce cumul est assez fréquent surtout lorsqu'il s'agit d'opérations de compte ou de liquidation. Le directeur des impôts peut au cours de l'instance présenter des conclusions reconventionnelles tendant à l'annulation ou à la réformation de la décision prise initialement par la réclamation primitive ³⁵⁴(article 88 du CPF). Ainsi édicté ce texte révèle deux points:

1 - Défini à l'article 25 du CPCA, il reconnaît aux parties l'équité dans l'exposé de leurs prétentions et de leurs moyens de défense (art 3 du CPCA). Une prétention doit toujours être accompagnée de moyens de preuve (les articles 21-25- 368 et 528) ; le nouveau demandeur supporte le poids de sa prétention. C'est donc l'Administration fiscale qui supporte le fardeau de la preuve de cette nouvelle prétention.

2 - Bien que la demande reconventionnelle soit reconnue en matière fiscale (art 88 et 89 du CPF), son domaine d'application est très restreint et des conséquences en résultent :

353/ Il faut préciser néanmoins qu'il ne s'agit pas là d'une nouvelle instance mais bien du prolongement de la première et que dans le cas où il y a opposition à ce recours, le demandeur à l'opposition demeure le défendeur dans l'instance initiale et par conséquent chacune des parties conserve son titre et ce, bien qu'elle puisse avoir été formée en appel.

Pour le délai d'appel voir les arrêts du Conseil d'Etat suivants :

1- n° 006107 du 25/02/2003, 2e chambre, non publié
2- n°002927 du 28/01/2002, 2e chambre, non publié
3- n°000067 du 12/03/2001, 2e chambre, non publié
4- n°000134 du 08/01/2001, 2e chambre, non publié
5- n°001468 du 19/02/2001, 2e chambre, non publié
6- n°016898 du 17/05/2005, 2e chambre, non publié

354/ Il est toujours surprenant de relever la ressemblance existante entre le texte algérien et français, bien que ce ne soit pas un cas isolé :

Article 8 du CPF : « *Le directeur des impôts de la Wilaya peut, au cours de l'instance, présenter des conclusions reconventionnelles tendant à l'annulation ou à la réformation de la décision prise sur la réclamation primitive. Ces conclusions sont communiquées au réclamant* ».

Article R200-15 du CPF français : « *L'administration peut, au cours de l'instance, présenter des conclusions reconventionnelles tendant à l'annulation ou à la réformation de la décision prise sur la réclamation primitive. Ces conclusions sont communiquées au réclamant dans les conditions prévues par le code de justice administrative* ».

a - Une qualité de défendeur est accordée d'office à l'Administration fiscale. Par conséquent, le contribuable, systématiquement demandeur, supporte presque toujours en instance le poids de la preuve. Par ailleurs l'article 89 du CPF énonce que les affaires portées devant la juridiction administrative sont jugées conformément aux dispositions du CPCA actuel³⁵⁵. On s'interroge alors sur les raisons d'un tel choix du législateur fiscal.

b - Les conclusions reconventionnelles présentées par une personne publique ne sont recevables que si elles ne disposent pas de la capacité de prendre elles-mêmes les mesures demandées au juge, conformément au principe que les autorités administratives ont l'obligation d'exercer les pouvoirs dont elles sont investies³⁵⁶. Cela peut être perçu comme un accroissement des pouvoirs de l'Administration fiscale, alors qu'initialement elle est dotée de pouvoirs publics (notamment l'exécutif).

En contentieux juridictionnel fiscal l'appel est permis devant le Conseil d'Etat (art 90 du CPF)³⁵⁷ qui statue en premier et dernier ressort des recours en annulation formés contre les décisions réglementaires ou individuelles émanant des autorités administratives centrales, des institutions publiques nationales et des organisations professionnelles nationales. Il connaît également des recours en interprétation et en appréciation de la légalité des actes dont le contentieux relève du Conseil d'Etat (art 9). La question de la charge de la preuve se pose également au cours de cette instance :

1 - Si le recours introduit par le défendeur initial de l'instance est accepté en appel, ce dernier devient demandeur devant le Conseil d'Etat et supportera la charge de la preuve. Il est permis que l'Administration fiscale (directeur chargé des grandes entreprises et le directeur des impôts de Wilaya) introduise ce recours ³⁵⁸(art 91 du CPF).

2 - Si le demandeur introduit l'appel, il conservera son statut et supportera encore le fardeau de la preuve.

355/ L'article 89 est modifié par l'article 51 de la loi 16-14 du 28 décembre 2016 portant loi de finances pour 2017.

356 /R. CHAPUS, Droit du contentieux administratif, Montchrestien, 2008, p. 392.

357/ Loi organique n°98-01 correspondant au 30/05/1998 relative aux compétences, à l'organisation et au fonctionnement du Conseil d'Etat, JO n° 37 modifié et complété par la loi organique n°11-13 du 26/07/2011, JO n°43.

358 /L'article 91, parle d'un appel devant le Conseil d'Etat contre les arrêts de la chambre administrative, alors qu'il ya lieu de parler de décision du tribunal administratif, installé depuis 2009, elles ont été créées par la loi organique 98-02 du 30/05/1998, relative aux tribunaux administratifs, JO n°37.

3-Si l'appel est rejeté pour une raison ou une autre (forme et/ou fond), chaque partie conserve sa qualité et la question de la charge de la preuve n'est plus à débattre.

4-L'article 810 du CPCA édicte la règle de connexité alors que le CPF ne s'est guère penché sur la question³⁵⁹. Une telle situation peut facilement intervenir lors d'un redressement de la TVA et la TAP, porté devant deux instances différentes territorialement compétentes (art 73 du CPF). Dans ce cas de figure peut-on parler de connexité fiscale?

En conclusion, l'instance juridictionnelle subit une influence civile importante, cela est dû au recours permanent dans ce type de contentieux au CPCA et au procédé relatif au contentieux administratif. Cette modeste étude nous amène à attribuer la charge de la preuve au demandeur et dont la qualité varie au cas par cas.

Section 2 : Le contribuable n'a pas rempli ses obligations déclaratives

La déclaration contrôlée contraint le contribuable à dévoiler tous les éléments nécessaires à la détermination de la base d'imposition. Mais s'il décide de ne pas accomplir cette obligation ceci ne saurait être sans conséquence sur la suite de la procédure d'imposition ainsi que sur le déroulement du contentieux et par conséquent sur la charge de la preuve.

La sanction que peut infliger l'Administration fiscale dans ce genre de situation n'est autre que la procédure de taxation d'office. Ce droit reconnu au fisc est mentionné à l'article 44 du CPF³⁶⁰, il est considéré comme une véritable sentence à l'égard du contribuable défaillant: « *institution particulièrement antipathique du droit fiscal dont la seule appellation suscite immédiatement des évocations fort désagréables à la conscience des contribuables* »³⁶¹.

359 / Le droit fiscal français dans son livre de procédure fiscale adopte cette notion « *connexité* », mais sous un aspect administratif plutôt que juridictionnel, et admet le recours à ce dispositif pour la multitude de plaintes déposées au service du fisc : L'article L229 du LPF français s'énonce comme suit : « *Toutefois, les plaintes présentant un lien de connexité peuvent être déposées par un seul des services mentionnés au premier alinéa, compétent pour le dépôt de l'une de ces plaintes* ».

360 / Art 281 quinquies, s'énonce comme suit : « *Le défaut de souscription de la déclaration de l'impôt sur le patrimoine donne lieu à une taxation d'office* ».

361 / P. AMSELEK, rapport introductif, in La taxation d'office à l'impôt sur le revenu, Actes des journées d'études organisées par la société française de droit fiscal à Strasbourg les 3 et 4 mai 1979, Paris, LGDJ, 1980, p.19.

Ce procédé inhabituel va à l'encontre du principe du contradictoire, il est permis que l'Administration fiscale évalue d'office les bases d'imposition du redevable³⁶².

L'étude de la charge de la preuve devant un contentieux relatif à la taxation d'office, peut sembler facile, puisque le fardeau de la preuve est attribué d'office au contribuable (art 44 du CPF), mais cette répartition n'est pas définitive étant donné que l'Administration fiscale doit aussi produire la preuve.

Paragraphe1 : La charge de la preuve incombant au contribuable

Le contribuable doit prouver l'exagération de l'imposition d'office qu'il subit, cette affirmation tient son fondement juridique de la loi (art 44 du CPF). Le contribuable a troublé la « *paix fiscale* »³⁶³, il a considérablement compliqué la tâche de l'Administration fiscale, ceci justifie certainement la sanction qu'on lui administre.

La taxation d'office est une imposition plus grave que celle infligée dans le cas d'une procédure de rejet de comptabilité ; dans la première le dialogue est quasi rompu avec l'administration alors que dans la seconde le débat contradictoire continue tant bien que mal entre les parties. Le manquement à une comptabilité probante ne menace pas le Trésor public contrairement au préjudice causé par la non déclaration. La taxation d'office présente un enjeu sociopolitique considérable puisqu'elle est un moyen de mesurer le degré du civisme fiscal, elle reste un moyen de contrôle et d'intégration de la culture des droits de l'homme³⁶⁴. La rédaction du texte lui-même suscite grand intérêt puisqu'il est question pour le contribuable de prouver l'exagération de l'imposition d'office, plaçant ainsi cette mesure sous le rang de la présomption.

362 /Le verbe « *sanctionner* » et son nom « *sanction* » sont utilisés dans leur sens propre. Selon L. MEHL et P. BELTRAME : « *le mot sanction n'est pas exempté d'ambiguïté :son sens premier, encore usité de nos jours, est approbation, ratification. Plus tardivement, ce mot a pris, rarement, le sens de récompense mais surtout de peine... c'est en ce sens qu'il faut le considérer ici* », P.BELTRAME et L.MEHL, Techniques politiques et institutions fiscales comparées, Paris, puf, collection Thémis, 2e.éd., 1997, note n°1, p 580. Et J-J .BIENVENU et Th. LAMBERT, Droit fiscal, puf, 1987, p. 179.

363 /Ch. DE LA MARDIERE, La preuve en droit fiscal, Litec, 2009, p. 107.

364 /M. BOUZID-AJROUD, La taxation d'office en droit fiscal tunisien, thèse Sfax-Aix-en-Provence, 2009, p. 2.

A - La présomption d'exactitude de la taxation d'office

L'activité de l'administration s'opère soit par décision, soit par contrat administratif. Elle établit par son pouvoir décisionnel les actes juridiques qui fixent les droits et obligations des personnes publiques tout comme les particuliers et ce dans l'intérêt général. L'Administration fiscale fonctionne selon le même procédé : dotée des pouvoirs publics ³⁶⁵(art 52 du CPF), elle doit passer par une imposition obligatoire pour parvenir à satisfaire le Trésor public.

L'Administration fiscale peut modifier les situations juridiques par sa seule volonté et sans le consentement des intéressés, c'est d'ailleurs là le fondement même de l'imposition. L'un des effets majeurs de la décision exécutoire est le privilège du préalable, ainsi la décision exécutoire bénéficie de la présomption de conformité au droit. Dès lors, le particulier visé par cette décision se retrouve dans l'obligation d'exécuter et n'a comme seule voie que de faire tomber sa présomption de légalité (bien souvent en droit administratif général par un recours pour excès de pouvoir)

Le privilège d'action d'office accentue cette idée, selon le professeur HAURIUO : « *en principe, une administration publique qui veut engager une discussion contentieuse ne se porte point demanderesse devant le juge : elle commence par se faire justice elle-même par ses propres moyens, c'est-à-dire par ses propres décisions exécutoires et ainsi elle oblige son adversaire à prendre le rôle de demandeur, s'il préfère ne pas accepter la situation établie par elle* »³⁶⁶.

L'acte administratif fiscal est présumé régulier. Pour la taxation d'office le fisc est présumé avoir reproduit correctement la base imposable du contribuable et il revient alors à ce dernier de prouver l'exagération de cette dernière. L'article intègre cette notion d'exagération et exclut un simple apport de preuve d'exactitude. C'est ainsi que la régularité de la détermination de l'imposition ne doit pas être démontrée, seule son exagération doit l'être. Le législateur fiscal bien conscient des conséquences non négligeables d'une taxation d'office a choisi de la fixer, de conditionner et de délimiter son champ d'application aux quelques exemples cités à l'article 44

365 /J. WALINE, Droit administratif, Dalloz, 24e .éd.,2012, p. 409.

366 /M. HAURIUO, concl. Sur CE, 30 mai1913, Préfet de l'Eure, S.1915, III, p.9, cité par M.BERNARD, concl. sur CE7/02/1964, association syndicale du canal de GAP, Lebon, p. 81.

du CPF³⁶⁷. Cette redoutable procédure affecte le patrimoine du contribuable en usant de l'unilatéralité et de la contrainte. Néanmoins, elle reste soumise à un formalisme strict visant à protéger le contribuable des excès de zèle de l'Administration fiscale.

Un dualisme de présomptions apparaît alors, d'un côté celle de l'exactitude de la déclaration du contribuable et de l'autre celle de l'acte administratif, seule l'une des deux doit subsister car la charge de la preuve en dépend. L'exactitude de la déclaration du contribuable cède sa place à celle de l'exactitude de l'imposition d'office, établie unilatéralement par l'Administration fiscale³⁶⁸, un unilatéralisme qui balaye le système contradictoire et tout débat pouvant faire participer le contribuable à la construction de sa propre base imposable.

La taxation d'office se caractérise par deux traits distincts : le premier accordant au fisc la détermination de l'impôt de manière sectaire, le deuxième entraînant pour le contribuable la perte de la présomption d'exactitude de sa déclaration, une présomption qu'il a couvert jusqu'alors de tout apport de preuve. S'il venait à manquer gravement à cette obligation il devra subir les conséquences d'un tel manque. La charge de la preuve est fortement affectée par cette abondance de présomption et l'Administration fiscale est libérée du fardeau de la preuve.

B - Une défaillance que le contribuable doit assumer

Etroitement liée au système déclaratif la taxation d'office présente une importance si notable qu'elle en devient corolaire³⁶⁹ et on ne saurait apprécier toute l'étendue des conséquences d'une telle mesure sans le principe déclaratif. La procédure de taxation d'office prend des airs de

367 /En droit comparé le législateur français a établi cinq (5) cas de taxation d'office (art L66 du LPF), la Belgique en cite aussi cinq cas (art 351 du CI sur les revenus), le droit fiscal tunisien a une perception plus large de la taxation d'office et dit dans son article 47 du CDPF : « *La taxation est établie d'office en cas de désaccord entre l'administration fiscale et le contribuable sur les résultats de la vérification fiscale préliminaire ou approfondie.....* »

368 / L'article 65 du code des droits et procédures fiscales tunisien dit : « *Le contribuable taxé d'office ne peut obtenir la décharge ou la réduction de l'imposition portées à sa charge qu'en apportant la preuve de la sincérité de ses déclarations, de ses ressources réelles ou du caractère exagéré de son imposition* ». On en conclut que le législateur a écarté l'hypothèse d'une taxation d'office dotée de la présomption d'exactitude.

369/C.DAVID,O.FOUQUET et B.PLAGNET et P-F.RACINE, les grands arrêts de la jurisprudence fiscale, Dalloz, 3e.éd.,Thèmes, p. 657 et s, spécialement p.663 ; J-P. CASIMIR ,Signes extérieurs de revenu et garanties accordées aux contribuables dans le cadre des taxations d'office, in La taxation d'office à l'impôt sur le revenu, Actes des journées organisées par une société française de droit fiscal à Strasbourg les 3 et 4 mai 1979,Paris, LGDJ,1980,p.45.

sanction dès lors que le contribuable perd sa crédibilité du fait de son dépouillement de la présomption d'exactitude qui caractérisait sa déclaration jusqu'alors.

Cette spoliation n'est que l'œuvre du contribuable, il n'est que légitime qu'il supporte les conséquences de ses actes et notamment la charge de la preuve. Cette attribution se justifie également par le souci du législateur de protéger les intérêts du Trésor car, à choisir entre deux risques, celui de la perte du contribuable et celui de faire courir à l'Etat le risque de perdre la matière imposable, le choix est fait.

Le contribuable a doublement manqué à ses obligations ; d'un côté il n'a pas respecté ses engagements dans le processus d'imposition, de l'autre la relance de l'Administration fiscale est restée sans suite. La procédure de taxation d'office est dominée par un formalisme certain, elle n'est appliquée qu'après délai d'au moins un mois et le contribuable est mis en demeure par lettre recommandée avec accusé de réception (art 44-3 du CPF).

Cette sanction infligée au contribuable a comme conséquence de lui faire perdre le contradictoire, un outil favorable à l'instauration d'un vrai dialogue avec l'Administration fiscale et ceci permet un renversement permanent de la charge de la preuve. Mais la perte majeure du contribuable reste sa privation de la présomption d'exactitude de sa déclaration³⁷⁰, une présomption bien utile dans le domaine de la preuve fiscale. Un revirement qui bouleverse profondément les règles d'attribution de la charge de la preuve puisque les parties échangent nettement leurs positions.

L'article 184 du CC dispose que: «*Le juge peut réduire le montant de la réparation si le débiteur établit qu'il est excessivement exagéré* ». Cette mesure est aussi confirmée à l'article 141 quater du CIDTA³⁷¹. Par ce principe le contribuable doit, dès le début du contentieux, endosser un rôle très actif en apportant les pièces justificatives capables de légitimer une imposition plus atténuée. S'il n'y parvient pas il risque de payer un impôt supérieur à la réalité de sa situation comptable³⁷².

370 / « *N'est pas injuste, il crée une sanction particulière pour ceux qui ne jouent pas le jeu du système déclaratif* », E. MIGNON, la charge de la preuve : peut-on parler d'équité, in Droit du contribuable : état des lieux et perspectives, ouvrage collectif sous la direction de B. HATOUX, Economica, 2002, p.53 et s, spécialement p.61.

371 /L'article 141quater dit : « *sont admis comme charges déductibles pour l'établissement de l'impôt que si le débiteur apporte la preuve que les dépenses correspondent à des opérations réelles et qu'elles ne présentent pas un caractère anormal ou exagéré* ».

372 /M. BALTUS, Morale fiscale et renversement du fardeau de la preuve, in Réflexions offertes à Paul SIBILLE, Bruylant1981, p. 129.

Il apparait clairement qu'il y a, là, un traitement préférentiel entre les contribuables respectant leurs engagements fiscaux et ceux qui ne le font pas³⁷³.

Vu l'envergure de pareille situation et afin de modérer cette procédure, il convient de signaler que le législateur tend à rompre avec l'engouement accordé jusqu'à maintenant à ce dispositif³⁷⁴. Cela est peut être dû à la place qu'occupent de plus en plus les garanties accordées au contribuable³⁷⁵ ou de l'influence du droit comparé. Certains pays, dont la France, l'ont relégué au rang de procédé subsidiaire de détermination de la base imposable. La taxation d'office se retrouve marginalisée dans les Etats démocratiques³⁷⁶ ; quelques administrations privilégient la procédure de redressement de droit commun bien qu'il s'agisse d'un cas de taxation d'office³⁷⁷: « *le fisc répugne à l'inquisition et à la contrainte :Il compte plus sur la participation volontaire du contribuable que sur les privilèges et prérogatives dont il jouit* »³⁷⁸. Le but est de favoriser un certain civisme fiscal. Moins pratiquer la taxation d'office allège la charge de la preuve qui pèse sur le contribuable.

Paragraphe2 : La charge de la preuve incombant à l'Administration fiscale

Admettre qu'on puisse imposer le contribuable sans certitude du montant, pose la problématique d'une imposition sans fait générateur, ce qui serait contraire à la loi. L'intervention de l'Administration fiscale devient indispensable, son implication dans la charge de la preuve est d'autant plus pressante.

373 /Le Conseil constitutionnel français affirme dans l'un de ses arrêts : « *la détermination de la charge de la preuve affecte les droits et obligations des contribuables* », CC français 2/12/1980, DC n°80-1192 relative à la codification des lois de finances, RDP 1981, p. 623 et s.

374 /En droit fiscal français les dépenses personnelles ostensibles et notoires ne font plus partie de l'imposition d'office et ce depuis 1987, J.LAMARQUE, Droit fiscal général, Les cours de droit, Paris, 1993-1994, Fascicule2, p. 657.

375 / Cela justifie que la procédure de rejet d'imposition ne fait plus partie de celle de la taxation d'office (article 43, modifié par les articles 28 et 29 de la loi de finances 2014).

376 /M. BOUZID-AJROUD, La taxation d'office en droit fiscal tunisien, op.cit, p.13.

377/L.AYRAULT, Le contrôle juridictionnel de la régularité de la procédure d'imposition, Paris, L'Harmattan,2004,n°158 et s,p. 80 et s.

378 /L. TROTABAS et J-M. COTTERET, Droit fiscal, 8.éd, Paris, Dalloz, 1996, p.15.

A - L'égalité devant la justice

Il existe deux sortes d'égalité, l'une devant la loi et l'autre devant la justice, il n'y a pas en ce lieu de rupture entre ces deux notions, elles restent étroitement liées car le droit fiscal est un droit écrit, l'égalité devant la justice est un cas particulier du principe de l'égalité devant la loi³⁷⁹.

La présentation dynamique de l'instance suppose l'égalité entre le fisc et le contribuable quant à l'administration de la preuve . L'aspect technique de l'imposition place le contribuable en position de faiblesse face à une administration forte de ses connaissances, moyens et techniques³⁸⁰ car, dans la procédure de taxation d'office, il est question de prouver une imposition exagérée.

Une démarche objective doit être instaurée pour pallier une éventuelle infraction au principe fondamental d'égalité. La théorie de l'équité reste très discutable dans la mesure où le contribuable a la tâche difficile de prouver. En exemple, dans le cas de la taxation d'office du fait de défaut de déclaration pour les dépenses ostensibles et notoires, la base d'imposition retenue est égale à la somme des revenus non déclarés (art 44-7 du CPF) et le contribuable est taxé d'office à défaut d'apport d'éléments certains³⁸¹. Ceci pose une présomption de fraude qui nuit fortement au contribuable de bonne foi, une gêne causée par son manque d'habileté fiscale.

A défaut de pouvoir prouver une comptabilité sincère et régulière, démontrer l'exagération de l'imposition suscite la critique de la méthode employée par l'Administration fiscale. Le contribuable peut proposer une méthode plus adaptée à sa situation fiscale (art 32 §3 du CPF), mais ceci reste techniquement difficile à établir car la question de la méthode choisie dépend surtout de la rentabilité de l'impôt. De ce point de vue il existe une transgression à l'égalité reconnue par l'article 78 de la Constitution ; chacun devrait être taxé selon ses capacités

379 /B. GENEVOIS, La jurisprudence du Conseil constitutionnel, STH, 1988, n°381, de J. LAMARQUE, Droit fiscal général, op. cit, p.354.

380 /La décision du Conseil constitutionnel français datant du 27/12/1973, relative à la taxation d'office illustre bien l'impossibilité de distinguer l'égalité devant la loi et l'égalité devant la justice, in J.LAMARQUE, Droit fiscal général, op.cit. p.354.

381 /Notons qu'en France l'article 180 code général des impôts (devenu LPF, art L.71), a été supprimé par le réforme de 1987 celle-ci inspirée de la loi de finances de 1974.

contributives, la taxation d'office n'obéit certainement pas à la règle du contradictoire ce qui accentue indéniablement l'effet d'inégalité entre l'Administration fiscale et le contribuable.

Il s'agit avant tout d'asseoir l'impôt sur la base des déclarations du contribuable. La méthode utilisée dans un système déclaratif est la méthode réelle qui permet de se rapprocher le plus possible d'une imposition juste basée sur une richesse réelle et non présumée³⁸². C'est ainsi, que dans la procédure de taxation d'office, attribuer la charge initiale de la preuve au contribuable bouleverse le fondement de la règle de l'égalité et ce, par l'apparition de la présomption de fraude mais aussi en présumant l'existence de revenus supérieur à la réalité.

B - Le principe de légalité

Le syllogisme légal en matière de preuve fiscale s'inspire de la règle selon laquelle la charge de la preuve est attribuée initialement à une partie sans exonérer l'autre partie de l'apport de preuve. L'Administration fiscale doit supporter la preuve car « *le juge et l'administration ont tenté d'atténuer la rigueur de la loi* »³⁸³ par l'obligation d'impliquer le fisc à l'apport de la preuve. Dans la pratique cette attribution est primordiale pour le bon déroulement de la procédure contentieuse.

L'attribution de la charge de la preuve au contribuable est initiale et non définitive. L'étude du droit comparé démontre l'introduction même au sein des textes de loi de cette participation active du fisc à l'apport de la preuve. Dans le droit fiscal belge l'article 352 du code des impôts sur le revenu dispose : « *Lorsque le contribuable est taxé d'office, la preuve du chiffre exact de ses revenus imposables et des autres éléments à envisager dans son chef lui incombe. Toutefois cette preuve incombe à l'administration si :*

-le contribuable établit qu'il a été empêché par de justes motifs soit de communiquer les livres, documents ou registres visés à l'article 315, alinéas 1er et 2e, soit de communiquer les dossiers, supports ou données visés à l'article 315bis, alinéas 1er et 3e, soit de fournir dans le délai les

382 /Ch. DE LA MARDIERE, Droit fiscal général, op. cit, p.46.

383 /M. BOUZID AJROUD, La taxation d'office en droit fiscal tunisien, op. cit, p. 318.

renseignements qui lui ont été demandés en vertu de l'article 316, soit de répondre dans le délai fixé à l'article 346 à l'avis dont il y est question;

-la taxation a été établie sur la base mentionnée dans l'avis visé à l'article 346 avant l'expiration du délai prévu par ledit article parce que les droits du Trésor étaient en péril ». Ce texte renverse intégralement la charge de la preuve en faveur du contribuable qui, une fois qu'il aura établi son incapacité de remplir ses engagements déclaratifs suite à un empêchement sérieux, pourra faire peser le poids de la preuve sur le fisc.

Le droit fiscal tunisien attribue initialement la charge de la preuve en matière de taxation d'office à l'Administration fiscale, l'article 50 du code des droits et procédures fiscaux tunisien s'énonce comme suit : « *...la taxation d'office prévue par l'article 47 du présent code est établie au moyen d'un arrêté motivé du ministère des finances ou de la personne déléguée par le ministère des finances à cet effet et ce, sur la base des résultats de la vérification fiscale et de la réponse y afférente du contribuable si elle existe ..* »³⁸⁴. Ce texte révèle deux points essentiels qui bouleversent fortement l'affectation de la charge de la preuve dans le contentieux relatif à la taxation d'office, le premier supposant que le débat contradictoire n'est pas totalement rompu, ce qui permet la continuité de l'échange entre le fisc et le contribuable. Cela est peut être dû à la large application de la procédure de taxation d'office en droit tunisien car, à la suite d'une vérification de comptabilité, elle est appliquée. Dans le second point, l'Administration fiscale doit justifier son arrêté de taxation d'office en mentionnant le fondement juridique de l'arrêté (suite art 50). Elle est dans l'obligation de motiver son choix de taxer d'office le contribuable et de supporter la preuve initiale de la preuve. Par le jeu d'une présomption légale simple, c'est à l'assujetti de prouver ses revenus exacts et l'exagération de la taxation d'office (art 65 du même code). Dans ce cas de figure le contribuable va être dans l'obligation de prendre l'initiative d'une action en opposition contre l'arrêté de taxation d'office et de supporter la charge de la preuve. Nous assistons là à un véritable renversement de la charge de la preuve³⁸⁵.

384 /Loi tunisienne n° 2000-0082 du 9 août 2000, portant promulgation des textes fixant les droits et obligations du contribuable et les procédures y afférentes au niveau du contrôle et du contentieux de l'impôt, sous le titre « Code des droits et Procédures fiscaux», JO n°64 du 11/08/2000.

385 /Y. BEN ACHOUR, Introduction générale au droit, op. cit, p. 51.

Le droit fiscal algérien dans l'article 44 du CPF incombe la charge de la preuve au contribuable, ce dernier devant subir les conséquences de sa défaillance. Mais le formalisme entourant la procédure de taxation d'office est une garantie qui vise à protéger le contribuable des dépassements de l'Administration fiscale, ce même formalisme doit être tenu et respecté par le fisc, c'est une obligation qui lui incombe :

A - L'Administration fiscale ne doit pas agir arbitrairement. Le fisc doit prouver que le contribuable est dans l'une des situations mentionnées à l'article 44 du CPF³⁸⁶. Il serait erroné de croire que le recours à des présomptions de fait ou de droit comme est le cas en droit fiscal tunisien dispenserait l'administration de l'apport de preuves³⁸⁷, la taxation d'office ne devant pas se baser sur de pures suppositions³⁸⁸.

On retrouve cette idée en droit du travail, ce dernier visant à protéger les travailleurs des licenciements abusifs par l'article 73-3 du code du travail³⁸⁹. C'est l'employeur qui doit apporter la preuve contraire du licenciement présumé abusif. Cette idée est reprise en droit fiscal ; la règle d'attribution de la charge de la preuve pour la taxation d'office pour le défaut de déclaration de l'impôt sur le patrimoine (art 281quindecies) est à la charge de l'Administration fiscale. Pour l'IBS l'Administration fiscale doit démontrer l'existence d'un bénéfice imposable, mais elle doit également prouver que le contribuable a failli à son obligation déclarative dans les délais (art 139-151 du CIDTA)³⁹⁰. Dans le cas où un contribuable a cessé son activité sans avoir accompli toutes les procédures y afférant (art 132 du CIDTA)³⁹¹, il revient à l'administration de prouver que ce dernier continue encore son activité et si ce n'est pas le cas, cela mènerait le contribuable à apporter une preuve négative. Le fisc est habilité par ses bulletins de recoupement à démontrer ses allégations.

386 /Ch. DE LA MARDIERE, La preuve en droit fiscal, op. cit, p. 108.

387 /S. KAMOUN, Le procès fiscal, thèse pour le doctorat en droit public, Tunis,2005, cité par Yadh BEN ACHOUR, Introduction générale au droit, op. cit, p. 52.

388 / L'article 3 du CPCA, dit : « *En cours d'instance les parties bénéficient de chances égales dans l'exposé de leurs prétentions et de leurs moyens de défense* ».

L'article 21 du CPCA, s'énonce comme suit: « *Les pièces, titres et documents, dont il est fait état par les parties à l'appui de leurs prétentions..* ».

389 /Loi 90-11 du 21/4/1990, relative aux relations de travail, modifiée et complétée, JO n°17, p. 488.

390 /Arrêt du Conseil d'Etat n° 42819 du 11/06/2008, Revue du Conseil d'Etat,2009,n°9,p79, in Djamel SAYES, Les contentieux fiscaux dans la jurisprudence algérienne, op.cit, p.315.

391 /Arrêt du Conseil d'Etat n°44477 du 12/11/2008, 2e chambre, non publié : Dans cet arrêt la simple déclaration de cessation ne suffit guère tant que le contribuable continue l'achat.

Voir aussi dans ce sens l'arrêt du Conseil d'Etat n°042292 du 30/07/2008,2e chambre, non publié.

b - La taxation d'office ne peut être établie qu'après l'envoi d'une mise en demeure au contribuable l'invitant à déposer sa déclaration. Ainsi, si ce dernier ne déclare pas dans un délai d'un mois, il sera taxé d'office (art 44-3 du CPF). La charge de la preuve concernant cet envoi est imputé à l'Administration fiscale. Elle se doit d'accomplir cette formalité, c'est à elle que revient l'obligation de prouver. Cet envoi s'effectue par lettre recommandée avec accusé de réception. Si le contribuable affirme le dépôt de sa déclaration, il doit alors prouver son allégation par l'accusé de réception. Si le fisc prétend que le dépôt s'est fait dans un autre service incompétent territorialement, il se doit aussi d'apporter la preuve de ce qu'il avance³⁹².

En matière de taxation d'office sur la TVA (art 108-110-111 du TCA)³⁹³, l'envoi de la mise en demeure n'est pas obligatoire³⁹⁴. De ce fait, on constate une certaine sévérité de la part du législateur, assurément due à l'importance de la TVA dans les rentrées fiscales de l'Etat, mais aussi à la non appartenance des sommes dues au contribuable. Il n'est que redevable légal et non réel.

En conclusion, moins le contribuable fournit les éléments permettant aux services fiscaux d'établir une imposition réelle, plus il s'expose à la taxation d'office, une procédure lourde et aléatoire accompagnée de peines et pénalités y afférentes (art 192 -360-361 du CIDTA).

L'attribution initiale de la charge de la preuve au contribuable est un moyen de prévention contre une éventuelle carence.

392 /Ch. DE LA MARDIERE, La preuve en droit fiscal, op.cit, p.109.

393 /L'article 108 dit : « La taxation d'office résultant de l'évaluation prévue aux paragraphes 1, 2 et 3 de l'article 107 donne lieu à l'émission d'un rôle immédiatement exigible comportant, outre les droits en principal, la pénalité de 25% prévue à l'article 115 du présent code ».

394 /La taxe sur l'activité professionnelle est aussi non soumise à l'obligation de l'envoi de la mise en demeure mais plutôt à l'émission d'un rôle immédiatement exigible (art 361 du CIDTA).

CONCLUSION DU TITRE I

Cherchant à faire jaillir le particularisme de la matière fiscale dans la charge de la preuve, plusieurs exemples ont été exposés pour justifier la base légale d'attribution et le raisonnement suivi à cet effet. La distribution initiale de la charge de la preuve dépend en grande partie de la procédure d'imposition utilisée. Cette dernière est régie par le comportement du contribuable : soit il gagne les faveurs de l'Etat en accomplissant ses obligations déclaratives, soit il se montre défaillant et supporte la charge de la preuve.

Les rapports conflictuels survenant quasi instantanément du fait de la nature inévitable de l'impôt tendent à faire du contentieux fiscal un contentieux de masse³⁹⁵.

Bien que le contribuable jouisse de la présomption d'exactitude de sa déclaration, la question de l'équité du régime de la charge de la preuve en droit fiscal se pose avec insistance d'autant plus que l'issue du litige résulte en grande partie de celui qui supporte la preuve et ne parvient pas à fournir les éléments nécessaires à ses allégations.

La charge de la preuve, en phase administrative, accentue l'inégalité d'attribution de la charge de la preuve car l'administration est juge et partie à la fois. Le besoin de l'impôt justifie à lui seul ce recours sévère de distribution du fardeau de la preuve, bien que le contradictoire tente de pallier ces inégalités, le contribuable conserve la charge de la preuve sur certains points (charges déductibles -exonération).

Enfin on constate toute l'étendue du particularisme fiscal caractérisé par la déclaration contrôlée et sa présomption d'exactitude qui influe fortement sur les normes d'attribution de la charge de la preuve. Face à cela, différentes présomptions en majorité légale renversent celle-ci. Elles accordent l'avantage à l'Administration fiscale, c'est d'ailleurs le cas de la présomption de fraude.

Tout au long de notre étude plusieurs renvois au droit commun sont intervenus. La preuve fiscale reste majoritairement subordonnée au principe déclaratif et cette règle est démontrée malgré le silence quasi-total du législateur. Cette soumission de la charge de la preuve à la déclaration contrôlée constitue un premier élément du particularisme de la preuve fiscale.

395 /B. HATOUX, Droits du contribuable, op. cit, p. 61.

En conclusion, il est évident que le droit fiscal se distingue en matière de preuve par une charge dépendante de la procédure suivie et du comportement adopté par le contribuable ; Pouvoir à ce stade attester d'un particularisme de la preuve en droit fiscal serait précoce. L'administration de celle-ci est le second élément par lequel on peut ou pas parler de particularisme.

TITRE 2 : ASPECT DU PARTICULARISME À TRAVERS L'ADMINISTRATION DE LA PREUVE EN DROIT FISCAL

Est-ce que « *c'est la même chose de n'avoir point de droit ou de n'avoir point de preuve ?* ³⁹⁶ ». Selon IHERING : « *la preuve est la rançon des droits* ³⁹⁷ ». Si le système probatoire permet de délivrer au droit son « *certificat de vie juridique* ³⁹⁸ », l'attention que nous portons sur la preuve en droit fiscal est pleinement justifiée. Par l'importance des intérêts en jeu ³⁹⁹ et par le particularisme du droit fiscal dont les règles de preuve à maints égards se présentent « *sous un jour particulier* ⁴⁰⁰ ». Cependant, la charge de la preuve ne saurait à elle seule aboutir à cette idée.

C'est la raison pour laquelle la recherche de la spécificité fiscale en matière de preuve tient en deux assertions. D'une part, elle réside dans une conception subjective reposant sur la détermination de qui doit prouver et d'autre part, dans une approche favorisant l'action d'administrer. En effet, l'Administration de celle-ci gagne à être soulevée car l'exploration des différents modes de preuve peut déboucher sur une distinction fortement soutenue par l'apport fiscal en la matière.

En droit algérien, l'administration de la preuve est incontestablement le deuxième élément de preuve. D'ailleurs, elle est évoquée dans le Code de procédure civile (CPCA) et ce, aux articles 70 à 193.

Mais cette notion reste différente de la charge de la preuve dans la mesure où elle permet sa concrétisation. Il s'agit d'ailleurs d'un apport concret, voire d'une contribution matérielle. En outre bien souvent l'administration de la preuve considérée comme un facteur clé du procès est capable d'emporter la conviction du juge et par voie de conséquence peut permettre de gagner l'instance.

396/ M. PLANIOL et G. RIPERT, « Traité pratique de droit civil », L.G.D.J., Paris, T II, N°42. V. également P. PACTET, Essai d'une théorie de la preuve devant la juridiction administrative, thèse, Paris 1952, p. 3.

397/ R. LEGEAIS, « Les règles de preuve en droit civil : permanences et transformations », thèse Poitiers 1954, éd. L.G.D.J. 1955, p. 3.

398/ P. FORIERS, « Introduction au droit de la preuve », in « La preuve en droit », Etudes publiées par Ch. PERELMAN ET P. FORIERS, Etablissements Emile Bruylant, Bruxelles 1981, p.13.

399/ L'enjeu de la preuve en matière fiscale est de taille. Néanmoins, l'enjeu financier est considérable aussi bien pour le fisc que pour le contribuable.

400/Th. AFSCHRIFT, « Traité de la preuve en droit fiscal », Larcier, 1998, p.5.

L'administration concerne la force probante des éléments de preuve, puisque la partie qui est en charge de prouver doit apporter les éléments probants de ses prétentions. A savoir, les questions relatives à son mécanisme, à ses preuves admises, à la place de l'écrit dans cette administration, ainsi qu'aux modes de preuve. Tous ces paramètres qui seront examinés tout au long de notre étude auront pour finalité de faire jaillir le particularisme fiscal de la preuve.

Pour bien convaincre de ces assertions, nous avons choisi de nous placer dans la situation des parties et du tiers afin de souligner le particularisme indéniable de l'acquisition de la preuve (Chapitre 1), sans négliger pour autant le rôle de l'administration, voire sa pertinence dans la preuve fiscale (Chapitre 2), dans la mesure où elle est confrontée à plusieurs entraves, parfois difficiles à surmonter. En effet, bien que la preuve fiscale s'obstine à ne pas converger vers d'autres modes de preuve du droit commun, « *les problèmes de preuve sont au cœur des relations entre Administration et contribuables* ⁴⁰¹ ». Si l'objectif de l'Administration fiscale réside essentiellement dans la lutte contre la fraude, le secret professionnel reste un obstacle sérieux à la preuve fiscale.

401/J. MOLINIER, « Le premier volet de la réforme des procédures fiscales et douanières », R.F.F.P, 1987, n°18, p.156.

CHAPITRE 1 : LES MODES D'ADMINISTRATION DE LA PREUVE EN DROIT FISCAL

« *La preuve paraît être un mécanisme logique permettant de vérifier la réalité d'un fait ou d'une allégation* »⁴⁰². Elle est, avant tout, un processus qui permet l'aboutissement de la vérité que chacun allègue et par conséquent, de son mode et de ses moyens.

En réalité, chaque fois que nous avons recours à la dialectique de l'administration de la preuve, le mode d'acquisition de cette dernière est spontanément évoqué. En effet, il s'agit d'un concept favorisé par le droit de communication reconnu à l'Administration fiscale ; de plus le principe du contradictoire majoritairement responsable de l'échange d'informations et de preuve en matière de contentieux privilégie, en général, l'aspect inquisitoire du procès fiscal.

Cette acquisition varie en fonction de son apport. Elle peut ainsi être communiquée par les parties (**Section 1**), ou par un tiers (**Section 2**). Mais elle reste influencée par la nature fiscale du débat auquel nous tentons d'attribuer une règle initiale.

Section 1 : Par les parties

Ayant préalablement réduit et délimité notre champ d'étude de la preuve fiscale, il est maintenant question de la démonstration de la preuve par le contribuable et l'Administration fiscale.

Cette relation permanente entre le fisc et le contribuable que nous retrouvons en second titre de partie, n'est que la suite logique de notre quête du particularisme fiscal. L'influence de certains principes sur la production de la preuve sera abordée, l'écrit et la volonté seront des points de départ cette esquisse, car bien souvent la preuve est produite de deux façons : l'une spontanée et l'autre plus ou moins forcée.

402/J-L. BERGEL, *Théorie générale du droit*, Dalloz, 3e .éd., 1999, p. 293.

Paragraphe 1 : Les principes régissant l'administration de la preuve en droit fiscal

De source légale l'administration de la preuve est régie par les textes de loi. La question de l'écrit apparait comme un fondement des moyens de preuve, bien que d'un autre côté il soit accordé à l'Administration fiscale le droit d'obtenir les éléments nécessaires à sa prétention. Ce droit n'est autre que le droit de contrôle.

Ces deux éléments ont une influence certaine sur la preuve fiscale, nous pourrions alors par l'écrit exclure certains procédés de preuve, de même que le droit de contrôle conféré au fisc ne peut que favoriser la transmission de données et d'informations.

A-La valeur de l'écrit dans la preuve fiscale

Le droit est un ensemble de principes, directeurs ou correcteurs, qui ont comme finalité d'appliquer la loi. Ainsi le principe que « *nul n'est censé ignorer la loi* », ou encore « *l'égalité devant les dépenses publiques* » sont indéniablement des pierres qui construisent l'édifice juridique et la preuve en fait largement partie.

Mais l'évolution de celle-ci démontre clairement un passage de l'irrationnel connu dans les anciennes civilisations, qui se base principalement sur la croyance en divinités lesquelles tranchent le débat par une vérité que nul ne peut contester⁴⁰³, à une vérité plus raisonnable et prudente.

De son côté l'islam a largement contribué à ce changement puisqu'il admet dans la « Sourate el Baqarah », verset 282, ce qui suit : « *ô les croyants ! Quand vous contractez une dette à échéance déterminée, mettez-la en écrit ; et qu'un scribe l'écrive, entre vous, en toute justice ; un scribe n'a pas à refuser d'écrire selon ce qu'Allah lui a enseigné...* ». Ainsi la preuve devient rationnelle grâce à l'écrit, qui est d'ailleurs si important pour celle-ci, qu'il en devient un mode de preuve car dans une société en constante évolution, l'écrit laisse sa trace, et c'est cette empreinte qui nous intéresse dans la sphère juridique.

403/ Ici on peut donner l'exemple en droit romain archaïque, le rite du sacramentum, qui avait la valeur de preuve puisqu'il consistait en un échange de formule tout en appelant au châtimeut de dieux en cas de parjure, Caroline FOULQUIER, La preuve et la justice administrative française .op. cit, p. 73.

« Une suite de signes dotés d'un sens intelligible et fixés sur un support », c'est par ces termes que le dictionnaire juridique définit l'écrit⁴⁰⁴. C'est pourquoi avec un champ d'application aussi étendu l'écrit s'est forgé une place considérable dans tous les domaines, certainement grâce au développement des civilisations et de leurs échanges. Cependant la valeur de l'écrit prend toute sa force dans le droit grâce à sa traçabilité, une caractéristique qui le rend particulièrement intéressant à appliquer dans le domaine de la preuve.

En effet l'écrit prédomine dans le droit du fait de sa contribution à la preuve⁴⁰⁵, il est le mode le plus fiable⁴⁰⁶. De plus la base légale de tout acte reste l'article de loi, ce dernier, rédigé, favorise avec sa forme l'usage de l'écrit ; il est d'ailleurs connu de tous que la grande division des sources du droit repose sur le critère de l'écrit. Il soutient le respect et la fidélité de la transmission : « *par les mots qu'elle renferme. Sa force est dans les paroles sacrées qui la composent* »⁴⁰⁷, en réalité la rédaction du texte élargit l'audience de la loi et participe à la généralité qui la caractérise⁴⁰⁸ et crée donc le fameux principe de : « *nul n'est censé ignorer la loi* ».

La preuve et le fond du droit se trouvent étroitement unis ; la preuve est fréquemment motivée par les règles de fond du droit, celles-ci étant écrites offrent ainsi une large application de la preuve écrite⁴⁰⁹.

Le titre VI, chapitre I du code civil s'intitule : « *de la preuve par écrit* », il annonce la théorie selon laquelle la preuve et l'écrit sont étroitement liés. Bien que cette notion d'écrit revienne fréquemment dans plusieurs articles (60-181- 326 bis 1), l'article 323bis définit la preuve par écrit selon ces termes : « *La preuve par écrit résulte d'une suite de lettres ou de caractères ou de chiffres ou de tout autre signe ou symbole doté d'une signification intelligible, quel que soient leurs supports et leurs modalités de transmission* », sous cet angle la preuve présente un aspect solennel qui permet de prouver l'existence d'un fait.

Il est évident que l'usage de l'écrit dans la preuve est relatif. En droit pénal, la preuve testimoniale acquiert une place importante dans le mécanisme de la preuve⁴¹⁰. En droit administratif, prouver un fait juridique reste relativement libre. Soulignons toutefois que le lien

404/Vocabulaire juridique, Gérard CORNU, puf, 2014, p. 383.

405/Voir décision de la cours suprême n°431972 en date du 09/04/2008, revue de la cours suprême,2008,n°2,p.233, in D.SAYES, La jurisprudence algérienne en matière commerciale et maritime, 3e partie, ClicEditions ,2013,p.1173.

406/Ch. DE LA MARDIERE, Droit fiscal général, op. cit, p. 296.

407/ F. DE COULANGES, La cité antique (1864), Flammarion, 1984, p. 224.

408/J-C. BECANE, M. COUDERC, J-L. HERIN, La loi, Dalloz, 2010, p.42.

409/L. MAZEAUD, la preuve intrinsèque, thèse Amiens, 1921, p.3.

410/C. FOULQUIER, La preuve et la justice administrative française, op. cit, p.116.

existant entre l'Administration et les particuliers repose en grande partie sur l'écrit; aucune action administrative ne se fait sans preuve. Cela permet donc de prévenir un éventuel contentieux qui pourrait naître entre les parties. Il faut également distinguer la preuve écrite de la procédure écrite.

En réalité par les institutions administratives dont il est composé, le droit administratif privilégie l'écrit et selon V.HAIM : « *Le caractère écrit de la procédure n'est pas expressément affirmé par le code des tribunaux administratifs et des cours administratives d'appel. Cependant, il découle nécessairement des dispositions du texte : la requête doit être timbrée, signée et inscrite dès son arrivée, sur le registre d'ordre tenu par le greffe* »⁴¹¹.

En outre le principe du contradictoire précédemment étudié favorise l'usage de l'écrit car un fort échange est établi entre les parties et ce par l'obligation d'informer l'autre : « *c'est précisément parce que le caractère contradictoire de la procédure est la raison d'être de la justification de la place qu'y occupe l'écrit que le juge est tenu de statuer sur les seuls conclusions et moyens expressément formulés par écrit, communiqués aux autres parties au litige et, ainsi, connus de tous. Dans le contraire, il statuerait sur des prétentions ou des arguments qui n'auraient pas été soumis à la contradiction. Et c'est précisément parce qu'ils n'existent pas pour la solution du litige que le juge n'a ni à analyser les conclusions et moyens présentés oralement dans les visas de son jugement ni à fortiori à y répondre, à moins qu'ils n'aient été confirmés par un mémoire écrit déposé au cours de l'audience* »⁴¹².

L'écrit offre trois garanties : une bonne administration de la justice, la contradiction et la rationalisation du débat. A ce stade, l'écrit paraît comme l'unique solution pratique capable de soutenir une procédure administrative efficace : « *Le lien entre procédure écrite et juridiction administrative est d'ailleurs si étroit que le Conseil d'État a pu juger, en l'absence de texte, que la première résultait de ce que les juridictions en cause étaient des juridictions administratives. Au contraire, un texte est nécessaire pour introduire des éléments d'oralité dans le procès administratif* »⁴¹³.

411/ V. HAIM, l'écrit et le principe du contradictoire dans la procédure administrative contentieuse, A.J.D.A, 1996, p.715.

412/ Ibid.

413/ J-M. SAUVE, La place de l'oralité : support délaissé ou renouvelé dans la juridiction administrative ? Limoges, 2008, p. 2.

Il apparaît alors nettement que l'oral ne peut être aussi efficace que l'écrit (bien qu'à notre sens l'écrit ne soit que la continuité de l'oral), car dans un procès inquisitoire l'intervention du juge est fréquente, ce dernier se doit dans sa communication avec les parties d'utiliser l'écrit (art 21 du CPCA). De plus, l'origine de cette supériorité quantitative dont jouit l'écrit sur l'oral en droit est plutôt d'ordre pratique, car au final nous tendons à écrire la parole ou un fait pour pouvoir en constituer une preuve probante par la suite. A cet effet, le vice-président du Conseil d'Etat français Jean-Marc SAUVE rappelle l'importance de l'écrit en ces termes : « *Comme l'écrit dans son manuel droit du contentieux administratif le professeur CHAPUS, le caractère écrit de la procédure se concrétise d'abord par le fait que l'instruction est faite aux vues des mémoires des parties, contenant l'expression écrite de leurs conclusion et moyens. Il se traduit aussi par le fait que c'est par un rapport écrit que sera établi le bilan de l'instruction* »⁴¹⁴.

Toutefois l'usage de l'écrit n'est pas une règle absolue, il existe quelques situations où nous pouvons aisément nous en passer, c'est notamment le cas de l'article 23 du CPCA qui admet la communication verbale d'une pièce produite devant le juge et dont il a été établi qu'elle n'a pas été communiquée à l'autre partie.

D'autre part, l'article 537 du CPCA considère que l'écrit reste l'usage essentiel de la procédure devant la cour, mais il n'exclut pas la pratique de l'oral. Cette hypothèse est confirmée dans plusieurs articles tels que les articles 547,578, 899, 923 et 574 et dans lesquels la forme orale est admise pour les avocats qui sont en principe les représentants des parties.

Il convient néanmoins de signaler que l'analyse de l'oral dans le CPCA renvoie à l'écrit de manière presque systématique, il est d'ailleurs toujours abordé à l'appui de ce dernier (art 884-886).

L'application de cette norme en droit fiscal présente un intérêt majeur vu l'objectif à atteindre (l'impôt). En effet l'écrit revêt une importance si grande dans la procédure fiscale que nous ne saurions lui échapper. Le but d'une preuve est d'atteindre la conviction du juge. Y parvenir sans l'écrit semble d'ores et déjà difficilement envisageable⁴¹⁵, dans un contentieux caractérisé par son débat contradictoire ainsi que son procès inquisitoire. Etant donné la ressemblance existant entre le droit administratif et le droit fiscal, nous avons opté pour l'analyse purement fiscale de l'écrit et ce, en deux points : le commencement de preuve écrite et la preuve informatique.

414/J-M Sauvé, La place de l'oralité : support délaissé ou renouvelé dans la juridiction administrative ? op. cit, p.1.
415/M. KROELL, Du rôle de l'écrit dans la preuve des contrats, thèse Nancy, 1906, p. 134.

1-Commencement de preuve écrite

Il est parfaitement connu de tous qu'une juridiction ne peut statuer qu'au terme de l'examen de preuves présentées par les parties, des preuves dont l'objet reste pertinent : contesté et contestable⁴¹⁶. Ainsi en matière civile la preuve sert surtout à trancher des intérêts privés. Or en droit fiscal, la preuve se présente sous un aspect très différent puisque les intérêts engagés sont d'ordre public ; de plus le principe du contradictoire gouverne et favorise un échange matériel de la preuve.

Dans ce contexte, une présomption de dépendance de la preuve à l'écrit est apparue et bien que cette règle ne soit pas absolue il n'en demeure pas moins que l'écrit contribue fortement à la consécration de la preuve légale.

Devant les juridictions administratives le système adopté repose sur la preuve morale. De ce fait, la loi n'édicte aucune restriction quant aux moyens de preuve utilisés, ce qui laisse une large appréciation de ces éléments par l'Administration fiscale. Cela revient à dire que tous les procédés de preuve sont admis, mais d'un autre côté, il existe des écrits préconstitués qui sont des modes de preuve parfaits ; ils jouissent d'une grande crédibilité et sécurité (ex : l'acte authentique).

Il est donc évident que malgré le silence législatif entourant l'obligation de l'écrit dans la phase administrative du contentieux fiscal, il existe tout de même certains repères qui font de l'écrit un usage fréquent. Cette idée rejoint d'ailleurs celle de la valeur de l'écrit devant toute juridiction administrative :

- Tout d'abord il faut signaler que l'ensemble des envois de l'Administration fiscale sont faits par pli-recommandé avec accusé de réception (2 -19-38 quater C-93 du CPF), et par conséquent, sont soumis à la règle de l'écrit.
- La phase administrative du contentieux débute obligatoirement par la réclamation préalable. Il est alors évident que celle-ci s'effectue par un dépôt écrit et non oral. Bien que cela ne soit pas explicitement indiqué, cette théorie se justifie par le formalisme entourant cette procédure. Il est ainsi dit à l'article 73 du CPF que le recours préalable doit mentionner la contribution contestée

416/W. BENESSIANO, Introduction générale au droit, Coursus droit, 2013, p. 227.

et la signature du contribuable réclamant. Cette réclamation doit être accompagnée de pièces justificatives, ceci conforte donc la présence de l'écrit.

Le contribuable est constamment soumis au contrôle fiscal, une procédure pénible et lourde de conséquences. Mais l'analyse du formalisme entourant ce procédé révèle la place qu'occupe l'écrit, il en est l'essence même puisque la vérification de comptabilité sous peine d'irrégularité ne s'effectue qu'après avoir avisé le contribuable et ne peut se faire sans la présence des documents comptables (art 20 du CPF). D'autre part cette procédure se solde obligatoirement par un procès-verbal que le contribuable est invité à contre signer, faute de quoi une mention est faite pour refus de signature.

- Si la vérification de comptabilité qui s'effectue initialement dans les locaux du contribuable est la règle générale, il est possible que ce dernier demande qu'il en soit autrement et dans ce cas de figure, il doit nécessairement formuler sa volonté par écrit.

- Par l'article 80 du CPF, il est permis d'entreprendre une réclamation devant les commissions de recours. Ces commissions sont soumises aux mêmes règles de formalisme que celles connues en recours préalable (art 73 du CPF)⁴¹⁷, un formalisme qui obéit avant tout aux dispositions de l'écrit.

Mais l'article 81 du CPF déroge à la règle et admet un échange verbal entre le contribuable et les membres de la commission afin qu'ils puissent l'entendre argumenter et motiver sa requête. L'application de cette disposition est conditionnée par la présence de tous les membres de la commission, cela ne peut que démontrer la délicate exception à laquelle nous sommes confrontés.

- La phase juridictionnelle du contentieux fiscal n'échappe pas à la loi de l'écrit. Il est ainsi institué une condition de forme selon laquelle les requêtes introductives d'instance doivent être signées par le demandeur.

En outre, le désistement connu en phase juridictionnelle exige une demande écrite et signée sur papier libre avant de prononcer le jugement (art 87 du CPF). De même que la procédure d'appel devant le Conseil d'Etat se soumet au formalisme de l'écrit et doit impérativement être communiquée aux parties par voies écrites.

417/Arrêt n°6509 du 25/02/2003, Revue du Conseil d'Etat, 2003, Edition spéciale, p.75, in D. SAYES, Les contentieux fiscaux dans la jurisprudence algérienne, op.cit,p. 224.

« Dire que la preuve peut se faire par tous les moyens ne signifie pas que tous les moyens sont bons »⁴¹⁸. La preuve doit respecter les libertés fondamentales et le principe du contradictoire. Bien souvent les présomptions sont étudiées comme modes de preuve alors qu'à notre sens il s'agit plutôt de moyens de détermination de la charge de la preuve. De même la valeur juridique du commencement de la preuve doit être évoquée.

Selon les termes de l'article 335 du CC, le commencement de preuve par écrit est tout écrit émanant de la partie adverse et susceptible de rendre vraisemblable l'existence de l'acte allégué⁴¹⁹. Sous cette définition, la valeur de l'écrit prend toute son importance et permet à un plaideur de prouver un acte en exploitant un document qui émane de son adversaire et ainsi constituer un premier élément de preuve. Cependant ce dernier doit être complété par d'autres modes de preuve⁴²⁰.

La jurisprudence française adopte largement cette notion, elle a qualifié de commencement de preuve par écrit un acte sous seing privé qui ne remplit pas toutes les formes de validité, un écrit non signé mais aussi un enregistrement par magnétophone⁴²¹.

L'adoption de cette notion en droit fiscal nécessite une construction juridique basée sur la déduction, car par manque de jurisprudence interne –algérienne- et devant le silence des textes fiscaux⁴²², le commencement de preuve paraît être un concept difficilement abordable. Nous tenterons toutefois de l'atteindre en nous basant essentiellement sur le droit commun mais aussi le droit comparé :

418/ W.BENESSIANO, Introduction générale au droit, op.cit,p. 231 : « En France, la cour de cassation est venue préciser les contours de loyauté de la preuve. Un arrêt du 4/07/2012 juge déloyale la pratique des « lettres festives » qui jettent de l'encre sur les mains d'un facteur indélicat qui ouvre des lettres. Ce type de procédé est qualifié de « contrôle clandestin et déloyal » et a amené au licenciement de ce facteur ».

419/L'article 1347 al 2 du CC français dit : « tout acte par écrit qui est émané de celui contre lequel la demande est formée, ou de celui qu'il représente, et qui rend vraisemblable le fait allégué ».

420/ Ch. ALBIGES, Introduction au droit, Larcier, 2014 ,p. 278.

421/B. BEIGNIER, C. BLERY, Introduction au droit, Montchrestien, 2011 ,p. 297.

422/Or mis l'arrêt du Conseil d'Etat n° 012398 du 17/02/2004 ,2e chambre, in :

كوسة فضيل، الدعوى الضريبية و إثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، المرجع السابق،ص 219.

Dans cet arrêt la reconnaissance d'une dette par un acte sous seing- privé est considérée comme une preuve réfutable.

a-En droit commun

Il est évident que le pionnier en la matière est le droit civil, il est le précurseur de la preuve écrite. Il est alors logique de s'en inspirer pour le commencement de la preuve écrite⁴²³, ainsi l'analyse de ce dernier révèle ce qui suit :

1 - Les énonciations étrangères à la disposition de l'acte authentique sont considérées comme un commencement de preuve écrite, cette notion peut intéresser le contentieux fiscal par l'article 38 ter B du CPF, qui reconnaît une dette à condition qu'elle soit constatée par acte authentique. Admettre que les énonciations étrangères constituent un début de preuve revient à reconnaître une vraie facilité de production de la preuve par les héritiers, les légataires, et les personnes persuadées de la sincérité de la preuve ou de son existence le jour de l'ouverture de la succession (art 42 du CE).

Elle peut également s'appliquer au droit d'enregistrement dans la mesure où l'action qui vise à démontrer qu'un acte déjà établi a été altéré, modifié ou complété par de fausses indications (l'inscription de faux contre les actes authentiques) pourrait se voir débouté par le commencement de la preuve écrite (indiqué dans l'article 327 bis 7 et l'art 1320 du CC français). Ce qui a un impact direct sur les droits d'enregistrement perçus par l'Etat.

2 - L'article 326 bis 1 du CC⁴²⁴ admet sous certaines conditions la transcription d'un acte sur les registres publics comme un commencement de preuve. Cette mesure peut être confrontée aux articles 123 et 125 du CE qui soumet tous les actes à l'obligation de transcription littérale et contraint, sous peine d'amende, les notaires à l'obligation de l'enregistrement, ce qui facilite certainement l'administration de la preuve entre le fisc et le contribuable. Elle permet l'usage de la simple transcription sur les registres publics comme moyen de preuve.

3 - Quand la preuve écrite est exigée, la preuve par témoin est tolérée à condition que la présence d'un commencement de preuve écrite ait lieu (art 335 du CC). L'application de cette idée au droit fiscal peut être envisagée comme une véritable solution à l'administration de la preuve fiscale : l'étude précédemment menée reconnaît une quasi-obligation de l'utilisation de l'écrit dans le

423/Une notion avoisinante du terme pénal « commencement d'exécution », cité à l'article 30 du Code pénal et qui renvoie à tentative.

424/Voir article 1336 du CC français.

domaine fiscal alors que le témoignage était jusqu'à ce stade de l'étude écarté (mis à part le recours à témoins dans le droit de visite de l'art 37 du CPF). Ainsi l'article 335 du CC favorise la pratique du témoignage dans l'administration de la preuve fiscale⁴²⁵.

En revanche il serait difficilement envisageable dans un droit d'origine administratif, où la bureaucratie bat son plein et où chaque mesure est soigneusement contrôlée, d'envisager un début de preuve amenée par l'Administration fiscale. Il semblerait plus plausible sur le plan pratique que le début de la preuve écrite soit apporté par le contribuable.

b - En droit comparé

En droit civil français, la place qu'occupe le commencement de preuve est très vaste puisque le juge peut tirer toutes conséquences de droit des déclarations des parties et en faire un commencement de preuve (art 198 du CPC français)⁴²⁶. Ceci démontre la liberté donnée au juge dans le domaine des preuves écrites ; cette idée concerne aussi le droit fiscal étant donné que le témoignage, peu utilisé jusqu'à lors, peut par le pouvoir attribué au juge devenir un moyen de preuve praticable au droit fiscal (voir aussi l'art 1347 du CC français).

En outre, l'article 1335 admet que les copies de titres font foi en l'absence du titre original et à condition qu'elles aient moins de 30 ans. Elles sont considérées comme un commencement de preuve écrite.

Cette règle devrait être facilement adoptable au droit fiscal puisque celui-ci cherche à récolter l'impôt dû ; et la reconnaissance de la copie comme moyen de preuve peut contribuer à la production de la preuve fiscale.

Le législateur fiscal tunisien utilise un terme assez « *atrayant* », à savoir « *le commencement de la vérification approfondie de la situation fiscale* », et qui diffère de la vérification effective qui est constatée par procès-verbal. En projetant cette notion sur notre thème de recherche il serait

425/ Voir arrêt du Conseil d'Etat n° 158130 du 12/07/1999, in :

كوسة فضيل، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، المرجع السابق، ص 224. "لكن حيث أن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة يجيز لإدارة الضرائب أن تتحرى بجميع الطرق لدى أية إدارة أخرى للتأكد من صحة تصريحات الشخص المفروضة عليه الضريبة، وبما أن المبالغ المفروضة كضريبة على المستأنف قد اتخذت من أرقام مصلحة الضرائب المباشرة ، و أن الاعتماد على هذه التصريحات هو إجراء يتماشى وسلامة القانون ومن ثمة فالمجلس حين رفض الدعوى على هذا الأساس فقد طبق القانون مما تعين تأييده"

426/ L'article 198 : « *Le juge peut tirer toute conséquence de droit des déclarations des parties, de l'absence ou du refus de répondre de l'une d'elles et en faire état comme équivalent à un commencement de preuve par écrit* »

intéressant de considérer qu'un simple commencement de vérification aura une force si probante qu'il pourrait dans un contentieux fiscal juridictionnel faire pencher la balance en faveur de l'Administration fiscale (art 8 du CDPF tunisien).

En conclusion, l'étude du commencement de la preuve écrite indique clairement que son usage dans la sphère de l'Administration n'est pas seulement en faveur du fisc. Elle est souvent apportée par le contribuable.

2- L'évolution de l'écrit : l'informatique

Le développement et l'évolution des technologies de l'information ont permis la reconnaissance d'un nouveau support d'écriture qui ne se présente plus sous la forme de texte manuscrit ou dactylographié sur un document papier mais sous une forme informatique. Ainsi les règles, la base et la méthode de transmission changent.

La loi sur l'information reconnaît la presse électronique (article 67)⁴²⁷, l'écrit passera désormais par un portail informatique dépourvu de tout support papier (figurant sur un écran). La signature n'est donc plus un tracé de la main mais doit impérativement prendre une forme différente. Au départ le législateur a défini la preuve par écrit sans pour autant limiter un support ou une technique précise (art 323 bis), la forme est donc d'une importance minime ; seule la fonction compte⁴²⁸.

Par la suite, il a reconnu explicitement le recours à cette nouvelle forme de diffusion de données dans l'article 323 Ter: « *l'écrit sous forme électronique est admis en tant que preuve au même titre que l'écrit sur support papier, à la condition que puisse être dument identifiée la personne dont il émane et qu'il soit établi et conservé dans des conditions de nature à en garantir l'intégrité* »⁴²⁹, quant à la signature électronique elle est admise plus tard dans l'article 327 du CC.

427/ Loi organique n° 12-05 du 12 janvier 2012 relative à l'information, JO n°2.

L'article 67 dit : « *Il est entendu par presse électronique, au sens de la présente loi organique, tout service de communication écrite en ligne destiné au public ou une catégorie de public, édité à titre professionnel par une personne physique ou morale de droit algérien qui a la maîtrise de la ligne éditoriale de son contenu* ».

428/B. BEIGNIER et C. BLERY, Introduction au droit, Montchrestien- Lextensoéditions- 2011, p. 282.

429/Cette mesure est introduite par la loi n° 05-01 du 06 février 2005 relative à la prévention et à la lutte contre le blanchiment d'argent et le financement du terrorisme, JO n°11. Dans son article 4 admet la forme électronique dans la définition des capitaux.

En Algérie le procédé de la signature électronique est donc en cours de développement⁴³⁰ ; par la création de la loi 15-04 du 1/02/2015⁴³¹, relative à la signature et à la certification électronique. Dans son article 2, elle définit la signature électronique en ces termes : « *données sous forme électronique, jointes ou liées logiquement à d'autres données électroniques, servant de méthode d'authentification* », puis dans l'article 6 : « *Une signature électronique a pour fonction d'authentifier l'identité du signataire et de manifester l'adhésion de ce dernier au contenu de l'écrit sous forme électronique.* »⁴³²

Mais le droit fiscal est un droit qui repose essentiellement sur un bon nombre de procédures écrites nécessitant la signature comme moyen de preuve. L'introduction du support informatique est encore au stade expérimental puisque la télé-déclaration n'est utilisable que par les entreprises relevant de la compétence de la DGE. Cependant, cela n'exclut pas le fait que ce procédé soit reconnu dans différents articles : 164-166-168 du CPF. Il l'est aussi pour la comptabilité informatisée que nous aborderons ultérieurement (art 20-51 et 52 bis du CPF)⁴³³.

En outre, le législateur fiscal reconnaît la vérification de comptabilité sur le matériel informatique du contribuable, ce qui prouve que ce dernier peut avoir recours à la saisie informatique de ses données à la place du support papier (art 20 du CPF).

La valeur juridique de la signature électronique est quant à elle assimilée à celle de la signature manuscrite (Art 8 de la loi n°15-04). Pour servir de preuve écrite, elle doit remplir certaines

430/ La France quant à elle dans le décret n°2001-272 du 30 mars 2001 et l'article 1316-4 al 2 a définit la signature électronique en un ensemble de données qui résulte de l'usage d'un procédé fiable d'identification garantissant son lien avec l'acte auquel elle s'attache.

431/ Loi n°15-04 du 1/02/2015 fixant les règles générales relatives à la signature et à la certification électronique, JO n° 6.

432/ Les conditions de forme relatives à la signature électronique sont citées à l'article 7 : « *La signature électronique qualifiée est une signature électronique qui satisfait les exigences suivantes :*

- 1- être réalisé sur la base d'un certificat électronique qualifié,
- 2- être lié uniquement au signataire,
- 3- permettre l'identification du signataire,
- 4- être conçu au moyen d'un dispositif sécurisé de création de signature électronique,
- 5- être créé de façon que le signataire puisse garder sous son contrôle exclusif,
- 6- être lié aux données auxquelles elle se rapporte de telle sorte que toute modification ultérieure des données soit détectée».

433/ Le législateur marocain a aussi adopté la comptabilité informatisée en ces termes: « *E- COMPTABILITE TENUE PAR DES MOYENS INFORMATIQUES :*

Lorsque la comptabilité est tenue par des moyens informatiques ou si les documents sont conservés sous formes de microfiches, le contrôle porte sur l'ensemble des informations, données et traitements informatiques qui concourent directement à la formation des résultats comptables fiscaux et à l'élaboration des déclarations fiscales, ainsi que sur la documentation relative à l'analyse, à la programmation et à l'exécution des traitements, conformément aux dispositions du troisième alinéa du I de l'article 3 du L.P.F. ». Note circulaire n°716 relative au livre des procédures fiscales.

conditions de forme citées à l'article 7, son auteur doit pouvoir être identifié et l'acte lui-même doit être établi dans des conditions qui garantissent son intégrité (art 3-6).

Le même processus serait appliqué en droit fiscal et les envois de l'Administration fiscale seraient soumis à cette règle. On pourrait alors imaginer l'introduction d'un tel mécanisme dans le code de procédure fiscale. La signature électronique du contribuable serait exigée dès réception de l'avis de vérification, cette démarche faciliterait la tâche de l'Administration fiscale et pourrait même amener -au bout d'un moment- au raccourcissement des délais connus en contentieux fiscal.

De plus l'accusé de réception connu dans les courriels aiderait à prouver les envois du contribuable qui, à défaut de pouvoir se munir d'un dispositif de création de signature électronique, pourra produire la preuve de l'accomplissement de certaines de ses obligations.

En réalité l'avènement de cette loi pourrait sensiblement affecter la fiscalité et son contentieux plus particulièrement. Il pourrait aussi progressivement être introduit dans le code civil, comme est le cas en France, dans l'article 1316-4, al.2⁴³⁴, et qui accorde à ce procédé de signature une présomption d'exactitude et d'intégrité de l'acte. En effet, lorsque la signature est établie grâce à un dispositif sécurisé de création de signature, elle dispose d'une présomption de fiabilité simple qui accepte la preuve contraire (art 9-10-11 de la loi n° 15-04 en évoque les prémices).

Ainsi le droit fiscal -français-, a aussi suivi le raisonnement civil et a parfaitement adopté cette notion dans sa procédure. Il est d'ailleurs reconnu pour le droit d'enquête (art L80FA du LPF) : les agents de l'Administration fiscale peuvent intervenir dans le cadre de leur contrôle sur la télétransmission et la signature électronique.

434/ L'article 1316-4,al.2 : « *Lorsqu'elle est électronique, elle consiste en l'usage d'un procédé fiable d'identification garantissant son lien avec l'acte auquel elle s'attache. La fiabilité de ce procédé est présumée, jusqu'à preuve contraire, lorsque la signature électronique est créée, l'identité du signataire assurée et l'intégrité de l'acte garantie, dans des conditions fixées par décret en Conseil d'Etat* ».

En France, une autre définition a été donnée en matière de communication électronique entre juridictions et auxiliaires de justice. Un décret n°2010-434 du 29/04/2010, applicable jusqu'au 31/12/2014, décrète : « *vaut signature, pour l'application des dispositions du code de procédure civile aux actes que les auxiliaires de justice assistant ou représentant les parties notifient ou remettent à l'occasion des procédures suivies devant les juridictions des premiers et seconds degrés., l'identification réalisée, lors de la transmission par voie électronique, selon les modalités prévues par les arrêtés ministériels pris en application de l'article 78-6 du code de procédure civile* » : B.BEIGNIER et C.BLERY, Introduction au droit ,op.cit .p. 282.

En Algérie, la loi n°15-03 relative à la modernisation de la justice, crée un système centralisé pour le traitement automatisé des données informatiques relatives à l'activité du ministère de la justice, et reconnaît l'usage de la signature électronique en ces termes : art 4 : « *les établissements qui en relèvent et les juridictions peuvent être revêtus d'une signature électronique dont le lien avec l'acte auquel ils s'attachent est garanti par un procédé fiable d'identification* », Loi n° 15-03 du 1/02/2015, relative à la modernisation de la justice, JO n° 6.

La signature, dans toutes ses formes, sert donc à « *identifier la personne dont émane l'acte juridique signé* », mais aussi « *manifeste le consentement des parties aux obligations qui découlent de ce même acte* »⁴³⁵. La difficulté actuelle serait de démontrer la preuve de la certitude de l'identité du signataire, c'est pour cela qu'un procédé d'identification fiable a été instauré par la loi n°15-04 (art 10 à 15).

Une autre problématique pourrait apparaître : celle de l'opposition d'une signature électronique à une signature écrite, dans ce cas de figure comment peut-on déterminer la primauté de l'une ou de l'autre ? « *Cette prise en considération équivalente des écrits, électroniques et papiers, a été qualifiée à juste titre d'assez audacieuse en raison des risques manifestes d'atteinte à l'intégrité de l'écrit d'origine électronique, justifiant le recours à un tiers certificateur afin de garantir cette intégrité* »⁴³⁶. A partir de ces extraits nous pourrions imaginer un accord contractuel entre les deux parties donnant la faveur à telle ou telle preuve ; ce qui serait contraire à l'article 8 de la loi 04-15, relatif à la signature électronique qui met chacune des formes de signature sur un pied d'égalité.

D'un autre côté, nous pourrions envisager l'intervention du juge mais cette démarche reste à débattre, car le texte lui-même prévoit une équivalence entre ces deux modes de signature. Devant un tel silence législatif, le contribuable tout comme l'Administration fiscale serait en réelle difficulté d'apport de preuve. À ce stade du contentieux plusieurs arguments pourraient appuyer l'action du juge :

- 1 - La fonction du juge est d'interpréter et d'apprécier la légalité des actes (art 901 du CPCA).
- 2 - La nature inquisitoire du procès fiscal implique une intervention spontanée du juge dans le litige, car la quête et la recherche de la preuve sont des éléments clés du contentieux fiscal.
- 3 - La présomption (légale) d'exactitude dont jouit la signature électronique (à condition qu'elle obéisse aux conditions de formes préalablement étudiées) pourrait justifier l'intervention du juge, car, rappelons-le, la signature électronique ne peut être refusée comme preuve en justice et ce même si elle ne repose pas sur un certificat électronique qualifié (art 9 de la loi n°15-04).

435/J-L. AUBERT et E. SAVAUX, Introduction au droit et thèmes fondamentaux du droit civil, SIREY, 2012, p. 239.
436/ Ibid.

B–Les pouvoir de l’Administration fiscale dans la preuve fiscale

Qui dit impôt onéreux, dit contribuable fréquemment tenté de s’y soustraire, car il n’est pas rare de constater que certains d’entre eux n’hésitent pas à employer des méthodes peu scrupuleuses pour échapper à leur imposition.

Il faut préciser que nous sommes confrontés ici à une acquisition de la preuve par les parties (contribuable-Administration fiscale), une relation doit donc subsister entre les deux car il serait absurde d’imaginer un contentieux sans échange préalable. C’est dans ce cadre que le droit de contrôle intervient car, qui mieux que lui, peut révéler cet échange. C’est pourquoi la législation fiscale œuvre en permanence pour pallier d’éventuelles carences pouvant tendre la perche au fraudeur.

Prévu aux articles 18 à 69 du CPF, le droit de contrôle comporte des moyens de recherche. Ce droit puise son origine dans le système déclaratif auquel les contribuables, présumés de bonne foi, souscrivent des déclarations réputées sincères et complètes. A cela, l’Administration fiscale se garde le droit de contrôle, car si la loi a prévu un système déclaratif, elle a également mis en place un dispositif incitant les contribuables à présenter une déclaration exacte, au demeurant une succession de droits ayant une influence certaine sur l’administration de la preuve.

Suivant les pas du législateur fiscal, nous retenons dans notre étude le droit de contrôle, puis le droit d’enquête⁴³⁷. Il s’agit là d’un composant du droit de contrôle dont l’influence (sur l’objet de notre recherche) est bien réelle.

1-L’emprise du droit de contrôle sur l’administration de la preuve

Dans l’article 18 du CPF, il est dit que l’Administration fiscale contrôle les déclarations ainsi que les actes utilisés pour l’établissement de tout impôt. L’inspecteur chargé du contrôle peut vérifier les déclarations, demander des explications ou justifications, examiner les documents comptables; il peut également, le cas échéant, auditionner les intéressés pour entendre leurs explications. Lors de l’application de ce procédé, le fisc se réserve le droit de contester la base

437/ Le droit de communication sera ultérieurement abordé dans cette recherche.

imposable en rectifiant la déclaration du contribuable, à condition qu'il en soit avisé au préalable (art 19 du CPF).

Que le contrôle soit une vérification de comptabilité (avec ses différentes formes) ou un simple contrôle sommaire de déclaration, ce droit vise avant tout à arrêter une base imposable qui se rapproche le plus possible de la réelle situation financière du contribuable. Cette quête perpétuelle d'une imposition plus juste justifie l'existence d'une telle démarche, bien qu'elle soit contraignante pour le contribuable. Le droit de contrôle est avant tout un facteur clé dans l'administration de la preuve et ce par les quelques points qui suivent :

- Tout d'abord il convient de signaler que le droit de contrôle, comme son nom l'indique, est une succession de vérifications, d'investigations et une immuable recherche de la vérité qui fait sans cesse appel aux mécanismes de la preuve et de son administration. Allant du formalisme jusqu'aux règles de fond, la preuve est omniprésente ; nous recensons d'ailleurs plusieurs points sur lesquels elle intervient : le formalisme en est un. Si les textes de loi exigent que les envois de l'Administration fiscale se fassent par lettre recommandée ou remise contre accusé de réception, il est alors plus que certain que cette mesure entretient parfaitement la production de la preuve (art cas 19 du CPF).

On ne saurait trop parler de l'importance des formalités liées au contentieux fiscal, puisque dans certaines situations le silence qui suit les envois, est considéré comme une acceptation tacite. C'est particulièrement le cas de l'article 19, précédemment cité, qui note que le défaut de réponse du contribuable dans un délai de 30 jours fera l'objet d'une invitation du fisc à présenter ses observations quant à la rectification de la déclaration.

- D'autre part, les demandes succinctes de factures et de documents comptables par le fisc constituent une preuve. Bien qu'à ce stade de la recherche nous ne souhaitons pas davantage développer l'apport de la comptabilité comme moyen de preuve, il est certain que la réclamation de pièces justificatives par le fisc constitue une véritable preuve, surtout que toute affirmation du contribuable doit se faire à l'appui de documents (art 152 du CPF), le non-respect de ceci entraînerait une taxation d'office.

- L'Administration fiscale a le droit de remettre en cause la sincérité des actes du contribuable, et comme il a été démontré dans le premier titre de cette recherche, chaque prétention est systématiquement accompagnée de démonstrations. L'administration de la preuve est donc omniprésente.

- Le point culminant du droit de contrôle est qu'il agit fortement sur la volonté de l'administration de la preuve. En effet par la procédure de contrôle, on passe d'une administration de preuve spontanée à une quasi forcée. Cette incidence sur la communication de la preuve est d'une importance capitale pour la preuve fiscale puisque elle favorise non seulement l'échange de la preuve, mais aussi et surtout la production de preuve nécessaire à la suite du contentieux.

C'est par la vérification de comptabilité -sous ses différents aspects- que nous sollicitons fréquemment le recours à la production de justifications pouvant favoriser l'apport et l'administration de la preuve. C'est sur la base de ces données qu'une preuve probante est constituée.

Dans l'article 20 Bis du CPF, il est énoncé que l'Administration fiscale est en mesure d'exiger tout document pour la vérification ponctuelle de comptabilité à l'instar de factures, de contrats et de bons de commande. Toutes ces pièces constituent des éléments de preuve.

En réalité le droit de contrôle crée un certain dynamisme dans la production de la preuve puisqu'il encourage l'échange de l'information à l'appui de documents. Que cet échange se fasse naturellement ou sous la contrainte, il nous renvoie indéniablement à une notion civiliste reconnue dans le contentieux juridictionnel. A l'article 70 du CPCA, sous le chapitre de la communication de la preuve écrite, il est instauré une obligation de partage spontané des pièces. Il est alors certain que le droit de contrôle puise sa force d'application juridictionnelle de ce texte.

2-Qu'en est-il du droit d'enquête et de visite ?

La reconnaissance de ces prérogatives à l'Administration fiscale semble exagérée mais se justifie certainement par l'intérêt public : le recouvrement de l'impôt est une priorité car les dépenses publiques n'attendent pas. Un droit d'enquête et de visite très étendu, aussi bien dans son application que dans ses objectifs (collecte et saisie de documents), est parfaitement admis.

La base juridique de cette attribution, s'inspire fortement du droit commun, allant même jusqu'à l'application de mesures pénales, plaçant ainsi le contribuable en position d'accusé bien que l'innocence en soit présumée. Ces droits vont donc à l'encontre de la Constitution, malgré leur adoption au sein du CPF et n'ont finalement comme but que de lutter contre l'accroissement du phénomène de fraude fiscale.

a - Le droit d'enquête

Connu en droit pénal (art 8-13-56 CP et 63-65 CPP), le droit d'enquête s'applique dans le domaine fiscal à travers l'aspect inquisitoire du contentieux. Ce droit est facilement envisageable - en droit fiscal - puisque le juge administratif participe activement à la résolution du litige. La probable application du droit d'enquête en phase administrative pourrait fortement conforter une spécificité fiscale.

L'article 33 du CPF décrit la démarche à suivre lors de l'application d'un tel droit, il est ainsi admis à l'Administration fiscale un droit très étendu d'enquêter pour l'établissement de la TVA. Ce droit s'exerce par l'accès aux factures ou toutes justifications nécessaires à la fixation du chiffre d'affaire. Les agents peuvent également exploiter tout élément nécessaire à l'assiette et à la reconnaissance de l'impôt. Ils sont également autorisés, durant les heures de travail (8h -20h), à accéder aux locaux, moyens de transport, marchandises. Cette limitation temporelle nous renvoie incontestablement aux heures de visites des agents de la police judiciaire (art 22 du CPP)⁴³⁸.

Mais l'article 33 du CPF n'est pas le seul à aborder le droit d'enquête : plusieurs articles élargissent implicitement le champ d'application de ce droit ; il constitue ainsi un cas de taxation d'office si le droit d'enquête ne peut être appliqué par le fait du contribuable ou d'un tiers (art 44 du CPF). L'article 64 du CPF relatif à la conservation de documents reconnaît aussi le droit d'enquête par l'obligation de préservation des factures.

Cette vaste diffusion du droit d'enquête et des sanctions y afférant ne doit pas être confondue avec le droit de contrôle, ni avec la vérification de comptabilité ; il n'est pour l'heure applicable que pour la TVA. Dans son exercice il ne dépasse pas la facturation et il ne permet donc pas une collecte d'information sur les autres comptes du bilan, ce qui empêche la réutilisation ultérieure des données dans l'établissement de l'imposition.

En revanche il présente un intérêt majeur, car si la vérification de comptabilité ne peut porter sur le même exercice (art 20 du CPF), le droit d'enquête -en l'absence de texte législatif- peut s'appliquer autant de fois que nécessaire en présence du procès-verbal.

438/ L'article 22 du CPP dit : « Ces visites ne peuvent être effectuées avant cinq (5) heures et après vingt (20) heures », relevant également que le législateur français à l'article L 80 F, a retenu les mêmes horaires.

Bien qu'il soit applicable en matière de TVA, le droit d'enquête vise avant tout, à analyser la situation économique et financière d'une entreprise. Il recherche également par ses investigations aussi bien formelles que matérielles, à trouver des renseignements utilisables lors de la détermination de l'imposition.

En réalité, ce droit a un impact non négligeable sur la preuve puisqu'il permet de lever l'ombre sur les manquements aux règles de facturation relative à la TVA. D'un autre côté il avantage le fisc car il lui facilite l'accès à l'information⁴³⁹. Bien que nécessaire, il reste contestable dans la mesure où il crée un déséquilibre dans la règle d'administration de la preuve, surtout que la procédure fiscale est, dans ce cas de figure, apparentée au droit pénal. Il est alors discutable de traiter le contribuable comme un suspect et de lui infliger une enquête alors qu'il jouit de la présomption d'exactitude de sa déclaration.

Rajoutons à cela l'influence du rapprochement entre le droit pénal et le droit fiscal sur la volonté du contribuable quant à l'administration de la preuve. En effet ce dernier est amené à justifier, à communiquer, à subir une visite à son travail, il est aussi forcé de remettre aux mains de l'Administration fiscale les éléments d'une preuve probable qui pourrait se retourner contre lui. A l'issue de l'enquête, un procès-verbal relatant les investigations est établi (art 33 du CPF) et le contribuable est invité à le signer. Il est alors logique d'associer le droit d'enquête à la recherche active de la preuve, compte tenu de la valeur juridique de ce procès-verbal. En effet, à l'issue de chaque intervention ce dernier recense tous les manquements remarqués, fait l'inventaire des documents remis par le contribuable, récolte le nom des agents ayant exercé ce droit, le tout signé par les deux parties. Comment s'empêcher de croire que ce document remis à l'intéressé ne constitue pas un élément majeur de preuve⁴⁴⁰?

b - Le droit de visite :

Appliqué aux impôts directs et aux taxes sur le chiffre d'affaires, le droit de visite dans sa définition la plus large est pratiqué lorsqu'il y a présomption de fraude (art. 34 du CPF). Il n'est

439/ Contrairement au législateur français qui dans son article L80F du LPF, a évoqué les données informatiques et la comptabilité informatique et de ce fait détaillé la procédure de droit d'enquête (art L80F à L 80J), le législateur algérien s'est abstenu de le faire. Ceci est certainement dû au fait à la quasi-absence de paiement par internet des transactions effectuées.

440/Th. LAMBERT, Procédures fiscales, op.cit, p. 85.

autorisé que par une ordonnance du président territorialement compétent et vu l'importance de cet usage, le législateur algérien a pris grand soin d'entourer cette formalité de procédures très strictes et a défini son champ d'application ainsi que les pratiques frauduleuses qui engendrent un tel dispositif avec beaucoup d'attention. Il est d'ailleurs prévu dans l'article 35 du CPF que l'Administration doit, sous peine de nullité de la procédure, justifier et motiver le bien-fondé de cette visite, tout en étant sous l'autorité et le contrôle du juge.

Le droit de visite permet à l'Administration fiscale de pénétrer dans les locaux des contribuables suspectés de fraude ; cette démarche diffère de la simple visite connue jusqu'à lors dans la vérification de comptabilité ou bien dans le droit d'enquête. Le droit de visite est, selon l'article 34, pratiqué en tous lieux (travail-domicile...). Cette possibilité d'accéder quasi librement aux lieux de travail et aux lieux privés nous renvoie indéniablement à une mesure pénale puisque l'article 44 du CPP admet pour la police judiciaire la perquisition des domiciles. Cette idée de rapprochement des mesures pénales et fiscales est aussi évoquée par les articles 23 et 37, qui indiquent l'heure de la visite des agents et de l'Administration fiscale et qui ne doit pas survenir avant 6 heures du matin et ne peut se prolonger au-delà de 20 heures.

L'apport du droit de visite à la preuve est d'une importance capitale car le législateur fiscal a étendu le champ d'application de la visite, cette extension ne saurait être sans conséquence. L'article 34 du CPF admet que par ce droit les agents de l'Administration fiscale ont le pouvoir, lors de leurs visites, de rechercher, recueillir, saisir toutes pièces pouvant justifier l'intention de frauder.

Cette procédure est d'autant plus importante que le fisc, par les prérogatives du code de procédures fiscales, est même autorisé à accéder aux domiciles des fraudeurs présumés. Et cela agrandit considérablement les chances de création de preuve. L'incidence d'un tel dispositif sur le processus de démonstration est certain ; le législateur fiscal l'a explicitement évoqué à l'article 35 du CPF de la façon suivante : « *La visite et la saisie des documents et biens constituant la preuve de manœuvres frauduleuses* ».

c - Le droit de saisie :

Le lien existant entre le droit d'enquête, de visite et de saisie est incontestablement présent puisque le procès-verbal, rédigé à la suite de l'exercice du droit d'enquête, peut être exploité pour motiver le droit de visite et de saisie.

En réalité, derrière chaque droit de visite se cache un autre droit tout aussi important et délicat à aborder, il s'agit du droit de saisie. Il a pour fonction de constituer une preuve contre un contribuable présumé fraudeur⁴⁴¹. Pour se faire il s'appuie sur deux éléments régissant son application : la présomption de fraude et l'ordonnance du juge.

En droit fiscal, il existe deux types de saisie : l'une documentaire cherchant à vérifier les dires du contribuable, l'autre « matérielle » concernant le paiement de l'impôt. La première nous intéresse tout particulièrement puisqu'elle participe activement à la construction de la preuve. Sa priorité est reconnue, il est donc nécessaire que l'Administration mette toutes les chances de son côté pour pallier une éventuelle fuite devant l'impôt.

Le recours à cette procédure a un impact important sur les libertés individuelles, en portant atteinte au principe de l'inviolabilité du domicile (art 47 de la Constitution)⁴⁴², son application doit donc être régie par des règles irréfragables et doit être abordée avec beaucoup de précautions tout en s'exerçant sous l'œil avisé de l'autorité judiciaire (art 157 de la Constitution)⁴⁴³.

La Convention européenne des droits de l'homme a conclu à la non-conformité de la procédure de saisie (art 6 §1 de la Convention), jugeant que les garanties des contribuables sont lésées par un tel dispositif⁴⁴⁴. La législation fiscale tente d'encadrer cette notion par une multitude de règles, allant du déroulement même de la saisie jusqu'à la clôture de celle-ci. En réalité le recours à ce dispositif aide à prouver la défaillance du contribuable et se justifie par les règles de droit civil (art. 636-789 du CPC). Ce droit autorise la saisie pour protéger l'intérêt des créanciers. L'Etat

441/Ch. DE LA MARDIERE, la preuve en droit fiscal, op.cit, p. 238.

442/L'article 47 de la Constitution s'énonce comme suit : « L'État garantit l'inviolabilité du domicile. Nulle perquisition ne peut avoir lieu qu'en vertu de la loi et dans le respect de celle-ci. La perquisition ne peut intervenir que sur ordre écrit émanant de l'autorité judiciaire compétente ».

443/L'article 157 dit : « Le pouvoir judiciaire protège la société et les libertés. Il garantit, à tous et à chacun, la sauvegarde de leurs droits fondamentaux ».

En droit Tunisien, le législateur fiscal n'a pas placé le droit de visite sous l'autorité du juge, malgré son atteinte aux libertés individuelles. F. KAMOUN, La preuve en droit fiscal , op. cit, p. 78.

444/ CEDH 21/02/2008, req. 18497, Ravon et al.c/ France, DF,2008, 12, comm. 228, note Ravon et Louit : J-J.BIENVENU et Th. LAMBERT, Droit fiscal , op. cit, p. 155.

acquérant cette qualité, admet la saisie en droit fiscal, bien qu'elle soit plus au moins différente de celle appliquée en droit pénal (perquisition art 44 du CPP). Celle-ci peut s'effectuer chez un tiers susceptible de détenir des pièces et objets ayant rapport avec les faits incriminés (art 45 du CCP)

Au regard de la rigueur de cette procédure et pour pallier d'éventuels excès de la part de l'Administration fiscale, le pouvoir juridictionnel doit sans cesse veiller au respect des normes d'application de la saisie. C'est le juge qui l'ordonne (art 34-35 du CPF)⁴⁴⁵. Un procès-verbal est dressé à la fin de chaque mesure et un contrôle est systématiquement effectué afin de s'assurer de l'identité des personnes présentes pendant la saisie (art 38 du CPF).

L'implication du droit de saisie dans le processus de production de la preuve nous paraît plus qu'évidente étant donné qu'il est la garantie de l'acquisition de façon légale d'une pièce ou d'un document. Nous sommes alors devant une présomption de licéité⁴⁴⁶, dont les conséquences sont :

1-La domination du droit pénal dans la procédure de saisie, l'inspiration du législateur fiscal quant au droit de saisie, se rapproche considérablement de la perquisition connue en droit pénal.

Son ordonnancement par un juge (art 44 du CPP), la nécessité de faire appel à des témoins dans le cas d'absence du contribuable sur les lieux de saisie (art 37 du CPF, art 45 du CPP). La désignation de l'heure de visite est liée au droit pénal et s'en inspire, il est alors convenu que la saisie commence à 6 heures du matin et se termine avant 20 heures (art 37 du CPF-47 du CPP).

2- Le rôle du juge est à notre sens très formel dans la mesure où ce dernier ne pourrait évaluer correctement les motivations de l'Administration fiscale en raison de son manque de connaissances fiscales. Il est d'ailleurs fréquent que le juge reprenne les écrits de l'Administration fiscale avec les mêmes fautes d'orthographe⁴⁴⁷ ; à ce stade nous nous interrogeons sur la légitimité et la capacité des personnes convoquées à juger de la réelle valeur de ces documents. De plus nous ne retrouvons aucun texte relatif à de la durée de réponse de ce dernier.

445/ Tout comme la saisie conservatrice connue en droit civil : art 649 du CPCA ou fiscale : art 20 quater du CPF

446/CC français n° 83-164 DC du 29 déc. 1983 JCP, 1984, II, 20160, note MM. DRAGO et DECOCQ ; AJDA, 1984, 97, note Philip : J-J. BIENVENU –Th. LAMBERT, Droit fiscal , op. cit p. 177.

447/J. LAMARQUE, O.NEGRIN et L.AYRAULT, Droit fiscal général, op. cit, p. 1216 : Cf. Code de procédure fiscale, Dalloz,2011, annot.J. Lamarque ss art. L16B et L.38.

La lecture des articles relatifs à la saisie ne démontre nullement la valeur juridique de l'ordonnance du juge alors qu'en droit français le législateur fiscal reconnaît sa force exécutoire au seul vu de la minute (art 116 b du LPF)⁴⁴⁸.

3 - Le contribuable peut-il contester les documents présentés au juge pour justifier la saisie, sans passer par un contentieux purement fiscal? Tout d'abord il faut admettre que nous sommes devant un juge judiciaire et non pénal ou administratif car il y a là, une présomption de fraude et les faits tendent à être prouvés. Le juge civil est le garant du respect des libertés individuelles⁴⁴⁹. Bien que dans la pratique, le contribuable cherche à se disculper par la levée d'un recours devant une juridiction supérieure, le législateur fiscal ne traite pas cette hypothèse.

Devant pareil silence, on se réfère en principe au droit commun qui admet, dans l'article 717 du CPCA, de présenter un recours devant le juge du référé. Ce dernier doit se prononcer durant les 15 jours. Le contribuable doit supporter la charge de la preuve, vu la présomption de fraude qui pèse sur lui et de la présomption d'exactitude dont jouit l'ordonnance de saisie du juge⁴⁵⁰.

A notre sens, cette démarche prête à confusion ; en premier lieu nous observons un rapprochement évident de la procédure pénale, ensuite nous devons nous référer à un juge judiciaire car c'est le seul domaine dans lequel le législateur s'est plus ou moins prononcé. Enfin l'article 800 du CPCA attribue la compétence juridictionnelle au juge administratif par le fait de la présence de l'Administration fiscale ; c'est donc lui qui doit ordonner la saisie et c'est devant le Conseil d'Etat qu'un appel doit être introduit, bien que devant une telle mesure les juridictions civiles semblent paraître plus adaptées. Face à cette confusion il nous semble utile de compléter ou réécrire l'article 35 du CPF.

448/ En droit tunisien le législateur fiscal exclu toute intervention du juge dans cette phase, à l'encontre du livre de procédure fiscale français qui insiste sur l'obligation qu'a le juge de motiver son ordonnance de saisie (art 116b du LPF).

449/ La nature du juge exerçant ce droit, est une déduction faite de la confrontation des autres branches du droit, alors qu'en droit fiscal Français l'article L 16 b, dit : « *II.-Chaque visite doit être autorisée par une ordonnance du juge des libertés et de la détention du tribunal de grande instance dans le ressort duquel sont situés les lieux à visiter.* »

450/ Le livre de procédure fiscale Français reconnaît au sein de l'article L16b, la possibilité de faire appel de l'ordonnance du juge devant le premier président de la cour d'appel sans l'obligation de s'adresser à un avocat : « *Suivant les règles prévues par le code de procédure civile, cet appel doit être exclusivement formé par déclaration remise ou adressée, par pli recommandé ou, à compter du 1er janvier 2009, par voie électronique, au greffe de la cour dans un délai de quinze jours. Ce délai court à compter soit de la remise, soit de la réception, soit de la signification de l'ordonnance. Cet appel n'est pas suspensif.*

Le greffe du tribunal de grande instance transmet sans délai le dossier de l'affaire au greffe de la cour d'appel où les parties peuvent le consulter. L'ordonnance du premier président de la cour d'appel est susceptible d'un pourvoi en cassation, selon les règles prévues par le code de procédure civile. Le délai du pourvoi en cassation est de quinze jours ».

4- Comme précédemment indiqué, la procédure de saisie doit être motivée par l'Administration fiscale et appuyée de divers documents. La source de ces éléments, leur légalité et la façon dont ils ont été acquis doivent apparaître. A titre d'exemple, pouvons-nous nous appuyer, pour exercer un droit de visite, sur des pièces fournies par d'anciens salariés de l'entreprise ou par l'ex-femme du dirigeant de cette société ?

5 - Le « *pseudo* » contrôle du juge pourrait révéler l'excès de zèle de l'Administration fiscale : le manque de connaissances du contribuable et du juge laisse le champ libre au fisc d'effectuer son droit de visite et de saisie en toute tranquillité.

Notons ici qu'en droit fiscal français, l'article L16b admet la possibilité de faire appel à un conseiller de son choix alors que le législateur algérien accentue le caractère culpabilisant du contribuable en faisant intervenir un juge d'instruction, ce dernier désignera un officier de la police judiciaire et donnera toutes les instructions aux agents qui participent à cette opération (art 35 du CPF)⁴⁵¹.

6 - Malgré le silence législatif, il est logique que l'annulation du droit de saisie par l'ordonnance du juge a pour effet de réfuter les pièces en question comme éléments de preuve, bien qu'elles soient fondés, légales et gardiennes d'une valeur probante.

7- Le droit d'enquête peut-il à lui seul justifier la saisie de documents chez l'avocat du contribuable ou chez son comptable ? A notre sens non, c'est plutôt une exagération de la part du fisc d'aller chercher des documents chez les collaborateurs du présumé fraudeur. Même si le besoin de l'impôt motive cette procédure, elle ne doit pas être répandue, en outre elle doit garantir le respect du secret professionnel (art 45 CPP)⁴⁵².

8- Deux autres points méritent d'être soulevés : le premier est la saisie de la comptabilité informatique, qui n'a pas encore été évoquée par le législateur algérien, contrairement au français qui dans son article 116 b du LPF⁴⁵³ avait déjà admis cette éventualité.

Le second est la restitution des documents saisis par le contribuable. La démarche suivie ainsi que la durée ne sont pas encore précisées⁴⁵⁴. Alors qu'en droit pénal, la partie intéressée par l'objet saisi peut en demander la restitution au juge d'instruction (art 86 du CPP).

451/ Alors qu'en droit Français la désignation de l'agent de police judiciaire est faite par le même juge ordonnant la saisie.

452/Ch. DE LA MARDIERE, La preuve en droit fiscal, op.cit, p. 239.

453/L'article L16 b s'énonce comme suit : « *IV bis.- Lorsque l'occupant des lieux ou son représentant fait obstacle à l'accès aux pièces ou documents présents sur un support informatique, à leur lecture ou à leur saisie, mention en est portée au procès-verbal.* »

Paragraphe 2 : La promptitude des parties à l'administration de la preuve en droit fiscal

Le juge ne doit jamais se référer à la connaissance personnelle qu'il aurait acquise des faits et actes sur lesquels il était ou est amené à s'exprimer, il ne doit se prononcer, que d'après les preuves juridiques présentes devant lui⁴⁵⁵. Ces preuves sont assez nombreuses. Le droit civil en évoque cinq modes différents (art 323-350 du CC) : la preuve écrite (acte authentique sous-seing-privé) par témoin, les présomptions, l'aveu et le serment. Mais ayant préalablement limité notre champ d'étude aux parties du litige (Administration et contribuable) excluant pour l'instant l'intervention d'un tiers dans le litige, nous n'en garderons donc que trois puisque les présomptions ont déjà fait l'objet d'une étude⁴⁵⁶.

Devant le silence du législateur, les règles de droit commun priment, nous essayerons en conséquence de les appliquer au contentieux fiscal en tenant compte de la volonté du contribuable qui, bien souvent, est affectée par les droits reconnus à l'Administration fiscale, dont le droit de contrôle et les autres droits qui en découlent.

A- La preuve écrite admise en matière fiscale

Il faut entendre par acquisition spontanée, un échange de preuve motivé par l'ambition de remporter la conviction du juge, ou de la partie adverse. En raison de la prédominance de l'écrit dans le droit en général et le droit administratif de façon plus particulière, l'écrit évolue aussi bien dans le domaine des faits juridiques que dans celui des actes, la preuve écrite prend une place non négligeable devant le tribunal administratif. Il en découle qu'elle prend diverses formes, telles que l'acte authentique, l'acte sous seing privé, les actes publics, et les procès-verbaux. Nous tenterons par ce qui suit d'appliquer toutes ces notions au contentieux fiscal, afin d'en ressortir un particularisme.

454/ En France sauf poursuite pénale la durée de restitution est de 6 mois (art L16b).

455/ M. LYNËYER, De la preuve écrite En matière commerciale, Thèse Poitiers, 1898, p. 1.

456/ Voir la page 40 de cette thèse.

1-L'acte sous-seing-privé, précurseur de l'écrit

Défini à l'article 327 du CC⁴⁵⁷, l'acte sous-seing-privé est un acte établi sans l'intervention d'officiers publics, et sous la seule signature des parties. En réalité, les deux composants de cet acte se trouvent dans son appellation, c'est-à-dire rédigé, sous la signature de personnes privées, à l'opposé de l'acte authentique conclu en présence d'un officier public.

L'acte sous-seing-privé tient donc sa force probante de la signature des parties⁴⁵⁸, qui par l'article 327 du CC peut prendre deux formes, soit une signature manuscrite, soit une empreinte digitale, quel que soit le matériel utilisé, encre ou crayon⁴⁵⁹.

Il est caractérisé par peu de formalisme, mais il doit obligatoirement et sous peine de nullité pouvoir permettre l'identification de la personne dont émane l'acte, mais aussi l'expression de sa volonté, et ne fait foi des tiers, qu'à partir du moment où il acquiert date certaine⁴⁶⁰. L'original de l'acte sous-seing-privé est quant à lui nécessaire car l'acte conclu doit en principe engendrer des effets juridiques, ce qui suppose qu'il soit rédigé en original⁴⁶¹.

La contestation de l'acte comme preuve probante ne peut se faire que par la mise en place d'une procédure de vérification de l'écriture prévue aux articles 164 et 175 du CPCA, cette dernière permet la vérification du signataire de l'acte. Ce dernier acquiert depuis la loi n°05-10 du 02/06/2005, la forme électronique. Il est donc permis d'introduire une signature électronique au sein de l'acte sous-seing-privé, la forme manuscrite n'est donc plus obligatoire, ce qui facilite les échanges, surtout pour les actes qui contiennent des conventions synallagmatiques⁴⁶².

L'application de l'acte sous-seing-privé en droit fiscal est inévitable, à partir du moment où, pour fixer le fait générateur de l'impôt, il faut passer par l'identification de la personne susceptible de

457/ L'article 327 du CC dit : « *L'acte sous-seing privé est réputé émaner de la personne à qui sont attribuées l'écriture, la signature ou l'empreinte digitale y opposées, à moins de désaveu formel de sa part, les héritiers ou les ayants causés de cette personne ne sont pas tenus de faire ce désaveu et peuvent se contenter de déclarer sus serment qu'ils ne savent pas que l'écriture, la signature ou l'empreinte digitale appartiennent à leur hauteur* ».

458/ ميدي أحمد، الكتابة الرسمية كدليل إثبات - في القانون المدني الجزائري- دار هومه، 2005، ص 51

459/ « *Aucun principe ni aucun texte ne prohibe l'usage du crayon dans la rédaction d'un acte sous-seing-privé* », Co, 8/10/1996, D.1997, jur., p. 504, note A.Fauchon : Ch. ALBIGES, Introduction au droit, op.cit, p.261.

460/L'expression « *Lu et approuvé* », n'est nullement exigée par la loi, elle n'a donc aucune incidence juridique sur la valeur de l'acte (article 328 du CC).

461/Le code civil Français, indique dans l'article 1325,al 1 : « *Les actes sous seing privé qui contiennent des conventions synallagmatiques ne sont valables qu'autant qu'ils ont été faits en autant d'originaux qu'il y a de parties ayant un intérêt distinct* », Voir également l'article 57et 381 du CP.

462/ En droit commercial, l'acte sous-seing-privé consentit le nantissement (art 152 du CComm).

supporter l'imposition, ainsi l'acte sous-seing-privé se concrétise tout particulièrement dans le droit d'enregistrement qui, dans l'article 42, permet la présentation d'un acte sous-seing-privé pour justifier une dette.

Le législateur fiscal oblige les personnes ayant souscrit un tel acte à l'enregistrement dans un délai bien déterminé (art 130 du CE et 74 du CT) ; il est d'ailleurs indiqué que si ce dernier a été rédigé dans une langue autre que la langue nationale⁴⁶³, il doit être accompagné d'une traduction. Cette règle s'applique aussi pour les actes rédigés en langue nationale et signés dans une langue étrangère, la traduction de la signature par un traducteur agréé est aussi exigée (art 131 du CE).

2- L'acte public

« Faire une preuve, c'est démontrer la vérité, c'est-à-dire établir la concordance entre un fait réel et l'idée que l'esprit s'en représente »⁴⁶⁴. Par cette définition, l'acte public s'inscrit parfaitement comme moyen de preuve⁴⁶⁵, car il est l'acte auquel concourent les fonctionnaires ou officiers publics ayant compétence et juridiction. L'acte public est doté d'une force irréfragable puisqu'il émane d'une autorité publique. A l'instar des arrêts du Conseil d'Etat, le jugement des tribunaux, l'acte administratif ou notarié, l'acte de l'Etat civil.

Ainsi, l'acte que conclut le notaire fait foi entre les parties, puisque cet officier public (mandaté par l'autorité publique), est chargé d'instrumenter les actes pour lesquels la loi prescrit la forme authentique (art 3 de la loi n°06-02)⁴⁶⁶. De cette relation résulte un acte authentique qui bénéficie d'une valeur probante particulière car il « fait preuve jusqu'à inscription de faux »⁴⁶⁷.

D'un autre côté, toute Administration rédige des actes juridiques dans le but de transcrire des constatations, des déclarations ou une situation donnée ; cet acte est nommé procès-verbal. Ce dernier est utilisé par l'Administration fiscale tout au long de sa relation avec le contribuable ; il

463/Arrêt du Conseil d'Etat n° 047881 du 15/10/2009, 2e chambre, non publié.

464/M. Lois MEIGNAN, De la preuve écrite, Thèse RENNES, 1857, p. 12.

465/ « Observons que le mot « acte » n'est pas pris ici dans le même sens que pour l'acte juridique : il désigne le support servant au constat d'une manifestation de volonté, alors que l'acte juridique correspond à la manifestation de volonté elle-même, à sa substance », J-L. AUBERT et E. SAVAUX, op .cit, p.238.

466/Loi n° 06-02 du 20/02/2006, portant organisation de la profession de ¬aire, JO n° 14.

467/ M. Lois MEIGNAN, De la preuve écrite, op.cit, p. 181.

est un élément fondamental de la preuve fiscale, puisqu'il est la démonstration de l'échange existant entre les parties.

a- L'acte authentique

L'article 324 du CC définit l'acte authentique en ces termes : « *est celui dans lequel un fonctionnaire, un officier public ou une personne chargée d'un service public constate, dans les formes légales et dans les limites de son pouvoir et de sa compétence, des faits qui ont eu lieu en sa présence ou des déclarations, à lui, faites par les intéressés* ».

En réalité, l'usage de cet acte comme moyen de preuve dépend en grande partie de la place qu'attribue la loi à cet acte ; et comme le recours aux notaires est obligatoire pour un certain nombre d'actes dont la loi exige, sous peine de nullité, l'intervention de cet agent public confère la forme authentique aux actes aussi variés soient-ils. C'est le cas notamment, de l'acte portant mutation d'immeuble ou de droits (art 324 bis 1 du CC)⁴⁶⁸.

Mais la valeur de l'acte authentique en qualité de preuve est grande puisqu'il est dit dans l'article 324 bis 5 : « *l'acte authentique fait foi de ses énonciations jusqu'à inscription en faux, il est exécutoire sur toute l'étendue du territoire national* »⁴⁶⁹. Cela revient à dire que remettre en cause l'authenticité d'un acte par la procédure de l'inscription en faux est dangereuse pour le demandeur, car s'il ne parvient pas à prouver ses allégations, il devra verser des dommages (art 324 bis 6 al 2 et 124 du CC) .

La force probante de ces actes dépend donc de leur authenticité, cette condition majeure est nécessaire à l'établissement de la preuve⁴⁷⁰. En application de cette norme au droit fiscal, l'acte authentique apparaît comme un fondement de l'imposition, car comment imposer un vendeur de fonds de commerce sans que l'acte de vente ne soit authentique ? (art 96 du Code de Commerce). Cette forme authentique est aussi exigée dans le domaine fiscal, pour les dettes déductibles qui peuvent être écartées par l'Administration fiscale, sauf si elles sont constatées par acte

468/Voir à cet effet l'article 571 du CC (procuration), et 18-22 du Code de la Famille (preuve de l'acte du mariage) et l'article 49 de l'ordonnance n° 76-80 du 23/10/1976 portant Code maritime, JO n° 29

469/ Voir également l'article 324 bis 6 et 324 bis 7 du CC.

470/Arrêt de la cour suprême n° 103656 du 09/1/1994, chambre civile, revue judiciaire n°55 ,1997,p. 67.

voir aussi l'arrêt de la cour suprême n° 58829 du 09/07/1989, chambre commerciale et maritime, revue judiciaire n° 1, 1991,p. 80.

authentique (art 38 ter. B du CPF et l'article 42 du CE). On peut également citer l'exemple de l'article 206 du CII, qui interdit aux débitants de boissons d'en receler dans leurs maisons sans qu'il y ait bail par acte authentique pour les magasins ou autres lieux où doivent être placés les dits spiritueux.

D'un autre côté, si on se réfère à notre définition de l'acte public, la décision d'imposition constitue en soi un acte administratif et par conséquent un moyen de preuve ; il peut alors être admis qu'une décision judiciaire de faillite (art 215-388 du CCom), intervienne pour une imposition, plaçant ainsi l'Etat en créancier privilégié (art 280 du Ccom). D'un autre côté, la décision administrative d'imposition est la preuve de la créance de l'Etat sur le commerçant en faillite.

Mais le domaine dans lequel l'acte authentique influe fortement reste le droit d'enregistrement, car c'est un droit qui repose principalement sur la mutation de biens mobiliers ou immobiliers. Un acte juridique dont la forme authentique, sous peine de nullité, est exigée par la loi (art 323 du CC) : dans l'acte de vente, de succession ou de donation, l'Etat impose un droit d'enregistrement, ces actes restent le fait générateur des droits perçus.

Certaines conditions de formes doivent toutefois être respectées lors de l'établissement de l'acte authentique : les actes sont en principe rédigés en original « *minute* » et gardés chez le notaire ; les copies sont remises aux parties (art 9-10-15 du CE), mais la valeur juridique de la copie reste conforme à celle de l'original à condition qu'elle ne soit pas contestée⁴⁷¹ .

Si l'original n'existait plus, la copie fait foi sous certaines conditions (art 326 du CC).

La version électronique de l'acte authentique peut également être envisagée. En France, depuis la loi du 13/03/2000 et le décret n° 2005-973 du 10/08/2005⁴⁷², l'acte authentique : « *peut être dressé sur support électronique s'il est établi et conservé dans des conditions fixées par décret en conseil d'Etat* » (art 1317, al 2).

471/ L'article 325 du CC dit : « *Lorsque l'original de l'acte authentique existe, les expéditions ou photocopies font foi dans la mesure où elles seront certifiées conformes à l'original.*

La copie est considérée comme conforme à l'original dès lors qu'elle n'est pas contestée par aucune des parties ; en cas de contestation, il y a lieu au collationnement de la copie sur l'original » .

472/Il s'agit du décret n° 2005-973 du 10/08/2005, modifiant le décret n° 71-941 du 26/11/1971 relatif aux actes établis par les notaires.

L'authenticité de l'acte est garantie par la présence du notaire auprès de toutes les parties et l'échange des informations à la constitution de cet acte s'effectue au moyen du système de transmission mentionné à l'article 16 du décret 2005-973⁴⁷³.

L'acte devient parfait lorsque le notaire appose sa signature électronique⁴⁷⁴ et ce même si les parties ne sont pas en présence l'une de l'autre, la partie la plus éloignée doit être accompagnée d'un autre notaire (art 20 du décret 2005-973)⁴⁷⁵.

En Algérie, l'instauration de ce nouveau mode n'est pas encore établie, mais il n'en demeure pas moins que les outils juridiques nécessaires à cela sont d'ores et déjà mis en place. Par la parution de la loi n°15-03, relative à la modernisation de la justice et la loi n°15-04, correspondant à la signature électronique, ainsi que l'article 323 ter du CC qui admet l'écrit électronique comme moyen de preuve, tous ces textes créent un climat propice pour accueillir cette nouvelle mesure.

b - La notion de procès-verbal

La doctrine définit le procès verbal comme étant un acte écrit, par lequel un agent dépositaire de l'autorité publique, habilité par la loi à constater les infractions, à rassembler les preuves de celle-ci, et rend compte des diligences qu'il a réalisées pour l'accomplissement de sa mission⁴⁷⁶.

Le procès-verbal est aussi un : « *document écrit établi par une autorité compétente ou un organe qualifié, après un accord, un désaccord, un fait délictueux, une délibération, afin d'en constater l'existence ou la tenue et d'en conserver la trace* »⁴⁷⁷.

Nous sommes là, confrontés à un procès-verbal ayant par son contenu trait à la constatation de preuve objective et non à des procès-verbaux qui découlent de l'aveu qui n'a comme valeur que

463/ L'article 16 du décret 2005-973 dit : « *Le notaire qui établit un acte sur support électronique utilise un système de traitement de de transmission de l'information agréé par le Conseil supérieur du notariat et garantissant l'intégrité et la confidentialité du contenu de l'acte* ».

474/ « *Les actes sont conservés au minutier central électronique (Micen) capable de stocker des milliers d'actes authentiques sur support électronique quotidiennement et de les conserver au moins soixante-quinze ans avant de les verser aux archives départementales (situé à Venelles, près d'Aix en Provence* », B.BEIGNIER et C.BLERY, Introduction au droit, op. cit, p. 285.

475/Ch. ALBIGES, Introduction au droit ,op. cit, p. 258.

476/Encyclopédie Dalloz, 1969, actualisé 1995, rubrique procès-verbal : P. BALLANDIER, Pour une défense de la présomption d'innocence, Thèse Aix en Provence, 1996, p. 82.

477/G. Cornu, -Vocabulaire juridique, op. cit, p. 810.

pour la réalité des déclarations qu'il rapporte⁴⁷⁸. C'est ainsi que la loi a rendu obligatoire le caractère écrit des procès-verbaux et même si cela n'est pas explicitement énoncé, il n'en demeure pas moins que dans plusieurs articles, son formalisme est cité (art 503-49 du CC, 91 105-161-407-562 du CPCA ; art 18 du CPP -51 bis...etc.). Il est d'ailleurs dit à l'article 214 du CPP ce qui suit : « *tout procès-verbal ou rapport n'a de valeur probante que s'il est régulier en la forme, si son auteur a agi dans l'exercice de ses fonctions et a rapporté sur une matière de sa compétence ce qu'il a vu, entendu ou constaté personnellement* »⁴⁷⁹. Il résulte de ce texte que les procès-verbaux doivent être datés et doivent comporter le nom, la qualité de leur auteur et leur signature.

Le procès verbal jouit d'un tel pouvoir, que le législateur civil lui a attribué dans l'article 1004 du CPCA, le rôle de titre exécutoire (le procès-verbal d'accord), le code pénal, quant à lui, le reconnaît parfaitement comme un moyen de preuve de l'infraction commise (article 341).

Nonobstant du manque de définition légale, le procès-verbal jouit d'une large application dans le domaine fiscal, puisque le CPF l'a associé à l'action de l'Administration fiscale. Qui doit tout au long de la procédure dresser des procès-verbaux de constatations, sous peine de nullité, ces procès doivent être signés par l'administration, tout en invitant le contribuable à faire de même ou à mentionner son refus.

Le procès-verbal est donc établi pour constater le défaut de présentation de la comptabilité lors de la vérification de celle-ci (art 20 du CPF). Il est également présent pour observer la flagrance fiscale (art 20 quater). Il intervient aussi dans le droit d'enquête et de visite qu'effectue l'Administration fiscale (art 33 du CPF) ; il est même un outil de constat d'infraction (art 38sexies du CPF). Au vu de l'envergure et l'étendue de son champ d'action, il convient tout d'abord d'étudier sa force probante puis, par la suite, la possibilité d'une forme électronique.

478/ L'aveu est défini à l'article 341 du CC, comme suit : « *L'aveu est la reconnaissance d'un fait juridique faite en justice par la partie contre laquelle ce fait est allégué et au cours de l'instance y relative* ».

479/Il est toujours surprenant de constater la ressemblance quasi-identique avec les textes français. A cet effet l'article 429 du Code de procédure pénale Français dit : « *tout procès-verbal ou rapport n'a de valeur probante que s'il est régulier en la forme, si son auteur a agi dans l'exercice de ses fonctions et a rapporté sur une matière de sa compétence ce qu'il a vu, entendu ou constaté personnellement* ».

1-Force probante du procès-verbal en droit fiscal

Le formalisme entourant le procès-verbal agit fortement sur sa valeur juridique, il constitue l'élément principal sur lequel repose l'acceptation de ce dernier comme preuve tangible⁴⁸⁰. Il est admis que la personne habilitée à procéder à la constatation signe le procès-verbal établi⁴⁸¹. Il est aussi admis que le procès-verbal comprend obligatoirement certaines données, car le rôle essentiel des procès-verbaux est la constitution d'un mode de preuve d'un fait juridique (infractions ou autres)⁴⁸². En réalité, par leur contenu, ils permettent souvent de connaître l'existence d'un acte. En droit fiscal le procès-verbal permet l'identification des personnes assistant et participant au déroulement de la procédure de contrôle ; c'est avant tout un état descriptif dressé dans le but de garder une trace et son absence risque de poser un sérieux problème de preuve écrite⁴⁸³.

Concrètement le formalisme tient une si grande place dans l'administration de la preuve, que le législateur fiscal a pris soin d'en déterminer le contenu par l'établissement d'un modèle type (art 20 quater du CPF et art 194 Ter du CIDTA). Ceci pose la problématique de l'équité de ce procédé car en faisant partie du contentieux, l'Administration met de son côté tous les atouts, c'est elle-même qui en fixe le formalisme afin de constituer une preuve solide à l'encontre du

480 / شمس الدين عبد الأمير، الضرائب، أسسها العلمية وتطبيقاتها العملية، الطبعة الثانية، المؤسسة الجامعية للدراسات والنشر، بيروت، سنة 1987، ص 153.

انظر كذلك، بوزيدة حميد، الضريبة وانعكاساتها على الاقتصاد الجزائري، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر، 1997، ص 43.

481/ « En date du 8/02/1993, la cour d'appel de Rouen, chambre correctionnelle, avait rejeté une exception d'illégalité soulevée par le prévenu, quant à la légalité formelle d'un procès-verbal d'excès de vitesse dressé à son encontre. P... reprochait au procès-verbal de ne pas avoir été signé par le gendarme motocycliste qui, avisé de l'infraction par radio, avait intercepté son véhicule. La cour de cassation suivit l'argumentation de la cour d'appel selon laquelle le gendarme motocycliste n'avait pas à signer le procès-verbal d'excès de vitesse, car il ne participait pas personnellement à la constatation de la contravention », P. BALLANDIE, Pour une défense de la présomption d'innocence, op. cit, p.83.

482/ Arrêt du Conseil d'Etat n°001987 du 30/07/2001, in :

كوسة فضيل، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، المرجع السابق، ص 148.

483 / L'article 506 du CII s'énonce comme suit : « Les procès-verbaux énoncent la date du jour où ils sont rédigés, la nature de la contravention et en cas de saisie, la déclaration qui en a été faite au prévenu ; les noms, qualité et résidence de l'agent ou des agents verbalisant et de la personne chargée des poursuites ; l'espèce, le poids ou la mesure des objets saisis ; leur évaluation approximative ; la présence de la partie à leur description, ou la sommation qui lui a été faite d'y assister ; le nom, la qualité et l'acceptation du gardien ; le lieu de rédaction du procès-verbal et l'heure de la clôture ».

contribuable ; ce dernier est invité à contresigner, mention faite de son refus, mais ce refus ne pourrait-il pas lui porter préjudice par la suite ?

En droit civil, l'absence de procès-verbal a comme conséquence la parution d'une présomption simple. L'article 476 du CC prévoit une présomption légale qui édicte que, par défaut de procès-verbal de la chose louée, le preneur est présumé l'avoir reçu en bon état, sauf preuve contraire. Cette même présomption existe dans le sens contraire, lors de la restitution de la chose louée, le manque de procès-verbal présume que le preneur l'a reçu en bon état (art 503 du CC).

Mais l'application de cette norme au droit fiscal et plus précisément pour la flagrance fiscale, posera la difficulté de l'existence d'une dualité de présomption, car la flagrance fiscale édicte déjà une présomption de fraude, alors que le manquement à la signature pourrait accroître cette présomption de fraude.

Par ailleurs, si le contribuable devait subir des présomptions aussi simples soient-elles, il serait contraint de supporter la charge de la preuve, car la force probante d'un procès-verbal tient tant de son formalisme que la preuve contraire est difficilement productible, à cet effet, un arrêt de la Cour de cassation française rappelle : « *qu'elle peut être combattue par tous moyens de preuve* »⁴⁸⁴.

Nous relevons également un silence législatif quant à l'infraction que peuvent commettre les agents de l'Administration fiscale lors de l'établissement du procès-verbal : ces derniers pourraient abuser du pouvoir qui leur est conféré et constater des éléments inexistantes. Cette omission du législateur est aussi relevée dans le formalisme. En effet, rien n'indique dans les articles de loi que le manque d'une formalité affecterait la légalité du procès-verbal⁴⁸⁵ ; en d'autres termes, peut-on avoir une certaine tolérance dans les règles de formalisme régissant le procès-verbal ?

D'un autre côté, reconnaître au procès-verbal une valeur probante et donner à son formalisme un si grand impact sur l'administration de la preuve pose la problématique de la copie, car dans le cas d'une perte ou d'une dégradation de l'original du procès-verbal, la copie pourrait-elle être un substitut ?

484/Arrêt Cass crim France, 13/12/1993, pourvoi n° 92-85.683, Lexicas, Lamy.

485/ Un arrêt de la cour de cassation France du 27/10/1993, a rejeté un pourvoi contre l'arrêt de la cour d'appel de Paris qui l'avait condamné à 2 amendes de 220 francs chacune, le réclamant reprochait à quelques procès-verbaux de contravention de manquer de formalisme (ils ne comportaient pas le numéro d'immatriculation), Cass crim France 27/10/1993, pourvoi n° 93-80. 404, Lexicas, Lamy.

Bien que la copie du procès-verbal puisse être remise aux parties de l'instance (art 106 -131-149 du CPCA-381 du CIDTA et 508 du CII) et que le procès-verbal peut être établi en plusieurs exemplaires (art 196 de la loi organique n°05-11⁴⁸⁶ et art 48 du CE), le législateur s'est abstenu d'apporter plus de précisions sur cette question. Malgré cela l'article 664 du CPCA introduit l'obligation de présentation de l'original du procès-verbal. Cette même mesure est mentionnée à l'article 20 quater du CPF, qui contraint l'Administration fiscale à la remise au contribuable de la copie du procès-verbal et à la conservation de l'original (voir aussi l'article 38 du CPF).

Enfin, il faut souligner que la nullité du procès-verbal vaut rupture de la force probante de la preuve et par conséquent le procès verbal ne peut être présenté comme un élément de preuve à l'encontre d'aucune partie. Cette hypothèse est aussi adoptée en droit fiscal à l'article 517 du CII, qui dit : « - *En cas de nullité du procès-verbal, et si la contravention se trouve suffisamment établie par d'autres preuves ou par l'instruction, la confiscation des objets saisis n'est pas moins encourue* ».

2- Le procès-verbal électronique

Lorsque nous avons abordé la valeur de l'écrit, l'étude de son évolution s'est naturellement imposée à nous. Le développement des technologies et l'avènement d'Internet a considérablement aidé à l'évolution de l'écrit manuscrit, en considérant le procès-verbal comme un constituant de la preuve écrite, ce dernier doit être abordé sous son aspect électronique, du moins pour sa signature.

La loi 15-03 du 1/02/2015 vise à moderniser le fonctionnement de la justice⁴⁸⁷, et c'est par l'article 4 que le procès-verbal peut prendre une forme électronique, car selon ce même article, tous les actes de procédure et les actes judiciaires délivrés par les services du ministère de la justice peuvent être revêtus d'une signature électronique. Ce dernier s'intègre parfaitement dans le champ d'application de la loi n° 15-03. En outre, l'article 9 confirme cette hypothèse, et dit : « *Outre les modes prévus par le code de procédure civile et administrative et le code de procédure pénale en la matière, les notifications, la communication des actes de procédure, des*

486/Loi organique n° 05-11 du 17/07/2005, relative à l'organisation judiciaire, jo n° 51.

487/Loi n°15-03 du 1/02/ 2015, relative à la modernisation de la justice, JO n° 6.

actes judiciaires et autres documents peuvent être effectués par voie électronique ». Ceci confirme donc l'adoption de l'écrit électronique dans le procès-verbal.

B- Les conséquences de l'adoption de la preuve écrite : l'éviction du serment et de l'aveu

L'aveu est la déclaration par laquelle une personne reconnaît comme vrai un fait juridique (art 341 du CC), sa qualification de preuve dépend de son aspect volontaire et spontané⁴⁸⁸. Celui qui élabore un aveu doit avoir l'intention de reconnaître : « *comme légalement avéré le fait auquel s'applique son aveu* »⁴⁸⁹.

Sa force probante est reconnue à l'article 342 du CC et l'article 341 du CP. De ce fait, il est un moyen de preuve civile et pénale. En droit fiscal, le serment est un procédé exclu, bien qu'en droit commun l'aveu de la dette peut entraîner la reconnaissance de celle-ci, et par conséquent son exigibilité.

Le droit fiscal peut parfaitement s'inspirer de ce principe, d'autant que l'impôt est une obligation honorable selon Gaston JEZE⁴⁹⁰.

En réalité cette option est à exclure au vu de l'objectivité du droit fiscal. Celui-ci s'appuie sur des arguments matériels loin de toute subjectivité et l'aveu est en tout point une preuve qui émane d'un individu, et son admission en tant que moyen de preuve semble difficilement applicable surtout pour les personnes morales, car ceci impliquerait la responsabilité du gestionnaire et cela est d'autant plus difficile quand il s'agit d'une société par action qui est caractérisée par la complexité de son mode de direction.

En droit commun, l'une des conditions de l'acceptation de l'aveu comme moyen de preuve, est sa production sans aucune contrainte. Mais l'impôt est par définition un prélèvement contraignant,

488/ « *Pour se prévaloir de l'aveu, il faut trois conditions : 1° précis, c'est-à-dire qu'il caractérise nettement la dissimulation ou l'insuffisance sur la nature desquelles aucun doute ne puisse substituer ; 2° formel, c'est-à-dire qu'il implique d'une manière certaine la reconnaissance expresse de la nature de la fraude ou l'inexactitude d'une attestation ; 3° et fait en connaissance de cause, c'est-à-dire que l'auteur de l'aveu se rende compte de toutes les conséquences juridiques pouvant en découler* ». E. JAY, Les moyens de preuve et de recherche qui appartiennent à l'Administration de l'enregistrement pour l'exercice de son droit de contrôle, Thèse Université Paris, 1927, p. 120.

489/J. BERLAND, Essai d'une théorie générale des présomptions (envisagées comme moyen de preuve pour l'Administration de l'enregistrement), Thèse DIJON, 1901, p. 10.

490/G. JEZE, Cours élémentaire des sciences des finances et de la législation financière, Paris, 1909, p. 692.

l'avouer serait contraire à l'idée qu'on se fasse du prélèvement, les prérogatives de l'Administration fiscale et la rigueur de la procédure d'imposition ne laissant aucune place à la spontanéité des contribuables.

Le silence d'un contribuable ne peut en aucun cas être assimilé à un aveu, en ce sens, une jurisprudence française dit : « *Spécialement l'aveu n'est pas caractérisé par le silence que le vendeur a gardé, en dehors de toute injonction, dans un procès en justice de paix avec un agent d'affaires, en ne réfutant pas les déclarations de son adversaire prétendant qu'une vente de la même propriété dont il avait été chargé avait été conclue moyennant le prix de 28000 francs, que le prix de la vente litigieuse était plus élevé et, ainsi, supérieur à celui de 20000 francs porté dans l'acte* »⁴⁹¹.

Le serment est quant à lui un acte par lequel celui qui jure, prend Dieu à témoin de la vérité d'un fait (art 343-350 du CC)⁴⁹², il est aussi « *un acte tout à la fois civil et religieux, par lequel celui qui jure prend Dieu à témoin de la vérité d'un fait ou de la sincérité d'une promesse et l'invoque comme vengeur du parjure* »⁴⁹³.

Admis en droit civil comme moyen de preuve légale, sa force probante a relativement décliné ; en effet, il consiste plus à conforter la justesse de l'accusation qu'à établir la réalité des faits.

En droit fiscal, il reste rarement utilisé car on ne saurait trop le dire, le contentieux fiscal repose sur une notion objective de preuve, et toute subjectivité est à écarter ; seuls les documents comptables ou tout autre justificatif comptent pour la détermination de l'impôt. Cet argument ne saura à lui seul exclure complètement l'usage du serment dans le contentieux fiscal, deux articles peuvent aller à l'encontre de ce principe :

1 - L'article 57 du CE, dans lequel l'héritier prête serment lors de l'inventaire établi pour la perception des droits de mutation par décès.

2 - En l'absence d'un texte fiscal, interdisant l'usage du serment comme moyen de preuve, l'article 38 ter D peut être interprété comme une incitation à l'utilisation de ce dernier : « *L'inexactitude des déclarations ou attestations de dettes peut être établie par tous les modes de preuve admis en matière d'enregistrement* ». Plusieurs articles viennent consolider cette

491/ Revue de l'enregistrement n° 8152 de 1925, : E. JAY, op. cit, p. 122.

492/Voir aussi l'article 240 du CP.

493/AUBRY et RAU, Cours de droit civil français ,VIII, Imprimerie et librairie générale de jurisprudence, Paris, 1897-1922 , § 752.

hypothèse : c'est notamment le cas de l'article 38 quater G du CPF, 113 §2 et 353-12 du CE⁴⁹⁴.

De là, on constate une réelle brèche juridique qui consent à l'emploi modéré du serment comme moyen de preuve (ou même l'aveu)⁴⁹⁵.

En conclusion, on retiendra que le législateur fiscal a favorisé l'usage de l'écrit. Le droit fiscal se doit d'être prévoyant, une caractéristique abordée par M. BERTHE qui commente ce concept et écrit : « *L'époque du paiement, le mode de paiement, la somme à payer doivent être déterminés avec soin et d'une manière intelligible pour le contribuable et pour tout le monde. Lorsqu'il en est autrement, toute personne sujette à l'impôt se trouve plus ou moins soumise au pouvoir du collecteur qui peut aggraver la charge du contribuable pour lequel il est mal disposé ou extorquer par la crainte de cette aggravation* »⁴⁹⁶.

Section 2 : Par les tiers : L'Amirecurrie

La preuve nécessite la justification des prétentions et le rétablissement de la vérité, ainsi la qualification d'un acte ou d'un fait consiste à le rattacher à une catégorie juridique. Ceci favorise l'optimisation de l'exactitude des allégations des parties.

La différence principale entre preuve scientifique et judiciaire reste la volonté d'emporter la conviction du juge⁴⁹⁷. Ce dernier joue un rôle non négligeable dans le procès inquisitoire puisque son intervention est requise pour la recherche de la preuve.

Cette action s'appuie essentiellement sur une liberté reconnue qui lui permet d'user de tous les moyens afin d'arriver ou du moins se rapprocher le plus possible de la vérité. Pour ce faire, le

494/ L'article 112 du TCA qui dit : « *Les infractions aux dispositions relatives à la taxe sur la valeur ajoutée peuvent être établies par tous les modes de preuve de droit commun ou constatées au moyen de procès-verbaux* », voir également l'article 149 du TCA.

495/ Relevons ici que le législateur fiscal tunisien exclut explicitement l'usage du serment comme mode de preuve en contentieux fiscal. A cet effet, l'article 64 du code des droits et procédures fiscaux dit : « *les moyens de preuve prévus par les numéros 3 et 5 de l'article 427 du code des obligations et des contrats ne peuvent être admis par le tribunal pour prouver les allégations des parties relatives à l'affaire* ».

كمال العياري، إجراءات التقاضي والتنفيذ في المادة الجبائية، طبعة ثانية، مجمع الأطرش للكتاب المختص، تونس، 2009، ص 199.
انظر كذلك قرار المحكمة الإدارية التونسية، العدد 835، بتاريخ 30/04/1987، والذي ينص على ما يلي : "بخصوص استعمال اليمين كوسيلة إثبات في المادة الجبائية فإنه لا بد من الإشارة إلى أن النصوص المتعلقة بهذه المادة لم تتعرض إلى هذه المسألة غير أنه يتضح من أحكام هذه النصوص... أن وسائل الإثبات يجب أن تكون كتابية ولم تتعرض إلى إمكانية استعمال اليمين لاسيما وأن ما تضمنته تلك الأحكام جاء على سبيل الحصر..."، ورد ذكر هذا القرار وحيثياته في محاضرة سفيان البرجي، "معضلة الإثبات في نزاعات التو ضيف الإجباري"، ملتقى القاضي الجبائي، يومي 03 و 04 جانفي 2002، الجمعية التونسية للقانون الجبائي، ص 6.

496/La grande Encyclopédie, volume 20, V° Impôt, p.606.

497/J-L. BERGEL, Théorie générale du droit, op. cit, p. 313.

recours à des tiers est plus que nécessaire, ils permettent une collecte massive des éléments de la preuve. L'Administration de cette dernière se voit donc enrichie par la participation volontaire ou non des tiers.

Paragraphe 1 : Le rapport existant entre les tiers et l'administration de la preuve en droit fiscal

Les tiers proprement dits sont ceux qui n'ont aucun lien de droit avec les parties, surnommés les « tiers absolus »⁴⁹⁸ et qui n'ont en réalité nulle relation avec la décision d'imposition, du moins pas directement, mais leur impact est non négligeable.

En réalité ce terme est emprunté au vocabulaire civil et trouve son essor dans la responsabilité délictuelle. Son adoption en droit fiscal révèle un intérêt particulier pour la preuve fiscale puisque le contribuable fait partie d'une « unité économique et sociale »⁴⁹⁹ : sa collaboration avec autrui fonde un droit à la preuve très étendu. Pour pouvoir en épuiser toutes les ressources, le législateur reconnaît à l'Administration fiscale un droit très vaste : le droit de communication.

Souhaitant emprunter le même raisonnement que l'administration de la preuve par les parties, nous avons choisi d'aborder sa production par les tiers en traitant de l'influence qu'ont certains droits sur la production de la preuve. Nous tenterons ensuite de déterminer quelles sont les personnes qui ont réellement le droit d'intervenir dans le litige.

A-Signification des tiers

Il s'agit ici non pas de donner une définition détaillée à une notion très vaste et qui a certainement à elle seule fait l'objet de recherches approfondies, mais plutôt de limiter le champ d'action de ces tiers dans le contentieux fiscal et dans la preuve plus particulièrement.

Selon le dictionnaire juridique⁵⁰⁰, un tiers est constitué de toute personne étrangère à une situation juridique. En matière contractuelle, le tiers est toute personne n'ayant pas été ni partie ni représentée par un contrat (art 75-87-113 du CC)⁵⁰¹. Mais dans le domaine strictement

498/ A. BENABENT, Droit civil -les obligations-, 12e. éd., Montchrestien, 2010, p. 190.

499/ M. COTTINI, La communauté d'intérêts en droit fiscal français, thèse Aix-Marseille, 1998, p. 23.

500 /G.CORNU, Vocabulaire juridique , op. cit, p.1024.

501/ Le domaine d'application des tiers s'étend même à la responsabilité délictuelle et contractuelle (art 127-134 du CC). L'article 911 du CC qui dit : « *est réputé tiers détenteur toute personne qui, sans être tenue personnellement de*

juridictionnel cette notion est employée pour la tierce opposition, un procédé souvent utilisé devant les tribunaux civils et administratifs. Il indique la voie de recours exercée par un tiers qui a été lésé par un jugement auquel il est étranger, en d'autres termes ce recours est ouvert à toute personne qui ne fait pas partie de l'instance mais qui en subit les conséquences⁵⁰².

Ce ministère volontaire ou non a une incidence certaine car la décision de justice a une portée très large au-delà même des parties de l'instance⁵⁰³. L'intervention d'un tiers est nécessaire pour le rétablissement des droits⁵⁰⁴. Elle tend également à faire rétracter ou réformer un jugement au profit du tiers qui introduit l'opposition⁵⁰⁵.

L'autonomie de la procédure juridictionnelle administrative ne saurait interdire l'influence de la procédure civile, dès lors le tiers apparaît dans le contentieux fiscal comme un étranger au débat initial, il n'est ni l'Administration fiscale ni le contribuable. Quel est alors le réel but de son intervention ? Et comment peut-il agir sur l'administration de la preuve ?

La réponse à la question de son intrusion dans le procès fiscal paraît encore très floue. Devant pareil scénario, on pourrait imaginer une femme divorcée animée par la vengeance d'intervenir lors du débat pour dénoncer les biens financiers de son ex-mari afin que ce dernier soit imposé d'avantage : ici encore la question de la subjectivité de l'acte et la raison principale de ce dernier posent un vrai problème juridique.

L'action des tiers intervient aussi lors du calcul de l'imposition ; le contribuable soumis à l'impôt est en constante relation avec les « autres » et l'Administration fiscale a recours à ces tiers pour pouvoir correctement calculer et imposer l'assujetti.

On peut également justifier la présence du tiers au débat par des causes beaucoup plus objectives, en effet le juge administratif manque de connaissances fiscales alors qu'il est amené à statuer

la dette garantie, acquiert par un mode quelconque, la propriété de l'immeuble hypothéqué ou un autre droit réel susceptible d'hypothèque ».

502/J-L. AUBERT et E. SAVAUX, Introduction au droit, op. cit, p. 136.

503/ Ce concept est aussi connu en droit commercial (les effets du commerce). Exemple : les associés d'une société commerciale fondent des relations avec l'extérieur, la notion de tiers prend tout son essor, les articles 545, 555 et 563 bis 7 en témoignent.

Dans ce sens, le législateur tunisien considère le contrôle de la comptabilité est une mission d'intérêt général et qui dépasse le profil de la société et des associés.

أحمد الورفلي، دراسات في قانون الجباية، الجزء الثاني، منشورات مجمع الأطرش لتوزيع الكتاب المختص، تونس 2007، ص. 156.

504/R. BERNARD-MENORET, Fiches de procédures civiles, 3e .éd., Ellipses, 2014, p. 245.

505/G. COUCHEZ et X LAGARDE, Procédure civile, 16eme édition, Sirey, 2011, p. 497.

dans le contentieux qui oppose l'Administration fiscale au contribuable. Cette carence technique est vite rattrapée par la désignation d'un expert (art 86 d CPF)⁵⁰⁶.

En outre, l'un des moyens de preuve admis par le droit civil est la preuve testimoniale. Son adoption par le droit fiscal s'inscrit parfaitement dans la notion de tiers puisque le témoignage passe d'abord par l'attestation d'autrui d'un fait juridique ; à cet effet on pourrait prendre le cas du comptable ayant retardé le délai de dépôt de déclaration, une action qui peut engendrer la taxation d'office du contribuable.

Les tiers peuvent également intervenir dans la production de la preuve par les héritiers du contribuable : si ce dernier venait à décéder son imposition devrait quand même être versée, cette hypothèse est admise par l'article 107 du CPF.

Enfin, la question des tiers intervient lorsque l'Administration fiscale, lors de l'exercice de son droit de visite, saisit des documents considérés initialement comme moyens de preuve de l'imposition du contribuable mais qui s'avèrent par la suite des pièces relatives à un autre contribuable. La question de leur usage pose, sur le plan juridique, la difficulté de l'initiative d'un contrôle sur la base d'un autre.

1- La justification juridico-fiscale de la notion de tiers

La présence massive de la conception de tiers dans la preuve fiscale se conforte par la présence de plusieurs articles venant appuyer et soutenir cette preuve qui s'étend au-delà des parties du contentieux, c'est pourquoi nous citons :

a- L'article 33 du CPF qui étend le droit d'enquête au tiers travaillant pour leur compte. Il élargit non seulement le champ d'application de ce droit au lieu de travail et de domicile du redevable de la TVA, mais il l'étend également au tiers travaillant dans les lieux où sont fabriquées, transformées et stockées les marchandises. Cet article a non seulement accordé des prérogatives « extrêmes » au fisc, il a aussi impliqué les tiers qui n'ont visiblement rien à voir avec

506/ " لا يلزم إدلاء الملزم بأسانيده صحبة المقال الافتتاحي لإثبات ما يدعيه، بل إن هذه الأسانيد إن وجدت تقدم إلى الخبير لا إلى المحكمة التي عليها تقدير الخبرة"، عبد الرحمان أبليل، "خصوصيات الخبرة في المادة الجبائية"، الندوة الوطنية حول موضوع: الإشكالات القانونية والعملية في المجال الضريبي، دفاتر المجلس الأعلى، عدد 16، 2011، ص 112.

l'imposition si ce n'est que de se retrouver dans le même lieu que la marchandise soumise à la TVA.

Ceci révèle un recours inconditionné à la preuve et entraîne l'hypothèse que ces tiers sont involontairement mêlés à l'administration de la preuve, et exclut donc toute condition subjective préalable dans le choix des tiers.

b- La taxation d'office, citée à l'article 44 du CPF, implique également les tiers dans l'administration de la preuve car cette délicate procédure s'applique si le contrôle ne peut s'exercer du fait des tiers. Ces derniers sont donc (de ce point de vue) responsables de l'incapacité du fisc à exercer son droit.

Le contribuable est donc sanctionné par la faute d'autrui : ceci nous rappelle incontestablement une notion purement civile qui n'est autre que la responsabilité sur le fait d'autrui (art 134 du CC).

c- L'article 53 quant à lui reconnaît au tiers la possibilité de souscrire la déclaration du contribuable, ce qui revient à dire que non seulement le contribuable n'est pas obligé de la souscrire lui-même mais qu'il engage sa responsabilité lors de l'établissement de celle-ci. En réalité la question qui nous intéresse est de savoir si le législateur fiscal a limité la liste des personnes qui pouvaient intervenir dans la déclaration du contribuable.

La lecture des articles fiscaux n'indique aucune restriction concernant les tiers intervenant dans la déclaration mais de manière générale c'est le redevable qui est chargé de l'accomplissement de cette opération (art 18 -99-136 du CIDTA). Le législateur doit associer les deux qualités de contribuable et de déclarant. Seulement quelques exceptions gagnent à être soulevées :

Tout d'abord l'article 27 du CPF indique que si la déclaration d'enlèvement n'est pas faite par l'expéditeur, elle doit quand même être confirmée par lui. De même que l'article 75-5 du CIDTA permet aux héritiers dans le cas où l'employeur décède de compléter la déclaration des traitements et salaires⁵⁰⁷.

L'article 372 implique explicitement les personnes mandatées (art 38 quater C), ou les représentants du contribuable lors du recouvrement ; dans ce cas il serait alors possible d'admettre une procuration pour déclarer.

507/ A ce sujet voir l'article 133-2 du CIDTA.

D'un autre côté le droit fiscal reconnaît au contribuable le droit de se faire assister par un conseiller de son choix (art 20 du CPF), à cet effet l'article 320 du CIDTA admet également la possibilité de recourir à un conseiller pour répondre à la proposition de rehaussement. On pourrait donc consentir à l'usage de la procuration dans le domaine fiscal (art 571 du CC).

d- Le cas fortuit, connu en droit civil, est une notion qui peut susciter l'intervention d'un tiers. Il est d'ailleurs reconnu à l'article 127 du CC que la responsabilité des tiers doit être prouvée pour éviter le dédommagement. Sur le plan pratique, l'application de cette notion en droit fiscal, est très probable car le contribuable peut, lors de l'administration de la preuve, mêler son comptable ou toute autre personne susceptible d'avoir participé au retard de déclaration, un retard qui risque de le pénaliser (art 163-1 du CIDTA).

2 - La consécration des tiers dans la preuve fiscale

Les quelques exemples que nous avons développés précédemment ne sont donnés qu'à titre indicatif et ne sauraient en rien être exhaustifs ; ils sont tout de même démonstratifs de la contribution des tiers au contentieux fiscal, et par conséquent à la preuve. Mais les articles 58 et 59 du CPF concrétisent cet apport sous le titre IV « *le droit de communication* » ; ce dernier approuve un passage obligatoire par les tiers pour la production de la preuve des droits d'enregistrement⁵⁰⁸.

L'article 59 autorise le fisc à étendre ses prérogatives à des personnes formant autour du contribuable un cercle de collaboration, tel que les banques ainsi que tout fonctionnaire public chargé de la rédaction des actes. Dans un même raisonnement, l'article 58 du CPF fait intervenir des intermédiaires agissant lors d'une opération d'achat ou de vente. Ceci implique que pour la perception des droits, le fisc étend une relation connue préalablement pour sa dualité (Administration-contribuable) à une personne étrangère (art 351 du CC).

508/ L'article 59 du CPF dit : « *Les pouvoirs appartenant aux agents de l'enregistrement, par application de la législation en vigueur, à l'égard des sociétés par actions, peuvent être exercés à l'égard de toutes personnes physiques ou morales dont la profession consiste dans le commerce de banque ou se rattache à ce commerce, en vue du contrôle du paiement des impôts dû tant par ces derniers que par des tiers. Il en est de même à l'égard de toutes les sociétés algériennes ou étrangères, de quelque nature qu'elles soient, et de tous fonctionnaires publics chargés de la rédaction ou de la signification des actes* ».

Et bien que ce dispositif reste pour l'instant limité au droit d'enregistrement, il n'en demeure pas moins que la reconnaissance législative des tiers est évidente. Ceci se justifie certainement par l'évolution et la multiplication des échanges économiques ; le contribuable ne peut s'isoler dans un milieu où la règle juridique prédomine, et où la transaction doit laisser une trace, essentielle à la preuve.

B- Le droit de communication, un droit qui collabore à la participation des tiers dans l'administration de la preuve

Une fois n'est pas coutume, le législateur fiscal énonce à l'article 45 du CPF une définition du droit de communication: « *le droit de communication permet aux agents de l'Administration fiscale, pour l'établissement de l'assiette et le contrôle des impôts, d'avoir connaissance des documents et des renseignements prévus aux articles ci-dessous* »⁵⁰⁹.

Ce droit permet de demander et de collecter l'information pour l'établissement de l'assiette de l'impôt, il permet également d'avoir connaissance des documents nécessaires au contrôle. En contrepartie, l'Administration fiscale doit justifier le recours à ce dispositif.

La simple lecture des textes révèle l'étendue de son application ; puisqu'il se déploie aux institutions publiques, financières et autres...

Lors de l'étude de son influence sur l'administration de la preuve , une première question surgit : le recours à ce procédé est-il limité ou bien au contraire l'Administration fiscale peut-elle recourir à ce dispositif aussi souvent qu'elle le souhaite ?

Le législateur fiscal ne s'est pas réellement prononcé sur la question bien que sa définition citée à l'article 45 le sous-entende. On relève également quelques nuances, tel que l'article 46 qui limite le délai de pratique du droit de communication à la fin du trimestre précédent la vérification.

Le professeur LAMBERT dans son ouvrage « Droit fiscal » affirme l'hypothèse selon laquelle l'Administration fiscale n'est tenue d'aucune formalité ou exigence et peut exercer ce droit autant de fois qu'elle le souhaite⁵¹⁰. Un vrai processus est alors enclenché afin qu'il puisse correctement mener sa mission : cela n'est pas sans conséquence sur la production de la preuve.

509/ Voir les articles de 45 à 64 du CPF.

510/ Th. LAMBERT, Droit fiscal, Presses universitaires de France, 3e .éd., 1987, p. 146.

Ce droit ne doit nullement être confondu avec la procédure de vérification de comptabilité : le droit de communication la précède et doit impérativement cesser avant que la vérification ne commence (art 46 du CPF). En outre le destinataire n'est pas le même dans ces deux procédures, le droit de communication peut aller au-delà du contribuable alors que dans la vérification de comptabilité on s'adresse uniquement à la personne imposée⁵¹¹.

Supposons ainsi que le droit de communication puisse agir sur la production de la preuve ; il est important de traiter point par point l'influence de ce droit et ses éventuelles conséquences.

1- L'influence de ce droit sur l'administration de la preuve

Pour que l'Administration fiscale puisse correctement établir l'impôt elle peut exiger, des tiers, la transmission d'informations. Cette collecte de données est nécessaire à une imposition plus juste, plus honnête et qui se rapproche le plus possible de la base imposable du contribuable. Pour cela le fisc dispose d'un arsenal de textes de loi le protégeant contre toute contestation (on en dénombre 30) :

- Ce droit s'étend, aux personnes morales ou physiques soumises à l'impôt avec un champ d'application très étendu. L'emploi d'un tel dispositif est facilement constatable à la lecture des articles 45 à 64. Il est d'ailleurs admis de demander l'information auprès de plusieurs institutions de l'Etat telle que la sécurité sociale ou bien encore les dépositaires des registres de l'Etat civil. Cette procédure est encore plus large dans son application quand on voit la possibilité que le fisc a de s'adresser directement aux notaires et huissiers de justice⁵¹².

511/ Le Conseil d'Etat français, dans son arrêt SARL Trace, affirme que le droit de communication : « *a seulement pour objet de permettre au service pour l'établissement et le contrôle de l'assiette d'un contribuable, de demander à un tiers ou, éventuellement au contribuable lui-même, sur place ou par correspondance, de manière ponctuelle, des renseignements disponibles sans que cela nécessite d'investigations particulières, et le cas échéant, copie de certains documents existants qui se rapportent à l'activité professionnelle de la personne auprès de laquelle ce droit est exercé* », CE français, 6/10/2000, n° 208.765, SARL Trace/ Dr.fisc. 2000, n°49, com.975, conc. G. Bachelier. rjf 12/2000 ,n° 1297) : J. LAMARQUE, O. NEGRIN et L. AYRAULT, Droit fiscal général ,op. cit , p. 1214.

Voir également Th. LAMBERT, Procédures fiscales, op, cit, p 320 : concl. FOUQUET, LPA, 17/05/1989, p. 4 : « *nous...proposons d'analyser cette vérification non comme une vérification de comptabilité, mais comme une vérification faite dans les mêmes conditions et dans les mêmes garanties qu'une vérification de comptabilité* ».

512/ En droit fiscal français, le droit de communication s'est élargi par l'article L84 B du LPF, au domaine des jeux en ligne, un droit qui peut s'exercer auprès de l'autorité de régulation des jeux en ligne créé en 2010 (loi n° 2010-476 du 12/05/2010, relative à l'ouverture à la concurrence et la régulation du secteur des jeux d'argent et de hasard en ligne : Th. LAMBERT, Procédures fiscales , op, cit, p. 70).

Cette faculté de recours au droit de communication favorise en tout point l'administration de la preuve, car dans une perspective purement pragmatique, les éléments remis à l'Administration fiscale peuvent servir de preuve ; c'est sous cet angle que le rôle contributif du droit de communication apparaît.

- La conservation des documents est aussi un élément clé de la production de preuve⁵¹³. En effet, l'article 64 du CPF admet un délai de 10 ans pour la conservation des documents aussi bien fiscaux que comptables, une conservation nécessaire à l'administration de la preuve car, sans cette obligation, la tentation de détruire toute preuve de comptabilité et d'invoquer par la suite un cas de force majeure ou tout simplement une faute d'inattention, placerait l'Administration fiscale en situation inconfortable puisqu'elle serait incapable de reproduire pareille preuve. De plus, les délais de prescription connus en droit fiscal⁵¹⁴, variant selon les cas de 2 à 4 ans, et même 6 ans (art 106 du CPF) pourraient agir en défaveur de celle-ci. La conservation de ces documents permet donc à l'Administration fiscale d'acquérir des preuves si elle décide de revenir dans les délais de prescription et de contester la base imposable.

2- un droit en faveur de l'administration, conséquence : une preuve non équitable ?

Pourquoi parler d'équité ? Car tout simplement nous sommes soumis à une sanction infligée dans le cas de refus de communication, d'un autre côté cette mesure invoquée à l'article 62 du CPF, condamne toute information recueillie en dehors d'une procédure légale de communication : usage de documents et de constatations relevant d'une procédure de saisie irrégulière.

513/ « Ces documents sont de trois sortes :

1- Pour les commerçants, les agriculteurs, les professions libérales, ils correspondent à la comptabilité professionnelle (tous documents comptables, inventaire, copies de lettres, pièce de recette ...).

2- L'activité professionnelle peut pourtant donner lieu à la tenue de documents tous différents, dans le strict respect de la clientèle, les archives d'un notaire.

3- Le droit de communication s'applique enfin à des registres et documents conçus uniquement en fonction de la surveillance fiscale : pour les notaires, tous les actes et contrats qu'ils reçoivent, même ceux qui sont passés en brevet », F-P .DERUEL, La preuve en droit fiscal , op. cit, p. 425.

514/Arrêt du Conseil d'Etat n°000499 du 20/11/2000, 3e chambre, non publié.

Paragraphe 2 : L'intervention des tiers dans la preuve en droit fiscal

Bien que l'imposition soit une décision administrative individuelle, l'intervention du tiers paraît à ce stade de la recherche indispensable, elle est un moyen d'administrer la preuve et se justifie fortement par le droit de communication reconnu à l'Administration fiscale.

Mais dans la pratique fiscale, ces tiers se présentent sous différents aspects, deux hypothèses peuvent alors apparaître : une première probabilité reposant sur la subjectivité, une notion en principe bannie du champ d'application de la preuve fiscale, mais qui reste intéressante à étudier puisqu'elle mêle témoignage et dénonciation, et une seconde probabilité beaucoup plus pragmatique : l'expertise⁵¹⁵.

A – Une subjectivité qui fait défaut :

Bien loin de la preuve irrationnelle que nous connaissons dans les groupes sociaux les plus rudimentaires, la preuve judiciaire évolue vers une rationalité, mais aussi une objectivité très stricte, qui l'éloigne de tout apport subjectif.

La preuve fiscale est quant à elle plus imprégnée d'un mode de preuve qui répond aux impératifs de l'écrit que les autres modes de preuve ; elle repose essentiellement sur des documents comptables et donc sur une notion matérielle où l'intervention de l'homme n'est requise que pour assoir la conviction du juge.

Peut-on alors imaginer que le témoignage, ou même la dénonciation qui est une notion plutôt pénale puisse intervenir dans le domaine fiscal, une hypothèse minime mais bien présente comme nous essaierons de le démontrer.

1- Une invitation formelle au témoignage

Madame DALBIES, dans sa thèse, tolère l'administration de la preuve par témoignage en droit public à condition qu'elle soit sous forme d'attestations versées au dossier de la personne qui s'en

515/ مقداد كورغلي، الخبرة في المجال الإداري، مجلة مجلس الدولة، العدد الأول، 2002، ص. 45.

prévaut⁵¹⁶, mais en droit fiscal, cela paraît encore peu probable du fait du caractère rigoureux de la procédure fiscale.

Il est alors important et même logique de mêler l'écrit à ce témoignage, car il est le moteur de la preuve fiscale⁵¹⁷. Il devient alors essentiel au cours d'un contentieux administratif que le juge admette le témoignage s'il est rédigé. De là, nous pouvons aisément envisager que le contribuable recueille le témoignage de son comptable, ou de son banquier.

De même, tous les témoignages ne peuvent être admis, certains témoignages sont plus acceptables que d'autres ; quelques personnes n'ont pas l'obligation d'apporter leur témoignage (le secret professionnel). Tout comme le témoignage de la personne elle-même a beau être entendu, il est bien souvent discrédité.

Le législateur fiscal s'est abstenu d'exclure ou d'accepter certains modes de preuve, contrairement au législateur tunisien qui dans l'article 64, a écarté le témoignage⁵¹⁸ ; une exclusion à sens unique puisqu'il est parfaitement admis pour l'Administration fiscale de recourir à la collecte d'informations, mêmes verbales⁵¹⁹. Le législateur français, quant à lui, admet parfaitement le recours aux témoins, tel est notamment le cas de la preuve contraire des faits allégués au procès-verbal (art L238 du LPF).

Or, devant pareil mutisme législatif, le recours au droit commun s'impose. Selon l'article 333 du CC, et sauf dispositions légales contraires, aucune preuve testimoniale n'est admise au-delà du seuil de 100 000 DA. Aussi, si la preuve par écrit est exigée, la preuve par témoin est admise à condition qu'il existe un commencement de preuve écrite, ceci justifie donc une possible reconnaissance de cette preuve.

L'article 168 du CE admet ouvertement l'usage de la preuve testimoniale sur les ventes faites en public ou aux enchères pour le recouvrement des droits dus ; cette reconnaissance est également présente dans le droit de visite, qui adopte le témoignage comme moyen de preuve du bon exercice de ce droit (art 37 -38 du CPF).

516/ B. DALBIES, La preuve en matière fiscale, op. cit, p. 406.

517/ « *Le témoignage ou preuve testimoniale est la relation d'un tiers au litige de fait dont il a eu personnellement connaissance* », B. BEIGNIER et C. BLERY, Introduction au droit, op.cit, p. 291.

518/ L'art 64 du code des droits et procédures fiscaux tunisiens, dit : « *Les moyens de preuve prévus par les numéros 3 et 5 de l'article 427 du code des obligations et contrats ne peuvent être admis par le tribunal pour prouver les allégations des parties relatives à l'affaire* ».

519/ F. KAMOUN, La preuve en droit fiscal, op. cit, p. 96.

Le témoignage de l'intéressé est souvent écarté par le juge. Cela n'empêche pas que l'Administration fiscale se réserve le droit d'entendre les déclarations verbales des contribuables (art 19 du CPF). Si cela n'a aucune valeur juridique en tant que preuve, quelle est alors l'utilité d'un tel droit ? A moins qu'implicitement le législateur veuille l'admettre pour l'Administration fiscale et pas pour le contribuable.

2- La dénonciation

Qu'elle soit anonyme ou pas, la délation dans sa définition purement juridique « *est une déclaration écrite ou orale par laquelle une personne informe les autorités judiciaires de la commission d'un acte délictueux* »⁵²⁰. Elle doit être également « spontanée », loin de toute pression ou contrainte⁵²¹. En droit pénal, cette notion est définie implicitement à l'article 92 du CP⁵²². Ce concept est donc d'inspiration pénale.

Nous avons choisi de restreindre notre approche à la simple dénonciation et non à la dénonciation calomnieuse qui vise avant tout à nuire à autrui⁵²³. La force probante de la dénonciation comme moyen de preuve puise sa valeur dans les textes pénaux ; il est alors admis et même reconnu que soient prononcées des sanctions allégées à l'encontre des dénonciateurs (art 303 bis 9-303 bis 24 du CP). S'abstenir de dénoncer constitue une infraction punie par l'article 47 de la loi 06-01 relatives à la prévention et à la lutte contre la corruption⁵²⁴. En outre l'article 231 du CPP admet que les dénonciateurs puissent être entendus en tant que témoins, une consécration de ce mode de preuve puisqu'il passe en premier lieu par l'écrit puis, il prend la forme du témoignage.

Mais cette idée ne doit pas être exagérée car selon la jurisprudence française : « *le procès-verbal rapportant des informations fournies par une personne désirant garder l'anonymat constitue non pas un procès-verbal d'audition de témoin, entrant dans les prévisions des articles 706-57 et s.*

520/G. CORNU, Vocabulaire juridique, op.cit, p. 327.

521/ La cour de cassation française dit : « *l'ordre reçu d'un supérieur hiérarchique ne constitue pour l'auteur d'une infraction ni un fait justificatif ni une excuse lui permettant d'échapper aux conséquences de cette infraction* », E. DREYER, Droit pénal spécial, ellipses, 2e .éd., 2012, p. 224.

522/ L'article 92 du CP dit : « *Est exempt de la peine encourue celui qui, avant toute exécution ou tentative d'un crime ou d'un délit contre la sûreté de l'Etat, en donne connaissance aux autorités administratives ou judiciaires* ».

523/ « à imputer à une personne, auprès de quelqu'un qui peut en tirer des conséquences défavorables pour elle, un fait dont on connaît la fausseté », E.DREYER, Droit pénal spécial, op. cit, p 222. Voir également l'article 300 du CP.

524/ Loi n° 06-01 du 20/02/2006, relative à la prévention et à la lutte contre la corruption, JO n°14.

C.P.P. mais un procès-verbal de renseignement destiné à guider d'éventuelles investigations sans pouvoir être retenu lui-même comme un moyen de preuve »⁵²⁵.

D'un autre côté, il faut préciser que la dénonciation permet aux autorités d'agir en flagrance. Pouvons-nous alors la considérer comme un commencement de preuve ? La dénonciation n'est pas un terme exclusivement pénal, elle est appliquée également dans d'autres domaines, tels que la concurrence. Le Conseil de la concurrence peut être saisi par dénonciation à partir du moment où il se veut prêt à entendre toute personne susceptible de l'informer (art 34 de l'ordonnance n°03-03 relative à la concurrence⁵²⁶). A la lumière de ceci, attester de la « dénonciation fiscale » semblerait possible. Plusieurs scénarios peuvent être envisagés:

- Un agent de l'Administration fiscale dénonce une fraude fiscale, simplement animé par le devoir professionnel.
- L'ancien salarié d'une entreprise mécontent de son licenciement dénonce la politique financière et fiscale de la compagnie
- La dénonciation de fausses factures par un fournisseur du contribuable dans le but de ne pas être pénalisé.

A travers ces exemples, on distingue l'existence de trois idées maîtresses : l'une apparaît comme un devoir sacré, compte tenu de l'intérêt supérieur qui s'y attache ; dans la seconde, c'est la vengeance qui prime ; enfin, dans la troisième on dénonce l'autre afin d'éviter d'être impliqué. Légalement, il n'existe qu'un seul texte qui énonce la dénonciation : l'article 500 du CII, emploie les termes suivant : « *Une dénonciation anonyme ne saurait servir de base à un soupçon de fraude* », de cet article deux idées émergent:

- Le texte dévoile une reconnaissance implicite de la dénonciation comme mode de démonstration de la fraude, cela revient aussi à dire que la dénonciation qui provient d'une personne connue peut valoir un élément de preuve de la fraude, puisqu'aucun texte ne l'interdit.
- L'exclusion de la dénonciation anonyme du champ d'application fiscal

525/Crim. 9 novembre 2011,n°09-86.381/05-87.745, Rev. pénit., 2011, 885, obs.E.Vergés ; D.2012, Pan.2125, obs. J.Prade V. déjà Crim., 9 juillet 2003, D.2003,IR 2285 : J.PRADEL, Procédure pénale, Editions cujas, 17^e. édi,2013, p. 784.

Dans ce sens voir l'arrêt du Conseil d'Etat n°36694 du 05/10/1985,revue judiciaire,1990,n°2,p91, in Dj. SAYES, La jurisprudence algérienne en matière commerciale et maritime, op.cit,p.248 :

"من المقرر قانوناً أن شهادة شهود لا تكفي لإثبات تسديد مبالغ الإيجار في نهاية كل شهر بانتظام ، ومن ثم النعي على القرار المطعون فيه بالخطأ في تطبيق القانون وبعدم اعتماده على شهادة الشهود لإثبات واقعة تسديد الإيجار في غير محله ويستوجب رده ."

526/ Ordonnance 03-03 du 19/07/2003, relative à la concurrence, JO n°43.

Il résulte de ce qui a précédé, bien que les textes ne se prononcent pas ouvertement sur la question de la dénonciation, que son application peut être envisagée, surtout la dénonciation faite par devoir. Elle devrait être effectuée sans crainte d'une quelconque sanction pénale, en revanche ceci ne doit pas vouloir dire que sa force probante est équivalente à celle des preuves déjà étudiées, bien au contraire, le mode de délation passe aussi par voie orale, et comme l'écrit prime, il convient de reporter cette dernière sur support papier. Il faut également qu'elle « *soit corroborée avec d'autres renseignements également retenus par le juge : la dénonciation peut, soit être issue d'une lettre régulièrement adressée aux services fiscaux (il convient alors de conserver l'enveloppe), soit des dires du délateur, que l'agent doit consigner dans un document signé par lui-même* »⁵²⁷.

Si la dénonciation s'avère inexacte, cela implique une situation de calomnie, qui ouvre la voie d'un dédommagement, un procès dans un autre, cela compliquerait d'avantage le litige. Par ailleurs les dénonciations sont souvent vérifiées, ce qui engendre une perte de temps et d'argent, car très peu de contrôles se font sur la base de dénonciations⁵²⁸.

B-Un tiers indispensable au juge : l'expertise

« *Le but de l'instruction est de rassembler les preuves de la commission d'une infraction et d'en rechercher l'auteur; elle met l'affaire en état d'être jugée* »⁵²⁹, c'est en ces termes que la doctrine pénale définit l'expertise⁵³⁰ et associe l'instruction à la production de la preuve. Le législateur fiscal s'est inspiré de cette pénaliste pour appliquer l'expertise au contentieux de l'imposition et c'est par l'article 85 du CPF qu'il admet le recours à l'instruction comme mode de preuve et ce à travers différents procédés : la contre vérification et l'expertise⁵³¹.

527/ Ch. DE LA MARDIERE, La preuve en droit fiscal, op. cit, p. 242.

528/ Ch. DE LA MARDIERE, Droit fiscal général, op. cit, p. 272.

529/ F. FOURMENT, Procédure pénale, Larcier, 14e .éd.,2013, p. 229.

530/ « Mise en œuvre judiciaire des modes de preuve ; mesure tendant à l'Administration devant le juge des divers modes de preuve », G. CORNU, Vocabulaire juridique, op.cit, p. 557.

531/L'article 85 du CPF, dit : « 1) *Les seules mesures spéciales d'instruction qui peuvent être prescrites en matière d'impôts directs et de taxes sur le chiffre d'affaires sont la contre vérification et l'expertise. 2) abrogé. 3) Dans le cas ou le tribunal administratif juge nécessaire d'ordonner une contre vérification, cette opération est faite, en présence du réclamant ou de son représentant, par un agent du service des impôts autre que celui qui a procédé au premier contrôle*».

Subséquentement la notion d'expertise confirme deux principes précédemment étudiés⁵³² il s'agit, pour le premier, de la règle de l'inquisitoire qui permet au juge d'intervenir dans le contentieux et de mener sa propre investigation, il prend donc le relais des parties en dirigeant l'instruction. Le second principe est celui du contradictoire qui autorise les parties à collaborer à la preuve et à échanger leurs données respectives (art 101 -135 du CPCA)⁵³³.

En réalité ce qui différencie la collaboration du tiers dans l'expertise des autres interventions est certainement son objectivité⁵³⁴. A notre sens, elle s'oppose au témoignage ou bien à la délation puisqu'elle fait appel à un réel expert⁵³⁵, elle est « *un mal nécessaire* », qui résulte de l'incapacité du juge administratif d'obtenir par les parties, ou par les procédés habituels d'instruction, les éléments nécessaires à sa conviction. L'expertise est donc la solution aux difficultés que peut rencontrer le juge (art 91 du CPCA).

Le recours à l'expertise est la conséquence du manque de connaissances du juge et cela est encore plus flagrant dans le contentieux fiscal où le savoir fiscal est une condition requise pour remporter le litige et rétablir, de ce fait, les droits.

On nomme donc expertise, l'opération à laquelle se livrent des experts nommés par la justice, à la demande du contribuable, ou du directeur des impôts, et qui consiste à charger une ou plusieurs personnes choisies en raison de leur compétence à effectuer toutes constatations et vérifications concernant les faits litigieux⁵³⁶. Elle est faite par un seul expert nommé par le tribunal administratif⁵³⁷, comme elle peut être confiée à trois experts si l'une des parties le demande (art

532/ Les dispositions relatives à l'expertise en droit civil sont aussi appliquées pour le contentieux administratif et fiscal par conséquent (article 858 du CPCA).

524/ L'article 101 du CPCA : « *Les parties peuvent être interrogées en présence d'un expert et confrontées, à leur demande, avec les témoins* ».

534/Voir arrêt du Conseil d'État n° 003677 du 18/02/2002, 2e chambre et l'arrêt du Conseil d'Etat n°003703 du 24/06/2002, 2e chambre, in :

كوسة فضيل، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، المرجع السابق، ص. 259-260.

535/ Voir l'arrêt du Conseil d'État n°005774 du 25/02/2003, 2e chambre, in :

كوسة فضيل، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، المرجع السابق، ص. 254.

536/ Comme le soulignait le procureur général de la cour d'appel Française en 1955 : « *dans des matières exigeant une compétence et des connaissances spéciales, il importe, dans l'intérêt supérieur de la justice, que les tribunaux puissent charger des hommes de l'art non seulement du soin de constater certains faits, mais aussi en procédant par voie de raisonnement, de formuler une opinion autorisée sur les causes et les conséquences de certains faits* », E. CURT, Considérations sur l'expertise judiciaire, J.T., 1955, pp.504-505 : Th. AFSCHRIFT, Traité de la preuve en droit fiscal, op.cit, p. 316.

537/ « *Depuis 1992 et en vertu de l'article 57 de la loi de finances pour 1992, l'expertise est dirigée par l'expert nommé par la chambre administrative. Ce revirement qui traduit en partie l'indépendance de l'expert et assure l'impartialité dans l'expertise avait l'avantage que la mission se déroulait devant un véritable expert fiscal lorsque l'ancien article 341 permettait à l'agent des impôts de superviser l'opération.*

86 du CPF)⁵³⁸. Il faut donc admettre que l'expertise est le seul moyen mis à la portée du juge et des autres intervenants au contentieux pour combler les insuffisances; elle est au final une question adressée aux gens de l'art⁵³⁹, quand les parties de l'instance et même le juge n'arrivent pas à y répondre (art 125 du CPCA) .

Son champ d'application s'étend aussi bien aux impôts directs qu'indirects (art 510), elle est souvent employée dans le droit d'enregistrement (art 180) et ne peut jamais avoir pour objet des points de droit ni porter sur les conséquences juridiques à tirer des faits litigieux.

En réalité l'usage de l'expertise dépend en grande partie de l'appréciation discrétionnaire du juge qui joue ainsi un rôle crucial dans l'apport de la preuve. L'expertise commence par un jugement motivé (128 du CPCA) et finit par un rapport⁵⁴⁰, le pouvoir d'appréciation du juge est si étendu qu'il lui permet de rejeter une expertise s'il estime qu'elle n'est pas complète (art 86-10).

La question de la contribution de l'expertise à la preuve, et de sa force probante se justifie d'abord par la rédaction d'un rapport écrit ; ce rapport est dressé sous la responsabilité des experts et doit être obligatoirement signé par eux. La condition de l'écrit est alors respectée puisque l'ordonnancement de l'expertise passe également par cette forme⁵⁴¹.

L'article 91 du CPCA reconnaît au juge le droit d'assister à l'expertise. Il peut dresser par le biais du greffier de justice un procès-verbal des opérations de l'expertise dans lequel il consigne ses constatations, les explications de l'expert et les déclarations des tiers, ce document devient alors un constituant de la preuve et acquiert une valeur certaine.

La force probante de l'expertise s'appuie également sur la crédibilité accordée aux experts, à cet effet il est permis aux parties de demander le remplacement et la récusation des experts désignés

Certes, il y'avait un risque que l'on influencerait l'expert par la présence d'un agent des impôts qui dirigeait l'expertise mais on aurait pu permettre par la réforme apportée par l'article 57 à ce que la direction de l'opération d'expertise soit menée par un fiscaliste qui ne soit pas forcément un fonctionnaire des impôts » , Y. DENIDENY, « Le juge administratif et y le problème que pose l'expertise fiscale en droit algérien », in revue algérienne des sciences juridiques, économiques et politiques, n°3, 2010,p. 8.

538/L'article 86 du CPF dit : « 2) L'expertise est faite par un seul expert nommé par le tribunal administratif. Toutefois, elle est confiée à trois (03) experts si l'une des parties le demande. Dans ce cas, chaque partie désigne son expert et le troisième est nommé par le tribunal administratif ».

539/ « L'expert est avant tout un technicien, c'est l'homme versé dans la connaissance d'une science, d'un art, d'un commerce ou d'un métier. C'est l'architecte, l'ingénieur, le peintre, le sculpteur, le médecin, le chimiste, le comptable, en un mot le spécialiste que l'on consulte et que l'on charge de faire un rapport dans les contestations auxquelles donnent lieu les questions intéressant la science, l'art, le commerce ou le métier dont il fait profession »,L. MALLARD, Traité complet DE L'EXPERTISE JUDICIAIRE ,en matière civile, commerciale, criminelle, administrative et fiscale, éditions techniques S.A,1947,p. 18.

540/عبد القادر التيعلاطي، النزاع الضريبي في التشريع المغربي المرجع السابق ص 149.

541/L'article 145 du CPCA, dit : « La décision ordonnant l'expertise ne peut être frappée d'appel ou de pourvoi en cassation qu'avec celle qui statue sur le fond du litige ».

(art 132 du CPCA-art 86-4 du CPF) surtout s'ils soulèvent un comportement qui dépasse le cadre de leur fonction⁵⁴². De même les experts peuvent à leur tour signaler toutes difficultés rencontrées lors de l'établissement de l'expertise ; ils ont également l'autorité nécessaire pour exiger des parties la remise de tout document nécessaire à l'accomplissement de leur mission (art 137 du CPCA).

Le juge est influencé dans sa décision par les résultats de l'expertise, et bien qu'il ne soit pas astreint d'en tenir compte⁵⁴³, il doit motiver le rejet des conclusions de l'expertise (art 14 du CPCA), il peut aussi écarter l'expertise et la remplacer par une nouvelle jugeant de la sorte de son inexactitude.

Supposer ainsi que l'application de l'expertise est obligatoire et systématique serait une formule dangereuse, car cela reviendrait à limiter l'action du juge et interférerait dans sa mission de recherche de la vérité⁵⁴⁴, une mission marquée par le caractère inquisitoire du procès fiscal.

En revanche, si on s'intéresse à la qualité des experts, l'article 86 du CPF indique que les agents de l'Administration fiscale peuvent endosser le rôle d'expert⁵⁴⁵, ce qui pose nécessairement la problématique de l'objectivité de l'expertise. Même si ces derniers ne participent pas directement au litige⁵⁴⁶, ils restent tout de même liés à l'Administration fiscale qui n'est autre que leur employeur ; nous passons alors d'un rapport objectif et à une contribution plutôt subjective.

Et bien que le législateur fiscal soit tenté de pallier ceci en permettant aux parties et notamment le contribuable de choisir son expert (art 86-2 du CPF) et de se faire représenter lors de l'expertise, il n'en demeure pas moins que le manque de connaissances fiscales du juge et son recours quasi-permanent à l'expertise peut soulever la question de l'impartialité de l'expertise.

542/ Voir arrêt du Conseil d'Etat n° 022197 du 24/01/2006, in :

كوسة فضيل، الدعوى الضريبية و إثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، المرجع السابق، ص 266 .
543/ احمد محمود سعيد، مفهوم السلطة التقديرية للقاضي -ماهيتها، ضوابطها وتطبيقاتها- دار النهضة العربية، الطبعة الأولى، سنة 1977، ص 215.

Voir arrêt du Conseil d'Etat n°005722 du 15/10/2002, revue Conseil d'Etat, édition spéciale contentieux de l'impôt, 2003, p.102.

544/ F-P. DERUEL , La preuve en droit fiscal, op.cit,p. 172.

545 /Voir arrêt du Conseil d'Etat n°023582 du 24/01/2006, in:

كوسة فضيل، الدعوى الضريبية و إثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، المرجع السابق، ص 259 .

546/ L'article 86 -3 dit : « *Ne peuvent être désignés comme experts, les fonctionnaires qui ont pris part à l'établissement de l'impôt contesté, ni les personnes qui ont exprimé une opinion dans l'affaire litigieuse ou qui ont été constituées représentants par l'une des parties au cours de l'instruction* ».

De même qu'on constate une exagération dans le recours à l'expertise dite « fiscale »⁵⁴⁷, en effet au lieu que le juge rende sa décision, il défère l'affaire devant un expert, cette dernière peut prendre plusieurs mois avant qu'on y statue. Dans l'exposé de M.KOROGHLI, il est dit : « *Les juges administratifs ont tendance à recourir à l'expertise sans fournir d'effort à enquêter par eux-mêmes sur certains litiges, il rappelle par ailleurs que le recours à l'expertise ne doit pas qu'en cas de nécessité et dans un cadre strictement technique* »⁵⁴⁸.

Ces propos témoignent de l'étendue de la problématique de l'expertise, car si cette dernière est reconnue par son formalisme, elle reste néanmoins sujette aux critiques car elle ne saurait être qualifiée d'expertise purement fiscale.

En conclusion, il convient de juger des divers modes de preuve; un contribuable, bien qu'assisté, reste très fragile : une défaillance liée à son ignorance de la règle fiscale et aux fortes prérogatives de la puissance publique dont jouit l'Administration fiscale.

Pour celle-ci, il serait intéressant pour l'intangibilité de la preuve de ne pas admettre tous les modes de preuve, le fisc serait favorisé par l'usage du serment et de l'aveu, des preuves subjectives à notre sens. De plus, la déclaration du contribuable regroupe à elle seule sa volonté et exprime à tous points la situation financière prétendue.

547/ Terme emprunté à Y. DENIDENY, « Le juge administratif et le problème que pose l'expertise fiscale en droit algérien » ; In revue algérienne des sciences juridiques, économiques et politiques, n°3, 2010, p.8.

548/ M. KOROGHLI, revue n°1 du Conseil d'État, in Y. DENIDENY, « Le juge administratif et le problème que pose l'expertise fiscale en droit algérien », In revue algérienne des sciences juridiques, économiques et politiques, n°3, 2010, p. 9.

CHAPITRE 2 : LA PERTINENCE DE L'ADMINISTRATION DE LA PREUVE EN DROIT FISCAL

Dans le précédent chapitre nous avons tenté de traiter les divers modes de preuve potentiellement utilisables lors du contentieux fiscal, et nonobstant des convergences existantes entre l'administration de la preuve par les parties ou sa production par un tiers. Il n'en demeure pas moins que les renvois au droit commun étaient assez fréquents. L'application des moyens de preuve au droit fiscal n'a pour l'instant révélé aucune originalité. Bien au contraire, souvent le législateur fiscal s'est confiné dans son silence, une abstention fiscale qui a conduit la recherche à s'inspirer principalement du droit civil et pénal.

L'approche que nous abordons dans ce deuxième chapitre, est différente puisqu'elle tente de soulever le particularisme de la matière fiscale car à notre sens la preuve présente une particularité indéniable. La question de la preuve comptable, de la liberté de prouver ou de la constitution de la preuve contre soi, reflète cela.

Bien que la preuve fiscale s'obstine à ne pas converger vers d'autres modes de preuve du droit commun, elle reste néanmoins soumise à plusieurs difficultés ; la quête principale de l'Administration fiscale réside essentiellement dans la lutte contre la fraude. Et le secret professionnel semble être un premier obstacle à cela.

Section 1 : Les modalités d'administration de la preuve en droit fiscal

La preuve en droit fiscal suit le même raisonnement que celui emprunté en droit administratif car au final c'est le juge administratif qui statuera sur le contentieux opposant l'Administration fiscale et le contribuable. Cependant, il ne faut pas négliger l'objectif de notre recherche qui réside dans l'étude de la preuve fiscale sous ses aspects les plus distincts.

La comptabilité est certainement le seul mode de preuve qui distingue la preuve fiscale des autres modes de preuve. La preuve comptable constitue l'ensemble de règles et techniques servant à déterminer le résultat d'une activité. Elle est censée refléter la situation financière d'une

entreprise⁵⁴⁹. Par conséquent, elle reste un moyen de preuve très efficace quant à la déclaration du contribuable.

La comptabilité est un moyen singulier réservé au contentieux de l'imposition puisqu'elle est le miroir des entrées et sorties financières du contribuable soumis à l'obligation de tenue de comptabilité. Elle a également une portée très étendue en ce qui concerne la production de la preuve, la comptabilité n'est autre que l'œuvre du contribuable. Il convient donc de constater que celui-ci produit une preuve qui peut se retourner contre lui.

Paragraphe 1 : La comptabilité

Les commerçants soumis au régime réel doivent obligatoirement tenir une comptabilité régulière. Celle-ci représente un mode de preuve « par excellence »⁵⁵⁰ car elle est censée renvoyer une image fidèle des Etats financiers du contribuable⁵⁵¹.

A vrai dire, le lien entre la fiscalité et la comptabilité est très étroit⁵⁵² puisque le travail de l'Administration fiscale consiste à réintégrer certaines charges que le contribuable s'obstine à déduire de son résultat comptable.

Ainsi, la comptabilité a un double emploi : d'une part, elle est un justificatif de la déclaration du redevable du fait qu'elle comporte des éléments probants, et d'autre part, l'Administration fiscale peut user de la comptabilité pour discréditer la déclaration. Elle occupe également une place importante puisque l'imposition est établie en fonction des pièces comptables présentées.

La question de son rôle juridique s'est longuement posée, surtout qu'elle n'est qu'un instrument de contrôle. Il serait, donc important de juger de son sort, notamment en ce qui concerne son implication dans l'administration de la preuve. Cependant, notre analyse se focalisera

549/ « *Technique de tenue des comptes, consistant essentiellement à enregistrer au jour le jour les recettes et les dépenses et, en fin d'exercice, à établir l'inventaire, le bilan et le compte de résultat, ensemble des livres et documents comptables d'une entreprise permettant d'apprécier sa situation financière* », G. CORNU, Vocabulaire juridique, op.cit, p. 216.

550/Ch. DE LA MARDIERE, La preuve en droit fiscal, op.cit, p. 22.

551/ L'annexe 3 de l'Arrêté du 26 juillet 2008 fixant les règles dévaluation et de comptabilisation, le contenu et la présentation des Etats financiers ainsi que la nomenclature et les règles de fonctionnement des comptes, JO n°19, la définit par ce qui suit : « *Objectif auquel satisfont, par leur nature et leurs qualités et dans le respect des règles comptables, les Etats financiers de l'entité qui sont en mesure de donner des informations pertinentes sur la situation financière et la performance et la variation de la situation financière de l'entité* ».

552/ أحمد الورفلي، دراسات في قانون الجباية، المرجع السابق، ص 155.

essentiellement sur l'étude de la comptabilité commerciale ⁵⁵³ et non générale dans la mesure où les litiges y sont plus fréquents entraînant par voie de conséquence l'intervention de la preuve.

A- la preuve comptable, mythe ou réalité fiscale ?

Tout d'abord, parler de la comptabilité commerciale revient à dire que son usage, sa valeur ainsi que sa force probante est instaurée par le code de commerce. Dès lors, l'obligation de tenue de comptabilité est d'origine commerciale (articles 9 et 10 du CComm)⁵⁵⁴.

L'article 10Bis du Code de Commerce dispose que les comptes et bilans ont pour finalité de retracer de manière objective et selon des techniques réglementaires l'évolution des éléments du patrimoine de l'entreprise.

La comptabilité étant : « *l'instrument indispensable pour vérifier la bonne marche de l'entreprise, faire le point de la situation financière et matérielle, elle est la base de tout programme, de tout bilan perspectif* »⁵⁵⁵, on commence alors à déceler sa valeur au sein de cet article puisque : « *seuls les avis publiés régulièrement font foi devant les tribunaux et les administrations publiques* »⁵⁵⁶.

L'obligation de tenue de comptabilité consacrée par la loi (Art 141 du CIDTA), impose la conservation pendant une période de dix années des documents comptables. Le code commercial vient consolider cette approche en prévoyant une responsabilité de tenue de comptabilité régulière, dans le cas contraire, une sentence de faillite y est infligée (Art 226 du CCom).

Ainsi, la preuve comptable intervient dans le litige et joue un rôle certain dans l'administration de la preuve⁵⁵⁷. Dès lors, l'étude de sa composante pourrait permettre la compréhension de sa fonction comme moyen de preuve.

553/ La comptabilité publique : « *Ensemble des règles relatives à la tenue des comptes des organismes publics* », G. CORNU, Vocabulaire juridique, op. cit, p. 217.

554/ Voir aussi l'article 17 Bis du CPF, et l'article 4 de la loi n°07-11 du 25/11/2007, portant système comptable financier, JO n°74.

555/ F-P. DERUEL, La preuve en droit fiscal, op. cit, p.303.

556/ Article 10 du Code de Commerce.

557/ كمال العياري، إجراءات التقاضي والتنفيذ في المادة الجبائية، طبعة ثانية، مجمع الأطرش للكتاب المختص، تونس، 2009، ص203

1-Le contenu de la comptabilité

Avant de s'intéresser à l'apport juridique de la comptabilité comme moyen de preuve, l'étude de sa composition paraît au premier abord nécessaire. Les documents seront le point de départ de cette esquisse².

Le professeur Larguier, dans sa thèse sur la notion de titre en droit démontre que les documents ont une importance sociale non négligeable. Il évoque à cet effet une situation imaginée par un auteur anglais et dans laquelle : « *une mystérieuse maladie attaque tous les papiers, il n'y a plus de billets de banque, plus de codes* »⁵⁵⁸. De ce fait, « *toute la vie sociale est foudroyée, chacun est aussitôt réduit à sa sphère d'activité immédiate* »⁵⁵⁹. Le document est donc un pivot de la vie sociale et la conséquence directe de l'écrit omniprésent qui enseigne et renseigne.

Il est évident que la comptabilité acquiert une importance réelle, sa construction est soumise à une discipline bien distincte dont les normes sont connues⁵⁶⁰ et elle accomplit de nombreuses fonctions juridiques.

En Algérie, c'est le SCF qui régit la comptabilité des entreprises. Celle-ci concerne toutes les entreprises soumises au code du commerce et doit être aménagée conformément aux dispositions de la loi n°07-11 du 25/11/2007⁵⁶¹. C'est l'article 3 de cette loi qui définit la comptabilité en ces termes : « *La comptabilité financière est un système d'organisation de l'information financière permettant de saisir, classer, évaluer, enregistrer des données de base chiffrées, présenter des Etats reflétant une image fidèle de la situation financière et patrimoniale, de la performance et de la trésorerie de l'entité, à la fin de l'exercice* »⁵⁶².

558/J.GASBAOUI, Regard juridique sur les documents comptables, thèse Aix Marseille III, 2012, p.1.

559/ J.LARGUIER, La notion de titre en droit privé, Dalloz, 1951, p.15.

560/ Arrêté du 26 juillet 2008 fixant les règles d'évaluation et de comptabilisation, le contenu et la présentation des Etats financiers ainsi que la nomenclature et les règles de fonctionnement des comptes, JO n°19.

561/ Loi n°07-11 du 25/11/2007, portant système comptable financier, JO n°74.

562/ Voir à ce sujet l'article de S.OULD AMER, « La normalisation comptable en Algérie : présentation du nouveau système comptable et financier », Revue des Sciences Economiques et de Gestion, Université Ferhat ABBES, SETIF, n°10,2010

Voir également l'article 14 de la loi n°06-01 du 20/02/2006, relative à la prévention et à la lutte contre la corruption, JO n° 14 et qui dit : « *Les normes de comptabilité et d'audit usitées dans le secteur privé doivent concourir à prévenir la corruption en interdisant :*

1° *l'établissement de comptes hors livres ;*

2° *les opérations hors livres ou insuffisamment identifiées ;*

3° *l'enregistrement de dépenses inexistantes ou d'éléments de passif dont l'objet n'est pas correctement identifié*

4° *l'utilisation de faux documents ;*

Le commerçant sérieux tient donc une comptabilité lui permettant de mémoriser ses actes et par la suite de justifier sa déclaration, élément indispensable à l'établissement de l'impôt.

La comptabilité est une méthode de classement qui comporte essentiellement des comptes contenant des écritures comptables retraçant les différentes transactions du redevable qui doivent selon les règles de droit présenter une image fidèle de sa situation financière. Ces écritures que l'Administration fiscale accepte ou réfute vont influencer sur le risque de fraude inhérent de la déclaration pouvant mener à l'instauration de l'obligation de tenue de comptabilité.

Cependant, le législateur du droit commun s'est souvent abstenu de préciser les différents documents constituant la comptabilité et s'est seulement contenté d'user du terme « documents comptables »⁵⁶³, alors que l'article 256 du Code de Commerce évoque la situation où le bilan manquerait⁵⁶⁴. Dans ce cas, ce sont les livres, les papiers et les renseignements qui se substitueront à ce dernier.

Le droit fiscal, quant à lui aborde cette notion au sein de ses différents codes fiscaux.

On décèlera, alors la présence d'obligation de tenue de comptabilité à l'article 20 du CID qui dispose que : « *Les personnes citées à l'article 17 doivent détenir une comptabilité régulière conformément aux prescriptions de l'article 152. Ils sont tenus de la présenter, le cas échéant, à toute réquisition des agents de l'Administration fiscale conformément à la réglementation en vigueur* »⁵⁶⁵.

L'importance de la comptabilité réside dans le contrôle des déclarations. A cet égard, il faut vérifier la comptabilité (art 18-19 et 19 Bis du CPF) et la déclaration (vérification de comptabilité : art 20 du CPF, vérification ponctuelle de la comptabilité : 20 Bis et S). On parle ainsi de la régularité des documents comptables et d'une comptabilité probante, ou même du défaut de comptabilité.

5° *la destruction intentionnelle de documents comptables avant la fin des délais prévus par la législation et la réglementation en vigueur* ».

563/ Voir les articles 715 Bis 10 ,715 Bis 20 et 832 du CC.

564/ Le bilan : « *compte représentatif, à une date déterminée, de la structure du patrimoine d'une entreprise, document annuel de synthèse en forme d'Etat chiffré qui se présente traditionnellement sous la forme d'un tableau dont la colonne de gauche l'actif, récapitule les biens de l'entreprise, et la colonne de droit le passif, récapitule des éléments de son endettement* », G. CORNU, Vocabulaire juridique, op. cit,p. 129.

565/ Voir dans le même sens les articles : 13-a du TCA et 10 du CII.

Il convient d'abord de limiter le contenu de la comptabilité à quelques exemples, à savoir le bilan, le compte de résultat et le livre journal⁵⁶⁶. A travers ces trois modèles, nous aboutirons à l'étude des différents documents comptables obligatoires.

a- Le bilan :

Face à une réelle pénurie de textes relatifs à la définition du revenu⁵⁶⁷ la jurisprudence française le détermine comme suit : « *le revenu est constitué par toute richesse découlant plus ou moins régulièrement et plus ou moins périodiquement, d'une source durable que la production du revenu n'altère pas* »⁵⁶⁸. Cependant, cette approche est assez civiliste dans le sens où elle est fondée sur « l'enrichissement ». Il a fallu attendre l'arrêt du 30 novembre 1973 pour avoir une définition plus économiste, suivant laquelle : « *le revenu ne peut s'entendre que de l'ensemble des gains nets réels et non purement monétaires réalisés par le contribuable au cours de l'année d'imposition, qu'elle qu'en soit la forme ou la source* »⁵⁶⁹.

Et comme l'impôt frappe en premier lieu les revenus des personnes physiques ou morales, sa conception est déterminée en fonction de la totalisation des sommes acquises au cours d'un exercice par un contribuable avant de soustraire de ce montant les dépenses liées à l'acquisition ou la conservation de ce revenu⁵⁷⁰.

D'ailleurs, il faut rappeler que pour mieux comprendre cette approche, le résultat imposable d'une entreprise dépend d'une comptabilité présente et claire (art 141-2 du CIDTA)⁵⁷¹. Les

566/ Les normes IFRS, exigent deux numéros supplémentaires, l'état des flux de trésorerie et l'état de variation des capitaux propres, cités à l'annexe 3 de l'Arrêté du 26 juillet 2008 fixant les règles dévaluation et de comptabilisation, le contenu et la présentation des Etats financiers ainsi que la nomenclature et les règles de fonctionnement des comptes, JO n°19.

567/ À l'exception de l'article 312 de la loi fixant les règles d'évaluation et de comptabilisation, le contenu et la présentation des Etats financiers ainsi que la nomenclature et les règles de fonctionnement des comptes, précédemment cité et qui classe le revenu dans le compte des produits financiers .

Relevons que le législateur français définit le revenu comme étant le fruit périodique d'une source durable : Th. LAMULLE, Fiscalité, Mémento LMD, L'extenso éditions ,2014-2015,p.58.

568/ J. LAMARQUE, O. NEGRIN et L. AYRAULT, Droit fiscal général, op.cit, p.733 .

569/ Conc. J. Delmas-Marsalet sur CE, ass .,30 novembre1973,n°86977 : Rec. CE 1973,p.681 .

570/ A. MAITROT DELA MOTTE, Droit fiscal, puf, 2001, p. 40.

571/ L'article 141alinéa 2 dispose que : « *La valeur des biens d'équipement, pièces de rechange et matières importées sans paiement, en dispense des formalités de contrôle de commerce extérieur et des changes d'une part, et d'autre part, la valeur des produits établie importés sans paiement, dans les conditions précitées, destinés à des activités autorisées par le Conseil de la Monnaie et du Crédit et exercées par des grossistes ou des concessionnaires, peuvent être enregistrées en comptabilité pour la détermination du bénéfice soumis à l'impôt* ».

entreprises, à l'exception des plus petites d'entre elles, qui relèvent du régime de l'impôt sur le bénéfice doivent tenir un bilan⁵⁷². Il s'agit d'ailleurs d'une photographie de la comptabilité à un instant X dressé à la fin de chaque exercice comptable (généralement une année)⁵⁷³.

Le bilan comporte deux parties : l'actif et le passif⁵⁷⁴. L'actif réunit tous les éléments positifs de l'entreprise, il est un récapitulatif de tout ce qu'elle possède : immobilisation, créances acquises ou même une plus value, alors que le passif représente l'ensemble des dettes de l'entreprise, charges et dettes certaines.

La présence de l'écrit est indéniable lors de l'établissement du bilan, sa valeur probante comme moyen de preuve est incontestable dans la mesure où les écritures comptables sont individuellement considérées comme des modes de preuves rattachés à l'écrit. C'est la différence entre l'actif et le passif qui va permettre de dégager le résultat de la période.

La balance des comptes actifs et passifs réalisée à la fin de l'exercice permet de faire apparaître soit un bénéfice dû à l'excédant résultant de l'ajout de l'actif au passif, ou au contraire un déficit.

Le bénéfice industriel et commercial est constitué par la différence entre les produits et charges, il constitue le fait générateur de l'obligation fiscale⁵⁷⁵.

L'apport légal de la preuve comptable par le bilan se dévoile dans différents articles de loi dont l'article 374 du Code de Commerce qui accorde au bilan la place de preuve de la banqueroute frauduleuse ou le calcul du résultat imposable.

Il faut souligner également que l'apport fiscal n'est pas négligeable, les articles 544 du CII, 128 du TCA et 141 du CIDTA énoncent ostensiblement que l'apport du bilan est indispensable pour la détermination de l'impôt, impliquant forcément une place prépondérante dans la preuve fiscale.

572/ Signalons la nouvelle présentation du bilan , établie par le SCF : Arrêté du 26 juillet 2008 fixant les règles d'évaluation et de comptabilisation, le contenu et la présentation des Etats financiers ainsi que la nomenclature et les règles de fonctionnement des comptes ,JO n°19

573/ Voir l'article 210 -1, de l'arrêté ci-dessus ,qui dit : « *Toute entité entrant dans le champ d'application du présent système comptable établit annuellement des Etats financiers. Les Etats financiers des entités autres que les petites entités comprennent : un bilan .un compte de résultat ; un tableau des flux de trésorerie ; un tableau de variation des capitaux propres ; une annexe précisant les règles et méthodes comptables utilisées et fournissant des compléments d'informations au bilan et au compte de résultat* ».

574/Le bilan : « *état récapitulatif des actifs, des passifs (externes = dettes) et des capitaux propres de l'entité à la date de clôture des comptes* », annexe 3 du SCF.

575/ « *Il s'agit de l'événement qui donne naissance l'obligation fiscale .Il peu s'agir: ...*

-D'un acte juridique : par exemple la vente d'un immeuble constitue le fait générateur de l'imposition de la plus-value entre les mains du cédant et le fait générateur des droits de mutation à titre onéreux à la charge du cessionnaire »,M. COZIAN et F. DEBOISSY, Précis de fiscalité des entreprises, op. cit , Introduction ,p.1.

En conclusion, on peut considérer que le rôle de la comptabilité dans la preuve fiscale est accompli dès lors que celle-ci reproduit fidèlement et exactement toutes les activités de l'entreprise⁵⁷⁶. A ce niveau le bilan paraît être un excellent moyen de preuve puisqu'il résume parfaitement la situation financière de l'entreprise.

Cependant le bilan n'est pas le seul document que le contribuable (commerçant) est tenu de présenter lors d'un contrôle fiscal⁵⁷⁷. D'autres pièces peuvent lui être substituées tels que les livres, papiers et renseignements.

b - Le compte de résultat :

En réalité, les trois documents communs et obligatoires en comptabilité sont : le bilan précédemment cité, le compte de résultat et l'annexe⁵⁷⁸. Si le bilan correspond à l'état du patrimoine et de la situation financière de l'entreprise, le compte de résultat illustre parfaitement l'activité de l'entreprise et sa performance sur l'année⁵⁷⁹.

Il est donc une image plus réduite et précise de l'entreprise, le législateur algérien le définit à l'article 230-1 de la loi portant le SCF comme suit : « *Le compte de résultat est un état récapitulatif des charges et des produits réalisés par l'entité au cours de l'exercice. Il ne tient pas compte de la date d'encaissement ou de décaissement. Il fait apparaître, par différence, le résultat net de l'exercice : bénéfice/profit ou perte* »⁵⁸⁰.

Par cette définition on déduit que le compte de résultat s'intéresse de près au résultat net de l'entreprise et apporte plus d'indications dans un espace temporel plus réduit. Le compte de résultat s'inscrit parfaitement comme un moyen de preuve, tout d'abord par sa forme puisque la valeur de l'écrit n'est plus à débattre⁵⁸¹.

En second lieu c'est un document comptable obligatoire à la compréhension des finances de l'entreprise. L'Administration fiscale peut donc s'en inspirer pour l'imposition. Le législateur

576/ F-P. DERUEL, La preuve en droit fiscal, op.cit, p.303.

577/ Arrêté du 26 juillet 2008 fixant les règles d'évaluation et de comptabilisation, le contenu et la présentation des Etats financiers ainsi que la nomenclature et les règles de fonctionnement des comptes, JO n°19 .

578/ Voir l'article 210 -1 de l'arrêté ci-dessus.

579/ J. GASBAOUI, Regard juridique sur les documents comptable ; thèse, Aix –Marseille Université ,7 décembre 2012, p. 93.

580/ Les articles de 230 -2 à 230-8 offrent plus de précisions quant à la composante du compte de résultat

581/ Arrêt du Conseil d'Etat n°019861 du 20/09/2005, 2e chambre, in :

كوسة فضيل، الدعوى الضريبية و إثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، المرجع السابق، ص 213.

fiscal y fait allusion dans quelques articles, notamment à l'article 7 du Code de Procédure Fiscale et à l'article 152 du CIDTA dans lequel le compte de résultat est obligatoirement joint à la déclaration du contribuable, ce qui lui procure sa valeur comme moyen de preuve.

c - Le livre journal : un substitut au bilan ?

Tout d'abord, il faut rappeler que le livre journal est une notion commerciale plutôt que fiscale⁵⁸², c'est le code du commerce qui instaure l'obligation de sa tenue (art 9 et 10 du CC)⁵⁸³.

La question de son rôle fiscal comme moyen de preuve apparaît indirectement au sein de l'article 9 puisque ce dernier institue la règle de la conservation des livres (10 ans selon l'art 12 du CC) pour une possible utilisation future dans le but de fixer le montant de l'imposition. Cependant, comme déjà cité, tout élément entrant dans l'établissement de l'imposition peut par la suite servir de moyen de preuve.

En outre, il est prévu à l'article 256 du Code de Commerce qu'une éventuelle substitution du livre journal au bilan est possible dans le cas où ce dernier ne serait pas présenté, et comme le bilan jouit d'une valeur probante certaine, on peut déduire qu'indirectement le livre journal acquiert également cette qualité. Cette hypothèse est reprise dans le code de procédure fiscale sous le titre « Les procédures de détermination forfaitaire des bases imposable », en son article premier.

Enfin, le législateur fiscal accorde une valeur incontestable au livre journal comme moyen de preuve à l'article 13 du Code de Commerce en énonçant que : « *Les livres de commerce régulièrement tenus peuvent être admis par le juge pour faire preuve entre commerçants pour faits de commerce* »⁵⁸⁴. L'interprétation des preuves contenues par le livre journal est laissée à l'appréciation du juge de fond.

582/ L'article 11 du CC dispose que : « *Le livre journal et le livre inventaire sont tenus chronologiquement sans blanc, ni altération d'aucune sorte ni transport en marge .Ils sont cotés et paraphés par un juge du tribunal dans la forme ordinaire* ».

583/ Toute omission volontaire de report d'écritures comptables sur le livre journal est punie par la loi (art 533du CII et 118 du TCA).

584/ Cette hypothèse est confirmée à l'article 14 du CCom.

En droit français, bien que le code de commerce admet la même conception (art 1123-23 du CCF) ,très tôt la cours de cassation a considéré que : « *donnant aux juges la faculté d'admettre les livres de commerce régulièrement tenus pour faire preuve entre commerçant ,ne les oblige pas à y puiser les éléments de leur conviction ;qu'après avoir constaté que les écritures comptables de la société faisaient l'objet de contestation sérieuses entre les parties ,la cour d'appel était*

Ceci implique une opposition de documents comptables. A titre d'exemple, un montant peut différer entre le compte de résultat et le bilan, alors qu'il relève d'opérations communes, cette disparité remet en cause la valeur de ces documents comptables comme moyen de preuve. Le juge tout comme l'Administration fiscale doivent s'interroger sur leur bonne tenue.

Un arrêt de la Cour d'appel d'Angers (France) vient préciser que : « *le défaut de concordance des documents comptables produits par les parties, au titre d'opérations communes, ne permet pas d'attacher foi aux seules énonciations des mentions portées au grand livre ...* »⁵⁸⁵.

Dans ce contexte la seconde solution qui peut être retenue est celle de la sanction car le contribuable se doit de tenir une bonne comptabilité et de s'assurer de sa justesse.

Le juge pourra alors investir sur les règles de forme et des conditions d'archivage de la comptabilité ainsi que sur la cohérence entre les pièces justificatives diverses telles que la facture ou la balance. Cela pourrait s'appliquer d'office aux documents comptables ou par l'opposition de la partie adverse, en l'occurrence le fisc, empruntant ainsi la piste de faux documents afin de qualifier cette faute de volontaire ou pas et d'entamer d'éventuelles poursuites pénales.

La question de l'opposabilité des documents comptables à l'acte sous seing privé se pose également.

En réponse à cette interrogation la doctrine française considère que l'acte sous seing privé doit primer sur les autres documents comptables dans la mesure où il les a précédés ; on ne peut établir une facture sans un acte de vente. La présence des parties dans l'acte rend la question du non enregistrement d'une pièce comptable plus facile à résoudre (Existence d'une correspondance entre les parties préalable à l'imposition).

En conclusion, il faut admettre que les différents composants de la comptabilité restent légalement des moyens de preuve, du moins ceux dont on a traité : le bilan, le compte de résultat et le livre journal. Ils tentent de donner une image fidèle de l'actif et du passif de l'entreprise et par voie de conséquence ils réunissent les conditions de détermination du bénéfice imposable.

La comptabilité est en soi une excellente source de preuve fiscale et demeure incontestablement représentative de son particularisme. Cependant il ne suffit pas de produire sa comptabilité. Cette

maîtresse de les écarter », Cass. réq., 12 Juill. 1939, D. 1939, p. 67 : J. GASBAOUI, Regard juridique sur les documents comptable, op. cit, p. 234 .

585//CA .Angers, ch.com ., 29 avril 2008, affaire n° 07/00581 : J. GASBAOUI, Regard juridique sur les documents comptable, op.cit ,p. 236 .

dernière doit obéir à des règles de forme qui lui procurent sa crédibilité comme moyen de preuve. On se doit donc d'examiner de plus près la question de sa sincérité, de sa neutralité et de sa régularité.

2-La notion de comptabilité probante et régulière :

« La singularité de l'élaboration des documents comptables tient à ce que, si elle est normalisée, elle obéit aussi et surtout à un objectif : l'image fidèle »⁵⁸⁶.

Cette image fidèle dépend de la régularité de la comptabilité et s'accompagne de son principe de mise en œuvre, c'est-à-dire la sincérité. Au-delà du fait que la régularité et la sincérité de la comptabilité agissent sur l'Administration matérielle de la preuve celle-ci influe également sur sa valeur probante, dès lors la façon dont les documents comptables sont élaborés doit permettre de revendiquer une force probante supérieure à celle qu'on leur reconnaît, traduisant ainsi une preuve parfaite.

a - Une comptabilité probante :

Par l'annexe 3 du décret exécutif précédemment cité, la comptabilisation est *« le processus qui consiste à incorporer au bilan ou au compte de résultat un élément satisfaisant aux définitions et aux critères de comptabilisation. Les critères de comptabilisation à satisfaire conjointement sont les suivants : il est probable que tout avantage économique futur lié à cet élément ira à l'entité ou en proviendra, et l'élément a un coût ou une valeur qui peut être évalué de façon fiable »*.

Hormis le fait que la comptabilité est considérée comme un moyen de preuve fiscale par excellence, elle reste soumise au contrôle du juge. L'irrégularité qui frappe les pièces comptables peut altérer la preuve et la rendre fragile aux yeux du juge car au final il est toujours question de sa conviction.

Les conséquences d'absence d'une comptabilité probante seraient difficiles pour le contribuable ; celui-ci pourrait voir sa comptabilité rejetée sur la base d'inexactitude, d'omission ou du manque de pièces justificatives .

586/ J. GASBAOUI, Regard juridique sur les documents comptable, op. cit, p. 29.

Car déclarer la régularité d'une comptabilité ne suffit pas à établir son caractère sincère « *puisque'elle peut ne pas enregistrer tous les éléments de l'activité d'une société. Cette disposition fait perdre aux contribuables tout moyen comptable d'apporter une preuve contraire* »⁵⁸⁷. D'où l'utilité de la renforcer par une comptabilité probante.

Par pure définition juridique, le terme « probant » renvoie à l'absence de documents comptables prouvant les allégations du contribuable. On parle alors du but même de la comptabilité car si la régularité s'apparente au niveau formel, la nature probante illustre plutôt le fond de la comptabilité. Ce caractère probant est conditionné par la garantie du caractère intangible ou irréversible des écritures.

La jurisprudence française estime que l'omission de comptabilisation des recettes pour une partie de la période vérifiée affecte la valeur probante de la comptabilité pour toute la période, même si la comptabilité a été volée, incendiée ou autre⁵⁸⁸.

La reconnaissance légale de cette notion se manifeste d'abord dans le droit civil, patriarcale du droit commun, il est naturellement la source légale de la preuve, il mesure de manière quasi systématique la force probante de la preuve⁵⁸⁹ créant ainsi une hiérarchie des preuves.

La preuve comptable obéit à cette règle, elle est d'une telle importance qu'une comptabilité dépourvue de force probante conduit forcément à son rejet.

L'insincérité d'une comptabilité ne peut être déduite que par son étude car lorsqu'une comptabilité apporte sa contribution, il faudrait qu'elle puisse faire pencher la balance en faveur de celui qui la présente. Partant de là, il convient de s'interroger sur le devenir de la comptabilité si elle est amenée à devenir non probante.

En réponse à cela le droit fiscal apporte quelques éclaircissements puisqu'il est énoncé à l'article 43 du Code de Procédure Fiscale que : « *Le rejet de comptabilité à la suite d'une vérification de comptabilité, ne peut intervenir que dans le cas où l'Administration démontre son caractère non probant lorsque :*

587/ B. DALBIES, La preuve en matière fiscale, op. cit, p. 377.

588/Th. LAMBERT, Procédures fiscales ,op. cit,334 : CE,7Juill.1982, req.25273 et 25272 ,RJF 1982 ,10,comm.987 et CE,27 février .1984,req.37786 ,RJF 1984 ,4,comm.517

589/ Voir les articles 118 et 329 du CC.

- *la tenue des livres, documents comptables et pièces justificatives n'est pas conforme aux dispositions des articles 9 à 11 du code du commerce, au système comptable financier et autres législations et réglementations en vigueur ;*
- *la comptabilité comporte des erreurs, omissions ou inexactitudes répétées liées aux opérations comptabilisées ».*

Par la lecture de cet article, le formalisme apparaît comme un moyen d'atteindre une comptabilité probante, il n'exclut pas l'existence d'erreurs ou d'omissions puisque c'est la répétition de ces derniers qui altère la sincérité de la comptabilité et lui fait revêtir un caractère non probant.

L'article 139 de la loi fixant les règles d'évaluation et de comptabilisation apporte plus de précisions sur les éléments constituant une comptabilité probante et prévoit que : « *La valeur probante d'une comptabilité de trésorerie suppose que les conditions suivantes sont remplies :*

- tenue régulière de livres de trésorerie (livre de recettes, avec éventuellement un regroupement des recettes journalières de faible montant, livre de dépenses) enregistrant les opérations dans l'ordre chronologique ;*
- conservation des principales pièces justificatives (factures reçues ou émises, bandes de caisses, relevés de banque, copies de lettres.). Ces pièces justificatives, internes ou externes à l'entité, sont datées, classées et numérotées ».*

Le ticket de caisse devient un document comptable explicitement légal contribuant à l'apport probant de la comptabilité.

D'un autre côté, s'il est normal d'exiger qu'un commerçant justifie ses dépenses par des factures, on ne peut l'obliger à prouver le montant de ses recettes ou ventes, les bandes de caisses enregistreuses deviennent incontestablement un élément de preuve.

Dans ce sens, le Conseil d'Etat français confère un caractère probant à une comptabilité faite de dépenses sans factures mais d'un faible montant⁵⁹⁰, ceci s'explique par la volonté d'atténuer la rigidité de la règle afin d'éviter la délicate procédure de rejet de comptabilité.

Par ailleurs, la faiblesse apparente d'un bénéfice brut d'une entreprise en comparaison avec une autre entreprise similaire, ne peut être perçue comme un élément non probant, dans la mesure où les conditions de fonctionnement ne sont pas identiques⁵⁹¹.

590/ Th. LAMBERT, Procédures fiscales, op. cit, p. 334.

591/ CE français, 28 sept.1983, req. 34625, RJF 1983, 11, comm.1381.

Au final, dire qu'une comptabilité est probante revient à dire qu'elle est régulière et sincère car ce sont là deux caractéristiques qui la rendent acceptable aux yeux du juge ; l'idée première est que le contribuable doit tenir à la disposition de l'Administration une preuve qui retrace au fur et à mesure l'ensemble des opérations effectuées.

b - Une comptabilité régulière :

La régularité est la conformité à une règle supposée être en adéquation avec la loi. Elle est surtout d'ordre formel⁵⁹². En droit fiscal, il s'agit d'un critère formel puisqu'il tend à ce que les écritures comptables respectent les principes édictés par la loi. L'obligation de précision implique que les éléments invoqués par le contribuable soient aussi précis que ceux utilisés par le vérificateur. A cet égard, l'Administration fiscale estime que toute comptabilité doit être admise si ⁵⁹³ :

- Les livres et les différents documents comptables constituent un ensemble cohérent et logique, permettant ainsi la détermination du revenu imposable.
- Toute écriture comptable est appuyée de pièces justificatives
- Les chiffres comptabilisés sont réels

Rejoignant cette idée, le professeur DERUEL, dans son ouvrage intitulé « *La preuve en droit fiscal* » estime que la comptabilité doit répondre à trois conditions relatives⁵⁹⁴ :

- 1- aux documents et pièces qui la composent.
- 2- à la tenue des écritures.
- 3- aux résultats de la comptabilité.

La jurisprudence française quant à elle considère que les irrégularités de détail ne sauraient priver la comptabilité de sa régularité, soit parce qu'il s'agit d'erreurs de présentation ou de faible importance. Il est également admis par cette même jurisprudence qu'un redevable peut opposer sa comptabilité à l'Administration fiscale si la partie présentée est régulière, alors que dans l'ensemble elle ne l'est pas (comptabilité irrégulière)⁵⁹⁵.

592/ G. CORNU, Vocabulaire juridique, op. cit, p. 884.

593/ Th. AFSCHRIJFT, Traité de la preuve en droit fiscal, op. cit, p. 366.

594/ F-P.DERUEL, La preuve en droit fiscal, op.cit,p. 321.

595/ G-W. SCHMELTZ, La jurisprudence fiscale de la juridiction administrative, Dalloz, 1978, p.330.

En Algérie, la régularité de la comptabilité a un fondement légal de droit commun prévu tout d'abord à l'article 330 du CC ⁵⁹⁶, ensuite au code du commerce qui concrétise cette obligation dans les articles 9, 10, 10 bis ... et 14⁵⁹⁷. Ces derniers cherchent à appliquer à la comptabilité une base formelle.

À son tour le droit fiscal s'est penché sur la question de la régularité de la comptabilité en lui accordant une valeur certaine, une comptabilité réputée régulière présentée au fisc ne peut en aucun cas être rectifiée que selon la procédure du contradictoire (Art.19 du CPF)⁵⁹⁸. La non-tenu de comptabilité régulière entraîne l'application de la lourde procédure de la taxation d'office (Art 44 du CPF).

Le code du TCA a quant à lui soumis l'attribution d'avantages fiscaux à la tenue d'une comptabilité régulière dans sa forme (Art 46 et 50 bis)⁵⁹⁹. Il accentue l'hypothèse selon laquelle la régularité ne serait que formelle.

Ensuite le CII dans ses articles 532 et 533 pénalise l'irrégularité de la comptabilité en la considérant comme faisant partie de manœuvres frauduleuses si la preuve de l'omission volontaire est établie⁶⁰⁰.

Paradoxalement, dans la pratique on observe que l'Administration fiscale met l'accent sur le caractère vérifiable (Art 9 du Code de Commerce) de l'exactitude du chiffre comptabilisé et n'exige pas la conformité de la comptabilité à la loi, puisque le législateur autorise la substitution de certains documents comptables à d'autres.

Face à pareil amalgame, la notion de comptabilité régulière doit être concrètement traitée par des exemples, sans négliger certains textes de loi pouvant être utiles à la compréhension du formalisme selon lequel la comptabilité est tenue :

596/ Il dit : « Les livres des commerçants font foi contre eux .Mais si ces livres sont régulièrement tenus », voir également l'article 610 du CC, qui s'énonce comme suit : « Le séquestre doit tenir des livres de comptabilité réguliers ... »

597/ Plusieurs articles du CC viennent appuyer l'irrégularité comptable : 226- 241-371-378

598/ Voir également l'article 32 du CPF et l'article 20 du CIDTA.

599/ Le CIDTA dans son article 21 énonce l'attribution de réduction (abattement), si le bénéficiaire tient une comptabilité régulière.

600/ Voir l'article 153 du CIDTA qui s'énonce comme suit : « Toute infraction aux dispositions des deux alinéas qui précèdent donne lieu à l'application de l'amende prévue à l'article 192 -2. Cette amende est encourue autant de fois qu'il est relevé d'omissions ou d'inexactitudes dans les renseignements fournis et autant de fois qu'il existe de salariés pour lesquels la nature et la valeur des avantages en nature n'ont pas été inscrites en comptabilité ».

1 - L'apport légal :

Les articles 152 et 153 du CIDTA énumèrent certaines conditions de forme à retenir lors de l'élaboration de la comptabilité :

- La détermination et le contrôle des résultats généraux
- Le contrôle et l'appréciation du bilan et son compte de résultat d'exploitation
- La comptabilité doit être tenue conformément aux lois et règlements en vigueur
- Si elle est en langue étrangère admise, une traduction certifiée d'un traducteur agréé est obligatoirement présentée à chaque réquisition du contrôleur (inspecteur).
- Les extraits de comptes des opérations comptables tels qu'ils sont fixés par les lois et règlements en vigueur : le SCF
- Un état des résultats permettant de déterminer le bénéfice imposable ainsi que les copies de lettre, les pièces de recettes et de dépense doivent accompagner la comptabilité.
- Les contribuables doivent obligatoirement inscrire en comptabilité, sous une forme explicite, la nature et la valeur des avantages en nature accordés à leur personnel.

L'article 125 du TCA aborde la régularité de la facture, une pièce comptable maîtresse pour le calcul de la TVA et dans laquelle le détail des marchandises ou travaux est fourni⁶⁰¹.

En principe sa valeur juridique comme moyen de preuve est indiscutable dans la mesure où une facture doit être émise dès qu'une opération taxable est réalisée, qu'il s'agisse d'une simple livraison ou d'une prestation de service. Ce même article assure les droits du Trésor puisqu'il énonce que toute personne qui facture une TVA non conforme à la valeur et la quantité de la marchandise devient redevable personnelle ou solidaire.

2-Une prévalence à la vérifiabilité de la comptabilité :

Il apparaît clairement à l'article 9 du Code de Commerce que le législateur préconise le caractère vérifiable de la comptabilité⁶⁰², admettant par là une large liberté dans l'administration de la preuve .

601/ Voir décision n°338661 du 24/11/2004, revue judiciaire,2006,n°58,p232, in D. SAYES, La jurisprudence algérienne en matière commerciale et maritime, op.cit, p.1079.

Cependant cette liberté favorise la production intensive de pièces comptables afin de convaincre le juge. A ce stade peut-on admettre que tous documents ou papiers peuvent être autorisés comme moyen de preuve ?

Le professeur Lambert, dans son ouvrage sur « les procédures fiscales », traite de cette question. Il précise que: «*Les obligations comptables s'apprécient strictement. Un contribuable n'est pas fondé à faire valoir que le caractère réduit de son activité, la tenue du répertoire des actes et formalités liés aux marchands de biens suffisent pour rendre compte, de façon satisfaisante, de sa comptabilité .La tenue de brouillard de caisse n'est pas obligatoire, les erreurs dont ces documents peuvent être entachées sont sans influence sur la régularité de la comptabilité* »⁶⁰³.

Peut-on limiter les documents comptables contribuant ou pas la preuve fiscale ? Par exemple : les reçus de paiement d'un restaurant dont les montants engagés sont dûment justifiés et liés directement à l'exploitation de l'entreprise⁶⁰⁴ et déjà comptabilisés au compte de résultat doivent-ils être conservés pour appuyer ce document qui fait assurément partie des moyens de preuve ?

En réponse à cette interrogation, l'article 141 du CIDTA porte le principe selon lequel les charges déductibles ne doivent pas être exagérées et dans ce cas c'est au contribuable d'apporter cette preuve. La formulation de l'article 30 du Code de Commerce qui instaure une certaine liberté de preuve commerciale reste très vague quant à la valeur probante de ces documents. Il est donc plus simple de produire une facture devant le juge plutôt qu'un simple reçu, étant donné que la facture est admise légalement comme moyen de preuve.

Dans l'article 9 du Code de Commerce une véritable vertu du papier quelle que soit sa nature est reconnue pour pouvoir vérifier les différentes opérations au jour le jour, l'obligation de conservation de documents édictée par l'article 12 du Code de Commerce vient consolider cette hypothèse.

La notion de comptabilité sincère suppose l'existence d'un ensemble homogène et cohérent d'écritures comptables. Cela se traduit par la concordance des données et les résultats sans aucune contestation extérieure⁶⁰⁵.

602/ Appuyé par l'article 10 bis du CC.

603/ Th. LAMBERT, procédures fiscales, op. cit, p. 332 .

604/ Voir l'article 169 du CIDTA.

605 / " لكن حيث أن المحكمة لم تكن ملزمة بإجراء خبرة مادام ثبت لها أن الوثائق المدلى بها غير جيرة بالاعتبار لإثبات المديونية ، ولم يكن من الواجب عليها مطالبة الطرفين بتقديم وثائقيهما المحاسبية مادامت المادة 22 من مدونة التجارة المحتج بخرقها اعتبرته أمرا جوازيا وما دامت الأوراق المدلى بها أغنتها عن المطالبة بوثائق أخرى . ولدلك " قضى المجلس الأعلى برفض الطلب وإبقاء الصائر على رافعه" ، قرار عدد 1934، المؤرخ في 19-09-2001، منشور بالمجلة المغربية لقانون الأعمال والمقاولات العدد 3، 2003، ص 135.

Cela suppose également que le contribuable est en mesure de prouver sa bonne et honnête gestion tout au long du litige et peu importe les bulletins de recouplement reçus, aucun mouvement de caisse n'est fait sans justificatifs.

3-La comptabilité informatisée

Les preuves comptables sont individuellement des modes de preuve rattachées à l'écrit. Leur conservation demeure une exigence légale importante, et bien que les techniques de sauvegarde évoluent, la perte, la détérioration ou même le vol représentent une menace réelle.

La valeur probante de l'écrit électronique n'est plus à débattre, au moins en droit fiscal, puisqu'il est parfaitement admis que le contribuable relevant de la DGE, peut présenter sa déclaration sous une forme électronique.

Dans le cadre de la dématérialisation des opérations comptables, une solution a été adoptée suite à l'évolution de l'écrit. La monnaie électronique ou « monétique »⁶⁰⁶ est définie comme étant « *l'ensemble des techniques informatiques, magnétiques, électroniques et télématiques qui permettent l'échange de fonds sans support papier et impliquant une relation tripartite entre les banques, les commerces et les consommateurs, ou un rapport bilatéral entre un client et sa banque* »⁶⁰⁷.

Les virements bancaires deviennent des moyens de paiement ; la carte bancaire remplace facilement les billets et chèques⁶⁰⁸ et bien que ces nouveaux moyens de paiement se caractérisent par leur rapidité, il n'en demeure pas moins qu'ils se substituent aisément à la caisse dans sa conception matérielle et créent ainsi une nouvelle approche de la comptabilité⁶⁰⁹.

606/ Néologisme issu de la contraction des mots « monnaie » et « électronique », selon M.CABRILLAC, ce terme désignerait les diverses « techniques assurant l'informatisation des moyens de paiement détachés ainsi de tout support papier », Monétique et droit du paiement, Mélanges De Juglart, L.G.D.J ; Monchrestien Litec, 1986.

607/ Conseil français économique et social (français), avis et rapports, Journal Officiel du 11 juin 1982, n°12, p. 386.

608/ Lancées au départ aux Etats Unis d'Amérique, elles présentent de considérables avantages dont la rapidité de la transaction, en contre partie elles dématérialisent les opérations financières.

Parallèlement en droit cambiaire, le chèque a lui aussi évolué, alors qu'avant les chèques faisaient l'objet d'échanges interbancaires, certains établissements ont actuellement recours à la technique des « images chèques », il s'agit d'un échange non physique de chèques.

215/ كمال العياري، إجراءات التقاضي والتنفيذ في المادة الجبائية، طبعة ثانية، المرجع السابق، ص 203، وانظر كذلك في هذا الموضوع مصطفى الوصبي، حجية الكشوف الحسابية - مظاهر الاحتلال في التشريع وعمل القضاء -، دار السلام للطباعة والنشر والتوزيع - الرباط، 2005، ص 12.

La télé déclaration sous entend l'existence d'un contrôle informatisé qu'on pourrait étendre à la comptabilité. Cette dernière deviendrait le maillon fort de la preuve fiscale électronique⁶¹⁰. Le « mimétisme puéril »⁶¹¹ affiché à l'égard du législateur français bien qu'utile, perd son intérêt si la logique prônée par celui-ci n'est pas suivie jusqu'à son terme, ce qui est le cas du contrôle des comptabilités informatisées⁶¹².

En France, l'Administration fiscale a défini la documentation informatisée dans son instruction du 24 Décembre 1996, comme étant un ensemble documentaire retraçant les différentes phases d'un processus de conception d'exploitation et de maintenance d'un système informatique. Elle doit être parfaitement capable de décrire de manière suffisamment précise et explicite, la comptabilité tenue par le contribuable⁶¹³.

Elle doit également : « *permettre à l'auditeur de connaître et de comprendre le système d'information mis en œuvre au cours de la période soumise au contrôle, y compris l'ensemble des évolutions significatives. Elle inclut toujours la description générale de l'ensemble du système d'information, l'inventaire, la description des matériels et des logiciels utilisés, le plan d'archivage et des durées de rétention, la description des données et de leur structure* »⁶¹⁴.

En droit algérien le code civil à l'article 323 Ter reconnaît l'écrit sous forme électronique, le code du commerce énonce à l'article 11 que le commerçant est tenu de présenter le livre journal et le

610/ En Tunisie le chapitre 44 Bis, de la loi 82-91 du 31 décembre 1982, énonce les conditions d'usage de la comptabilité informatisée comme suit :

1-l'obligation de présentation d'une demande écrite à l'administration, accompagné d'un dossier complet et de documents informatisé (sur Cdrom),cette demande sera soumise à l'accord du ministre de planification et des finances .

2-afficher la nature des appareils utilisés et le lieu de leur conservation.

3-l'engagement de ne modifier aucun programme ou logiciel sans l'accord de l'administration.

Cette mesure est reprise par l'article 9 du code des droits et procédures fiscaux qui dit : « *les personnes soumises à l'obligation de tenir une comptabilité conformément aux dispositions de l'article 62 du code de l'impôt sur le revenu des personnes physique et de l'impôt sur les sociétés, doivent communiquer aux agents de l'Administration fiscale ,tous registres ,titres ,documents ,programmes, logiciels et application informatiques utilisés pour l'arrêté de leur comptes et pour l'établissement de leur déclaration....* », voir également la décision n°3012, délivré par la cours d'appel de Tunis, le 24 mars 2004.

611/ M.N. ABDESSEMAD, Le contrôle fiscal des entreprises internationale en Algérie, Thèse Université Paris 1 Panthéon Sorbonne ,27 mars 2007,p. 511.

612/ Pour plus de détails, lire P. MICHAUD , « Le droit de la preuve informatique en comptabilité et fiscalité », petites affiches ,29 mai 1996,n° 65,pp 22-24.

Sont mis en exergue, certains cas particuliers ou la preuve électronique est possible en matière fiscale, en l'occurrence : la preuve d'un droit à déduction(par)facturation électronique (art .290 du CGI), la preuve d'une infraction fiscale : le contrôle des comptabilités informatisées ,art.103 de la loi du 29 décembre 1989 ,la preuve de la réalisation d'une formalité fiscale, art 109 de la loi du 17 juillet 1992 et art .4 de la loi Madelin.

613/ BOI, L13-L9-96,en date du 24 décembre 1996.

614/ BOI 13 L1-06, instruction du 24Janv .2006 .

livre d'inventaire chronologiquement sans blanc ni altération d'aucune sorte ni transport en marge, ce qui accentue le caractère matériel de la comptabilité.

En droit fiscal le législateur ne s'est pas vraiment penché sur le sens à donner à la comptabilité informatisée et s'est contenté de la mentionner aux articles 20 du CPF⁶¹⁵, 75, 224 du CIDTA et 79 du TCA, contrairement au législateur tunisien qui a invoqué le formalisme lié à la comptabilité informatisée⁶¹⁶ en prévoyant que le document doit comporter une série de lettres, de chiffres et de symboles ; cela n'a de sens que si les composants sont éligibles. La comptabilité informatisée doit comporter un discours compréhensible et objectif.

Le document informatisé doit être conservé sur un support sécurisé qui permet sa lecture.

Par cette reconnaissance légale à minima, le législateur algérien admet l'usage de la comptabilité informatisée par le contribuable et la concrétise comme moyen de preuve mais la problématique de sa conservation se pose.

L'obligation de conservation est certaine, mais en l'absence de textes en la matière, on peut supposer que les mêmes règles soient appliquées, à savoir le respect du délai de 10 ans⁶¹⁷. Mais

615/Il dispose que: « Lorsque la comptabilité est tenue au moyen de systèmes informatisés, le contrôle peut porter sur l'ensemble des informations, données et traitements qui concourent directement ou indirectement à la formation des résultats comptables ou fiscaux ».

616 / أحمد الورفلي، دراسات في قانون الجباية، الجزء الثاني، المرجع السابق، ص 173.

617/ En France, une distinction est établie par la législation fiscale entre les délais de conservation général applicables aux documents comptables sur support papiers (6ans), et celui applicable lorsque ces documents sont établis ou reçus sur support informatique (10ans). Le cadre juridique du contrôle des comptabilités informatisées est défini par l'article L. 13 du livre des procédures fiscales (LPF), l'article L. 47 A du LPF, l'article L. 74 du LPF et l'article L. 102 B du LPF. Voir également l'Article L102 B du livre de procédures fiscales et qui dit « Les livres, registres, documents ou pièces sur lesquels peuvent s'exercer les droits de communication, d'enquête et de contrôle de l'Administration doivent être conservés pendant un délai de six ans à compter de la date de la dernière opération mentionnée sur les livres ou registres ou de la date à laquelle les documents ou pièces ont été établis. Les informations, documents, données, traitements informatiques ou système d'informations constitutives des contrôles mentionnés au 1° du VII de l'article 289 du code général des impôts et la documentation décrivant leurs modalités de réalisation doivent être conservées pendant le même délai. Sans préjudice des dispositions du premier alinéa, lorsque les livres, registres, documents ou pièces mentionnés au premier alinéa sont établis ou reçus sur support informatique, ils doivent être conservés sous cette forme pendant une durée au moins égale au délai prévu au premier alinéa de l'article L. 169. Les pièces justificatives d'origine relatives à des opérations ouvrant droit à une déduction en matière de taxes sur le chiffre d'affaires sont conservées pendant le délai prévu au premier alinéa. Le registre des opérations mentionné au 9 de l'article 298 sexdecies F est conservé pendant dix ans à compter du 31 décembre de l'année de l'opération.

- Lorsqu'ils ne sont pas déjà visés au I, les informations, données ou traitements soumis au contrôle prévu au deuxième alinéa de l'article L. 13 doivent être conservés sur support informatique jusqu'à l'expiration du délai prévu au premier alinéa de l'article L. 169. La documentation relative aux analyses, à la programmation et à l'exécution des traitements doit être conservée jusqu'à l'expiration de la troisième année suivant celle à laquelle elle se rapporte ».

compte tenu de la spécificité de la comptabilité informatique on peut imaginer des délais supérieurs.

Cette conservation est obligatoire et a comme finalité le contrôle de la comptabilité lequel peut s'exercer sous le régime de l'article 20 du Code de Procédure Fiscale, ce dernier précise que le contrôle de l'Administration s'exerce quelque soit le support utilisé pour la conservation de l'information.

Une documentation informatisée est parfaitement acceptée en droit fiscal algérien ; mais pour l'heure son contrôle peut s'effectuer soit sur place avec le matériel informatique du contribuable soit au niveau de l'Administration fiscale. Dans ce cas de figure, il faut rappeler que le fisc est en plein processus d'amélioration de sa technologie et ne peut en l'état actuel des choses assurer un contrôle fiscal efficace de la comptabilité informatisée⁶¹⁸.

Si la vérification de la comptabilité informatisée se déroule sur le matériel de l'Administration fiscale, le contribuable prend le risque de voir ses fichiers disparaître du fait d'une erreur commise par l'agent vérificateur⁶¹⁹, faisant perdre au contribuable un moyen efficace de preuve⁶²⁰. En conséquence des dispositions juridiques devraient être mises en place pour protéger les parties contre toute perte de comptabilité en prévoyant une obligation de préservation du double du support informatisé⁶²¹.

Le risque est tel qu'on pourrait imaginer que le contribuable présentant une comptabilité informatisée non probante du fait de l'erreur de l'agent fiscal se fasse rejeter sa comptabilité

618/ A ce sujet lire l'article du TSA, intitulé : « *Le géant espagnol INDRA pour informatiser le fisc algérien* », en date du 05/07/2008, sur le site www.TSA.dz

619/ M-N. ABDESSEMED, *Le contrôle fiscal des entreprises internationales en Algérie*, Thèse Université Paris, 2007, p. 519.

620/ En France l'article 103, de la loi de finances pour 1990, a modifié le cadre juridique du contrôle des comptabilités informatisées, Loi n° 89-935, JO, 30 décembre 1989, p 16337.

il existe également une brigade de vérification des comptabilités informatisées (BVCI), rattachée à la DVNI : « *auditer le système informatique d'une grande entreprise, concevoir des demandes de traitement complexe et a fortiori réaliser ces traitements si l'entreprise choisit cette option, sont des opérations réservées aux spécialistes des BVCI (...)* Pour faire face à ce défi l'Administration a adopté une démarche qui permet à tous ses vérificateurs d'aborder une vérification de comptabilité informatisée avec des outils adaptés et de s'affranchir de l'assistance des BVCI lorsque l'enjeu ne le justifie pas. Cette politique repose, d'une part un outil d'audit et, d'autre part, sur un outil de lecture des comptabilités informatisés », M. EMPATAZ, « La vérification fiscale de comptabilités informatisées », *Gestion & finances publiques - La revue*, 2009, 5, pp. 413-417.

L'article 159 du CIDTA, mentionne l'obligation d'un double du bordereau lors du paiement de l'imposition. Les articles 130 et 131 du CE, qui exigent le dépôt d'un double des actes sous seing privés au service de l'enregistrement.

621/ De plus, la doctrine administrative française, précise que : « *les solutions d'archivage et de traçabilité retenues par les entreprises pourront s'accompagner, par exemple, d'une sécurisation des documents dématérialisés et des données, notamment comptables au moyen d'une signature électronique fiable* », BOI 13 -L-1-06, instruction du 24 Janv. 2006

B - Les reconstitutions extracomptables

La comptabilité sert à prouver le bien fondé de la déclaration du contribuable mais en pratique, une problématique apparaît à l'issue de sa vérification. Celle-ci doit être régulière car dans le cas contraire, elle sera rejetée et le contribuable se verra passible d'une procédure de taxation d'office.

La reconstitution est l'opération de contrôle qui consiste à rejeter la comptabilité puis à recalculer les recettes de manière à faire dégager celles qui n'ont pas été déclarées. Le caractère très général des termes employés par l'article 44 du Code de Procédure Fiscale, autorise le contribuable à critiquer par tous les moyens l'évaluation administrative qui est à l'origine de l'imposition exagérée⁶²².

A titre d'exemple, afin de recalculer les recettes non déclarées d'un détaillant, l'Administration fiscale peut prendre un échantillon des articles les plus vendus à partir desquels le contribuable calcule sa marge bénéficiaire. Il suffit par la suite d'appliquer cette marge pour connaître le bénéfice global.

A priori cette méthode paraît simple mais en pratique elle est très contestée étant donné qu'elle ne prend pas en considération les soldes, pertes, détériorations...etc. Pour faciliter la tâche du contribuable, celui-ci est autorisé à employer toutes les justifications pour réfuter cette méthode adoptée par l'Administration fiscale⁶²³.

Signalons toutefois, que quelle que soit la méthode utilisée par le fisc, le point de départ doit être la situation de l'entreprise. L'Administration fiscale recueille les éléments internes pour pouvoir les recouper par la suite avec ceux de l'extérieur mais la complexité de certaines situations nécessite une grande connaissance technique. Par exemple, pour une boulangerie l'élément interne serait le montant de la consommation de l'électricité, le second élément étant les informations recueillies auprès des alimentations générales et dont la boulangerie est le principal fournisseur.

622/ Voir l'article 4 du livre des procédures fiscales, et la note circulaire n° 716 relative au livre des procédures fiscales qui dit : « *A défaut de reconstitution de la comptabilité et si la perte des documents n'est pas justifiée par le contribuable, la procédure est poursuivie conformément aux dispositions de l'article 20 du L.P.F. relatif à la procédure de taxation d'office pour infraction aux dispositions relatives à la présentation des documents comptables et au droit de contrôle* ».

623/ Ch.DE LA MARDIERE, La preuve en droit fiscal ,op. cit, p. 22.

Dresser une liste exhaustive des méthodes de reconstitution de recettes, est impossible vu leur nombre trop élevé, dépendant majoritairement des caractéristiques techniques de chaque entreprise. Madame DALBIES les classe comme suit ⁶²⁴:

1-L'extrapolation

Elle sert à reconstituer les résultats d'un exercice en se basant sur un autre (Art 18 du CIDTA), à condition que la situation de l'entreprise n'ait pas changée. En revanche, si c'est le cas, le contribuable doit prouver que la méthode utilisée ne prend pas en compte les caractéristiques de l'entreprise (Art 140-3 du CIDTA).

Cette méthode ne doit pas être confondue avec celle de la reconstitution en comparaison, qui consiste à reconstituer les bases d'imposition en comparant les situations financière d'entreprises similaires.

Ces méthodes sont à notre sens très critiquables dès lors que le contribuable peut contredire cette évaluation en se basant sur la sphère économique propre à chaque entreprise ; le mode de fonctionnement varie d'une société à une autre.

2-Une reconstitution basée sur des données générales

Cette méthode est la plus utilisée car elle admet toutes les constatations provenant de l'extérieur. Ces données feront l'objet de recoupements provenant des opérateurs économiques collaborant avec le contribuable.

Ce dernier se réserve le droit de critiquer ces éléments s'il démontre leur caractère non probant ou si elles ne correspondent pas à la réalité. Il peut par le biais d'un professionnel effectuer une étude précise sur sa situation, un moyen de preuve admissible s'il est représentatif⁶²⁵.

En conclusion les méthodes extracomptables se substituent comme moyen de preuve à la comptabilité si cette dernière n'est pas probante. Il est évident que la comptabilité s'affirme dans le domaine de la démonstration et prévaut comme moyen de preuve par excellence.

624/ B. DALBIES, La preuve en matière fiscale, op. cit, p.390.

625/ B. DALBIES, La preuve en matière fiscale, op. cit, p. 395.

Cette règle est d'ordre général. Elle est applicable aux deux parties du contentieux. Mais à défaut de présentation de documents comptables, les éléments extracomptables sont suffisamment convaincants pour démontrer l'exagération de l'imposition.

Paragraphe 2 : Deux conceptions communes à la preuve fiscale

Incontestablement la question de la preuve se pose dès le début du contentieux mais c'est évidemment devant le juge que les parties s'efforcent d'emporter la conviction. La reconnaissance de la comptabilité comme moyen de preuve revient également à dire que le contribuable est en droit de constituer sa propre preuve. Il lui est légalement reconnu de monter en toute liberté sa comptabilité, à condition qu'elle soit régulière et probante.

Dès lors, ce dernier est en droit de présenter la preuve de ses allégations, sous la forme de déclaration qui acquiert, à l'appui d'une comptabilité saine une valeur probante certaine. Il est alors question de la liberté de prouver avant même de parler de la preuve contre soi car au final pouvoir constituer sa propre preuve émane, avant tout, d'une garantie fondamentale qui réside dans le libre choix de l'administration de la preuve.

A- la liberté de la preuve fiscale

La preuve fiscale porte généralement sur des faits dont l'importance est capitale, le « *fait générateur de l'impôt* » en témoigne. Ces faits prennent des formes variées en raison de la diversité des impôts et du contentieux ; c'est pourquoi le besoin de rechercher librement la preuve est capital pour la discipline fiscale⁶²⁶.

Tout d'abord il faut reconnaître l'existence d'une relation quasi-fusionnelle entre le droit commercial et fiscal, ce rapprochement est envisagé tout au long de la lecture des articles constituant le code du commerce.

626 / "المبدأ العام في النظام الضريبي أن الإدارة الضريبية حرة في استعمال أي وسائل من وسائل الإثبات، في حين أن الملزم يستعمل وسائل الإثبات المنصوص عليها في القانون، وهذا المبدأ ناجم على أن الإدارة الجبائية هي الموكول لها تطبيق النظام الجبائي"، بوشعيب البوعمرى، "الإثبات في النزاعات الضريبية"، الندوة الوطنية حول موضوع : الإشكالات القانونية والعملية في المجال الضريبي، دفاتر المجلس الأعلى، عدد 16، 2011، ص 106.

il est intéressant de relever que la fiscalité d'une entreprise dépend en grande partie de la forme qu'elle adopte, une forme définie par la loi commerciale (articles 544-840), de même que sa comptabilité, principal élément constituant la preuve fiscale, découle d'une obligation commerciale (art 9 et 10 du CC).

Il est alors logique de prétendre à la liberté de prouver en droit fiscal⁶²⁷. D'origine commerciale, l'article 30 du CC définit ce principe de la façon suivante : «....*Dans le cas où le tribunal croira devoir l'admettre, par la preuve testimoniale ou tout autre moyen* ».

Pour justifier cette solution, on avance donc le critère de la célérité afin de ne pas entraver la rapidité des opérations commerciales. On peut engager le débat sur l'autonomie du droit commercial qui est consacré par l'article 30 du Code de commerce.

S'inspirant de cet article, le droit fiscal admet cette conception et l'usage des différents moyens de preuve même testimoniale (art 168 du CE)⁶²⁸. En revanche pour le reste l'acte authentique et l'acte sous-seing privé ne sont plus des moyens à débattre, dans la mesure où leur valeur est certaine. Cette hypothèse est confirmée par l'article 112 du TSA⁶²⁹ qui reconnaît l'usage de tout moyen de preuve connu en droit commun devenant ainsi la référence légale de la liberté de prouver en droit fiscal.

L'extension du principe de liberté de la preuve au droit fiscal s'effectue grâce à son autonomie⁶³⁰ ; en principe ce dernier réserve un sort particulier aux qualifications juridiques élaborées par les autres disciplines. L'autonomie du juge est à cet égard d'une grande aide et c'est en vertu de cette indépendance qu'il peut retenir, rejeter ou transformer les règles du droit commun.

627/ Arrêt du Conseil d'Etat n°002389 du 24/12/2001, in :

كوسة فضيل، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة ، المرجع السابق، ص 141 :
"حيث أن المستأنف عليه كما هو واضح جليا من السجل التجاري فإنه يقوم بنشاط تجاري خاص بتحويل صناعي، وأنه وفقا لهذا النشاط التجاري المحدد في السجل التجاري وطبقا لأحكام المادة 02 من قانون الرسم يخضع لدفع الرسم على القيمة المضافة التي لا تعفي من هذا الرسم التاجر.....، أن السجل التجاري هو وحده الدليل الكافي على تحديد نشاط المكلف بالضريبة وأن الدليل ليس من اختصاص إدارة الضرائب وأنه يكفي لإدارة الضرائب أنها قدمت الدليل وهو السجل التجاري الذي يحدد النشاط التجاري للمستأنف ورفض دعوى المستأنف عليه الأصلية"

628/ « *Il en résulte que l'Administration orale de la preuve testimoniale est exclue. Il ne peut y être supplée que par la production d'une attestation écrite* », J. LAMARQUE, O. NEGRIN et L. AYRAULT, Droit fiscal général, op. cit, p.1355 .

Voir également l'arrêt du : CE français ,12 décembre.1990, n °112316eta, Dumas : Dr. fiscal.1991, n°27, comm.1388, concl.O .Fouquet.

629/ Voir également l'article 149 du même code et l'article 38 Ter du Code du Timbre.

630/F-P. DERUEL, La preuve fiscale, op. cit, p.84.

Dans leur très grande majorité, les litiges fiscaux sont soumis à un régime de liberté de la preuve, c'est notamment le cas de la preuve objective et dans laquelle le juge puise son application. Le lien fiscal et l'ordre public favorisent le recours au procès inquisitoire.

L'acceptation de la « *liberté* » comme attribut fiscal a comme conséquence de rendre la preuve plus flexible à l'égard des parties, elle accorde au droit fiscal une certaine autonomie puisque sur ce plan il est clair que ce droit se détache du droit commun.

La conséquence la plus importante de cet attribut est certainement la force probante de la preuve elle-même car il est évident que plus le contribuable se dote de moyens de preuve plus sa preuve en sera influencée. Elle devient solide et indéniablement puissante devant le juge.

Adapter la notion de liberté de la preuve au droit fiscal met l'institution judiciaire en péril, le juge qui accepte la preuve par tous moyens va considérer pour mal fondées les allégations du demandeur si ce dernier ne fournit pas suffisamment de preuves tangibles. Accorder à la preuve fiscale sa liberté c'est aussi reconnaître le déclin de l'exigence de pré constitution de la preuve : « *pour des raisons d'équité, à la rigidité excessive du système .Elle raisonne de la même manière lorsqu'elle affirme que c'est en vue de favoriser l'accès à la vérité, que l'exigence de pré constitution, empêcherait que la tendance soit au développement du système de la preuve libre* »⁶³¹ .

Reconnaître l'importance de l'écrit dans la preuve fiscale réside également dans l'élargissement du champ d'action de cette preuve, l'écrit attribue à chaque document une valeur probante certaine ; tout support papier peut prétendre à la preuve.

Le vrai fondement de la liberté de la preuve s'inspire de la nature du droit fiscal car c'est la diversité même de la matière imposable et la complexité des ressources du contribuable qui rendent la preuve fiscale assez délicate.

Le patrimoine, l'actif, le passif, le revenu global et le chiffre d'affaire sont des notions insaisissables. C'est pourquoi en droit fiscal la liberté de la preuve *stricto sensu* doit être admise puisqu'elle permet de gagner le procès si le juge est convaincu. La liberté de la preuve n'est qu'un moyen d'assurer une application achevée de la loi fiscale.

631/ G.COUCHEZ et X. LAGARDE, Procédure civile , op.cit, p.326.

B-« Nul ne peut se constituer de preuve à soi-même », trompeuse évidence :

Perçu comme une sentence, le principe selon lequel personne ne peut se constituer de preuve contre soi-même n'est guère applicable en droit civil⁶³², du moment qu'il permet de produire de manière unilatérale la preuve.

Cette dernière ne peut être reçue, dans la mesure où elle ne répond pas aux impératifs de vérité et de sécurité⁶³³ : « Ces deux valeurs se trouvent méconnues si un projet de preuve constitué par celui qui trouve intérêt à l'invoquer devait asseoir sa prétention. Une telle preuve place une partie à la merci de l'autre, elle contrevient à la sécurité ; parce qu'elle véhicule une perception partielle des faits, elle ne sert pas la vérité »⁶³⁴.

L'arrivée de l'informatique et la dématérialisation des documents rendent la sentence de « nul ne peut constituer sa propre preuve » plus envisageable.

Le droit civil adhère parfaitement à cette théorie et intervient au sein de l'article 330 en admettant l'usage des livres pour servir de preuve entre les commerçants⁶³⁵. A travers ce texte la preuve contre soi acquiert une forme légale.

La liberté de preuve en droit fiscal agit sur la subjectivité de la preuve car du moment que le contribuable est en droit de construire librement la preuve fiscale, pourquoi ne serait-il pas en mesure de s'en constituer une ?

L'application de cette dialectique au droit fiscal révèle que la norme « preuve contre soi » prend tout son sens dans l'obligation déclarative. La naissance de la preuve fiscale a comme origine une production individuelle du contribuable (art 21 du CIDTA), la déclaration qu'il présente à

632/En 1991, la chambre sociale française, statuant au visa de l'article 1315 ,du code civil ,énonce dans sa solution « qu'un plaideur ne peut se créer sa propre preuve »,Soc.17déc.1991 ,Bull.civ.V,n°588.

633/ F.TERRE, Introduction générale au droit, Précis Dalloz, 1994, p.411.

634/ La sentence « nul ne peut se constituer de preuve à soi-même » ou « le droit de la preuve à l'épreuve de l'unilatéralisme », Revue trimestrielle de droit civil, n°1, 2007,p. 253.

635 / " لا يسوغ في هذه الحالة، الخروج عن القاعدة العامة، التي تقضي بأنه لا يجوز للشخص أن ينشئ دليلاً لمصلحته ضد غيره وذلك لأن الخصم في هذه الحالة غير تاجر، ولا يلتزم بمسك دفاتر تجارية، حتى يستطيع أن يقارع خصمه التاجر، وقد نصت على هذا صراحة المادة 14 من قانون البيانات السوري والمادة 397 من القانون المدني المصري التي جاء فيها: "دفاتر التاجر لا تكون حجة على غير التاجر" ويستفاد كذاك من المادة 438 من قانون الالتزامات والعقود التي نصت على أنه "الدفاتر والأوراق المتعلقة بالشؤون الخاصة كالرسائل والذكرات والأوراق المتفرقة المكتوبة بخط من يتمسك بها أو الموقع عليها منه، لا تقوم دليلاً لصالحه...."، حسن العفوي، حجية الوثائق المحاسبية في الإثبات في ضوء العمل القضائي، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا، الرباط، المغرب، 2008-2009، ص. 29.

l'Administration fiscale est une communication qu'il affirmera par la suite à l'appui d'une comptabilité sincère, régulière et probante.

Le contribuable devient victime de sa propre création puisque le fisc peut renverser cette preuve s'il est en possession d'éléments suffisamment solides.

Il est donc évident que le législateur fiscal en reconnaissant la présomption d'exactitude de la déclaration contrôlée et en accordant à cette dernière une force probante, va à l'encontre du principe suivant lequel « *nul ne peut constituer sa propre preuve* ».

Il est important de signaler que cette règle n'est pas si absolue qu'il y paraît car si le contribuable s'abstient de constituer sa comptabilité, l'Administration fiscale le taxe d'office, d'une sanction fiscale bien lourde.

Il est également nécessaire de rappeler que l'Administration fiscale est libre de reconstituer la comptabilité du contribuable si à la suite d'une vérification il s'avère que celle-ci n'est pas exacte.

Enfin la règle du contradictoire est à débattre, du moment où l'Administration fiscale n'a comme point de départ que la déclaration du contribuable, la contestation s'appuiera sur les affirmations de ce dernier, un concept qui avantage certainement le contribuable par rapport à l'Administration fiscale.

En conclusion il faut admettre que le particularisme de la preuve fiscale émane tout d'abord de la comptabilité que le contribuable est astreint de tenir. On remarque la complémentarité existante entre le droit commercial et le droit fiscal. La comptabilité produite par le contribuable est soumise à certaines conditions de forme et de fond car au final elle ne peut satisfaire à ses fonctions sans répondre aux impératifs d'une comptabilité probante régulière et sincère.

Prétendre que la comptabilité est le pilier de la preuve fiscale est argumenté par la liberté accordée au contribuable de pouvoir choisir tous les documents capables de justifier sa situation comptable.

Une liberté concrétisée également par l'apport non négligeable des textes qui attestent d'une administration de la preuve non restreinte, le contribuable est même en mesure de construire une comptabilité informatisée.

La preuve fiscale est libre, elle s'étend au-delà de certaines frontières de droit civil. C'est pourquoi le contribuable est en mesure de se constituer sa propre preuve en se soumettant à son obligation déclarative qui devient une exception en matière de preuve.

En réalité le lien de causalité reste très flou, la question étant de savoir si c'est l'obligation de tenue de comptabilité qui engendre la liberté de prouver ou si c'est la preuve contre soi qui autorise l'administration de la preuve par tout moyen.

Enfin prétendre que le particularisme de la preuve fiscale est absolu et dénué de toute entrave ne serait pas vrai, compte tenu du fait qu'il existe certains obstacles qui ralentissent son évolution en tant que preuve parfaitement probante et fiable. Il s'agit là du secret professionnel qui, incontestablement, nuit à l'image d'une preuve propre à la matière fiscale.

Section 2 : Examen du particularisme : Deux applications de la preuve en droit fiscal

Dans toute société, s'acquitter de l'impôt reste une obligation contraignante pour les redevables. Ces derniers adhèrent à cette noble tâche difficilement, même s'ils savent que cela fait partie de leur citoyenneté.

Partant du terme « *citoyenneté* », la collaboration de l'individu aux dépenses publiques est inéluctable, la tentation de l'éluder devient presque une échappatoire. Ce phénomène existe dans toutes les sociétés et évolue en fonction du progrès économique propre à chacune. A ce sujet deux illustrations peuvent être avancées : celle de la fraude fiscale dont l'ampleur ne cesse de croître, aussi bien sur le plan national qu'international et celle de la preuve fiscale internationale. L'impôt dépasse les frontières de l'Etat. Si son fait générateur émane d'un contrat international, le risque est plus grand si ce dernier n'est pas couvert par des clauses strictes concernant la fiscalité applicable ou encore des conventions fiscales internationales garantissant à chacune des parties le bénéfice d'un taux d'imposition plus réduit .

Dans cet environnement la preuve fiscale devient la clé du contentieux naissant en raison d'un fait pénal ou d'un accord international. Ces deux exemples démontrent la large application de celle-ci étant donné qu'elle s'étend aussi bien aux frontières pénales que constitutionnelles, puisqu'il est question d'échanges de preuves entre deux Etats souverains.

La question qui nous intéresse principalement est de savoir si la preuve fiscale trouve son application dans ces deux exemples ou s'il lui revient de s'adapter aux règles de droit commun tout en gardant un certain singularisme.

Paragraphe 1 : La preuve de la fraude fiscale

On entend par fraude l'acte réalisé en utilisant des moyens déloyaux destinés à obtenir un avantage ou à se dérober à l'exécution d'une obligation légale.

Considérant que l'impôt est une noble obligation, s'en dérober est une fâcheuse habitude que les contribuables pratiquent bien souvent. La fraude fiscale est : « *le fait d'échapper à l'impôt par des moyens répréhensibles, c'est-à-dire par des procédés ou des manipulations que la loi permet de réprimer* »⁶³⁶. Elle consiste aussi à « *éluder -volontairement- l'impôt, mais en contrevenant directement à la loi. Dans les cas les plus graves, elle constitue un délit* »⁶³⁷.

Cette qualification de délit est concrétisée par l'article 34 & 1^{er} du CT⁶³⁸, qui dispose que : « *Quiconque, en employant des manœuvres frauduleuses s'est soustrait ou a tenté de se soustraire, en totalité ou en partie, à l'assiette, à la liquidation ou au paiement des impôts ou taxes auxquels il est assujéti, est passible d'une amende pénale de 5.000DA à 20.000 DA et d'un emprisonnement de un à cinq ans ou de l'une de ces deux peines seulement. Toutefois, cette disposition n'est applicable, en cas de dissimulation, que si celle-ci excède le dixième de la somme imposable ou le chiffre de 1.000 DA* »⁶³⁹.

636/ G. CORNU, Vocabulaire juridique, op.cit, p. 480.

637/ Ch. DE LA MARDIERE, Droit fiscal général, op.cit, p. 72.

Voir à ce sujet : l'article 33 du CT qui dispose à l'article 33 que : « *Toute fraude ou tentative de fraude, et en général, toute manœuvre ayant pour but ou ayant eu pour résultat de frauder ou de compromettre l'impôt, commise dans l'emploi des machines visées à l'article 4, est punie des peines prévues par la législation en vigueur pour chaque impôt élude. Toutefois, en cas d'utilisation d'une machine sans autorisation de l'administration, l'amende ne peut être inférieure à 10.000 DA. Sans préjudice de ces pénalités, toute imitation, contrefaçon, falsification des empreintes et tout usage d'empreintes falsifiées sont passibles des peines édictées par les articles 209 et 210 du code pénal.* ».

Et l'article 34 & 1^{er} du même code, qui dispose que : « *Pour l'application des deux alinéas qui précèdent, est notamment considérée, comme manœuvre frauduleuse, le fait pour un contribuable d'organiser son insolvabilité ou de mettre obstacle, par d'autres manœuvres, au recouvrement de tout impôt et taxe dont il est redevable* ».

Ainsi que l'article 125 du CE qui dit : « *Est réputé avoir été effectuée en fraude de la taxe sur la valeur ajoutée, quelle que soit la qualité du vendeur au regard de cette taxe, tout achat pour lequel il n'est pas présenté de facture régulière et conforme à la nature, à la quantité et à la valeur des marchandises cédées* ».

638/ /Voir Arrêt n°695221 du 21/10/2010, Revue de la cours suprême,2010,n°2,p.316, in D. SAYES, Les contentieux fiscaux dans la jurisprudence algérienne, op.cit, p.141.

Voir aussi l'Arrêt n°690357 du 22/07/2010, revue de la cours suprême,2011,n°2,p366, in D. SAYES, Les contentieux fiscaux dans la jurisprudence algérienne, op.cit,p.146.

639/ Chez nos voisins maghrébins la loi est plus indulgente avec les fraudeurs : Le législateur tunisien s'est montré plus souple dans la sanction qu'il inflige à la fraude fiscale ,en effet à l'article 101 du code des droits et procédures fiscaux qui dispose que : « *est punie d'un emprisonnement de seize jours à trois ans et d'une amende de 1000 dinars à 50000 dinars toute personne...* »

Le législateur marocain à l'article 187 du code dit : « *une amende égales à 100% du montant de l'impôt éludé est applicable à toute personne ayant participé aux manœuvres destinés à éluder le paiement de l'impôt, assisté ou*

Par pure répression ou intimidation, le législateur fiscal n'a pas hésité à qualifier la fraude fiscale de délit en attribuant des sanctions lourdes et aliénantes pour le contribuable.

Il a également procédé à la prorogation du délai de la prescription à deux années (Art 106 du CPF)⁶⁴⁰.

Afin d'appuyer cette approche, un service d'investigations fiscales a été créé au sein de la direction générale des impôts chargé au niveau national de mener des enquêtes en vue d'identifier les sources d'évasions et de fraudes fiscales⁶⁴¹.

Le code de procédure fiscale quant à lui prévoit plusieurs sanctions à l'encontre de ces fraudeurs⁶⁴², l'article 119 &1er du CE, condamne cet acte par l'instauration d'une amende⁶⁴³ d'origine pénale, sachant que dans ce même article la tentative de soustraction à l'impôt est également punie par la loi.

Ce fondement basé sur le droit commun, se justifie en matière de preuve fiscale par l'article 112 du TCA, qui dispose que : « *Les infractions aux dispositions relatives à la taxe sur la valeur ajoutée peuvent être établies par tous les modes de preuve de droit commun ou constatées au moyen de procès-verbaux dressés par les officiers de police judiciaire et par les agents des administrations des contributions diverses, des impôts directs et de l'enregistrement, de celles des douanes ou de la répression des fraudes et des infractions économiques* ».

Bien que la constatation de cette infraction soit prouvée par tout moyen, il est évident que l'écrit a une place prépondérante parmi ces modes de preuve, le législateur évoque l'usage du procès verbal comme outil de ce constat.

conseillé le contribuable dans l'exécution des dites manœuvres. ... », à la lecture de cet article on constate la mention de complicité que jusqu'à lors nous n'avions pas perçu.

640/ Voir également l'article 20 quater 1 du CPF.

641/ L'article 45 de l'ordonnance n°08-21 du 30 décembre 2008, portant la loi de finances pour 2009, JO n°74

642/ L'article 65 de la loi n°10-01 du 26 Août 2010, portant la loi de finances complémentaire pour 2010 dispose que : « *L'établissement de fausses factures ou de factures de complaisance donne lieu à l'application d'une amende fiscale égale à 50% de leur valeur. Pour les cas de fraudes ayant trait à l'émission des fausses factures, cette amende fiscale s'applique tant à l'encontre des personnes ayant procédé à leur établissement qu'à l'encontre de celles au nom desquelles elles ont été établies* ».

643/ L'article 119 &1er du CE dispose que : « *Quiconque, en employant des manœuvres frauduleuses, s'est soustrait ou a tenté de se faire soustraire en totalité ou en partie à l'assiette, à la liquidation ou au paiement des impôts ou taxes auxquels il est assujéti, est indépendamment des sanctions fiscales applicables, passible d'une amende pénale de 5.000 à 20.000 DA et d'un emprisonnement d'un an à cinq ans ou de l'une de ces peines seulement* ».

Mais si le lien est très étroit entre le droit fiscal et le droit commun en matière de preuve, étant donné qu'il obéit-en partie-aux mêmes règles d'administration de la preuve . Reste à savoir en matière fiscale si cette soumission est absolue ou particulière.

Pour répondre à cela il faudrait mentionner deux notions qui se confrontent et qui influent inéluctablement sur la preuve de la fraude fiscale : la présomption d'innocence et celle de la fraude.

Certes la fraude est très importante car elle représente une perte budgétaire pour l'Etat, mais la détermination de l'acte ou bien de la tentative de ce dernier reste très difficile à constituer car si la déclaration du contribuable jouit de la présomption d'exactitude, celle de la fraude risque de faire perdre cet avantage au contribuable ; dans ce cas, l'instabilité des normes fiscales n'arrange en rien la preuve. C'est pourquoi, le contribuable acquiert la qualité de demandeur lorsque la présomption de fraude prône.

On relève néanmoins la différence existante entre les sanctions pénales et fiscales. Alors que les premières sont attribuées par le juge pénal, les secondes ne peuvent émaner que de l'Administration fiscale.

En règle générale on parle de sanctions fiscales lorsqu' il s'agit de majoration d'imposition et d'amendes⁶⁴⁴. L'Administration applique des sanctions à l'égard des fraudeurs⁶⁴⁵, elle peut également saisir le tribunal pénal, au même titre qu'une victime de vol.

L'article 47 du CPF prévoit que la communication des éléments est capable de présumer une fraude commise en matière fiscale, l'instance doit signaler toutes informations susceptibles de révéler une fraude fiscale même si on aboutit à un non lieu⁶⁴⁶.

644/ En réalité d'autres sanctions sont infligées aux fraudeurs ,tels que l'interdiction de l'exercice de l'activité de commerçant institué à l'article 29 de la loi n°03-22 du 28 décembre 2003 ,portant la loi de finances pour 2004 , JO n°83 ,et qui dit : « *Nonobstant les dispositions prévues par ailleurs, les personnes qui ont fait l'objet d'une condamnation à titre définitif pour fraude fiscale sont interdites de l'exercice de l'activité commerciale, au sens de la loi n° 90 –12 du 18 août 1990, modifiée et complétée, relative au registre de commerce* ».

De plus il est institué par la loi n°06-04 du 15 juillet 2006 ,portant la loi de finances complémentaire pour 2006, JO n°47 ,un fichier national des fraudeurs ,à cet effet l'article 13 dispose que : « *Il est institué, auprès de la Direction Générale des Impôts, un fichier national des fraudeurs auteurs d'infractions graves aux législations et réglementations fiscale, commerciale et douanière* » .

645/ Le législateur tunisien a utilisé le terme de « *sanctions fiscales pénales en matière de fraude fiscale* », à l'article 101 du code des droits et procédures fiscaux.

646/ L'article 47 du CPF, dit : « *Dans toute instance devant les juridictions civiles, administratives et pénales, le ministère public peut donner communication des éléments des dossiers à l'Administration fiscale. L'autorité judiciaire doit donner connaissance à l'Administration des finances de toute indication qu'elle peut recueillir, de nature à faire présumer une fraude commise en matière fiscale ou une manœuvre quelconque ayant eu pour résultat, de*

Ce droit de communication accordé à l'Administration fiscale lui facilite la production de la preuve. La contribution de l'entité judiciaire favorise cette démarche et place le contribuable en position de faiblesse. Cependant le droit fiscal français admet la procédure de la transaction qui constitue : « un *contrat par lequel on se met d'accord soit pour éviter un procès, soit dans le but de mettre fin à un contentieux en cours* »⁶⁴⁷. Les parties contractantes s'engagent à ne pas saisir la justice ou à renoncer à une procédure en cours, même si elle concerne la fraude fiscale. Cet assouplissement consolide le contribuable en lui épargnant les lourdes peines prévues à son encontre.

En Algérie, le législateur fiscal semble être plus rigide puisqu'il exclut tout accord avec un contribuable fraudeur. Il dispose à l'article 184 &2 : « *Toutefois, sauf en cas de fraude, et sur la demande des contribuables, l'Administration fiscale peut accorder remise ou modération des pénalités fiscales encourues en matière d'enregistrement conformément aux dispositions de l'article 93 du code des procédures fiscales* ».

On remarque que ce texte rejoint les dispositions de l'article 43 qui tend vers l'instauration d'un programme de conformité fiscale favorisant la réintégration de revenus non déclarés préalablement à l'Administration fiscale. En revanche ce texte exclut de son application les fonds dont l'origine est illégale ou incriminée par le code pénal ou la législation relative au blanchiment d'argent.

De manière générale, il serait difficile de démontrer qu'un contrat est passible de la qualification de fraude fiscale. Par exemple, les contribuables qui tentent de profiter d'un taux d'imposition moins élevé : un oncle qui souhaite vendre la propriété de son immeuble à un neveu se rend compte rapidement que l'imposition est plus élevée que dans le cas d'une donation. Il décide donc de présenter à l'enregistrement un acte de donation à la place d'un contrat de vente.

C'est pourquoi, dès lors que l'on confie la mission de la déclaration au contribuable, il ne se prive pas de déclarer une base inférieure à la réalité ; la difficulté pour l'Administration fiscale est

frauder ou de compromettre un impôt qu'il s'agisse d'une instance civile ou correctionnelle même déterminée par un non-lieu... ».

Cette même idée est rédigée à l'article 18 du code des droits et procédures fiscaux, comme suit : « *Le ministère public communique aux services de l'Administration fiscale, tous les renseignements et documents présumant une fraude fiscale ou toute autre agissement ayant pour but de frauder l'impôt ou de compromettre son paiement qu'il s'agisse d'une instance civile, commerciale ou d'une instruction pénale même terminée par un non lieu* ».

647/ Ch. DE LA MARDIERE, Droit fiscal général, op, cit,p. 352.

d'apporter la preuve de cette exagération⁶⁴⁸. Même si l'article 112 du TCA ne l'énonce pas explicitement, la présomption d'innocence à base constitutionnelle justifie ce choix. On en déduit que la relation conflictuelle entre la présomption de fraude et la présomption d'exactitude de la déclaration se dissipe. Cependant, pour mesurer l'étendue de cette charge qui pèse sur l'administration, nous tenterons de dénombrer, à l'instar du législateur, les actes frauduleux soumis à la preuve.

A-la fraude sur le contenu de la comptabilité

On peut dire que la charge de la preuve incombant à l'Administration fiscale est un juste retour des choses. Au vu de la large application du droit de communication dont elle jouit, l'administration de la preuve fiscale s'avère être une tâche très difficile, dans la mesure où le contribuable use d'artifices, le fait qu'il accepte de se soumettre à un redressement ne peut constituer un aveu de sa part. En revanche, on peut le considérer comme une présomption sérieuse⁶⁴⁹.

Le contrôle fiscal met en relief deux types de fraude constatés par les vérificateurs - la fraude sur le compte de résultat et la fraude sur les comptes du bilan - Ces derniers remettent en cause la valeur probante de la comptabilité et par conséquent la rejettent.

1-La fraude sur le compte de résultat

Reconnue comme un moyen de preuve, le compte de résultat est un constituant de la comptabilité, les fraudeurs l'utilisent pour éluder l'impôt et pour ce faire, ils pratiquent la minoration des produits et l'évaluation fictive des stocks.

648/ En France le législateur a expressément exposé cette règle à l'article L 227 du livre de procédure fiscale ,qui dispose que : « Au cas de poursuites pénales tendant à l'application des articles 1741 et 1743 du code général des impôts, le ministère public et l'Administration doivent apporter la preuve du caractère intentionnel soit de la soustraction, soit de la tentative de se soustraire à l'établissement et au paiement des impôts mentionnés par ces articles ». Tout comme le Maroc qui incombe à l'Administration fiscale la charge de prouver la dissimulation d'achat ou de ventes (Art 4 du livre des procédures fiscales).

649/ J. BRURON, Droit pénal fiscal, LGDJ,1993, p. 41.

a- La minoration des produits

Le compte ventes et recettes constitue le poste sur lequel la dissimulation est souvent pratiquée. Cette action s'effectue au moyen de ventes sans factures en minimisant les recettes. Exemple, cacher les recettes d'une vente par des remises et factures d'avoirs, ou bien la non comptabilisation de ristourne et rabais. La difficulté pour le vérificateur serait donc la démonstration de la connivence entre l'acheteur et le vendeur.

Dans ce cas de figure, l'Administration fiscale se trouve en difficulté d'apport de preuve puisqu'elle doit prouver l'intention, un élément à caractère immatériel dont la présence est obligatoire pour la qualification du délit. Toute la difficulté consiste à prouver le caractère délibéré de l'acte commis, sans qu'il s'agisse d'une omission.

Dans ce cas, s'agissant de l'Administration de cette preuve, le fisc doit se reposer sur trois éléments distincts : le premier est celui de l'importance du chiffre d'affaire non déclaré, le second réside dans une comptabilité irrégulière et le dernier consiste en des erreurs répétées . L'ensemble de ces trois démonstrations forme une preuve suffisamment probante pour la conviction du juge⁶⁵⁰.

b - L'évaluation fictive des stocks :

Pour la détermination du bénéfice, il faut tenir compte de la variation du stock entre l'ouverture et la fermeture de l'exercice. Celui-ci : *« regroupe l'ensemble des biens et services qui interviennent dans le cycle d'exploitation de l'entreprise, soit vendus en l'état ou après transformation, soit consommés par le premier usage. Les stocks comprennent les éléments suivants :*

- les marchandises ;
- les approvisionnements : matières premières, matières et fournitures consommables ;
- les produits : produits intermédiaires, produits finis, produits résiduels ;
- les emballages non récupérables ;
- les productions en cours ; »⁶⁵¹.

650/ Ch. DE LA MARDIERE, La preuve en droit fiscal, op.cit, p. 287.

651/ M. COZIAN et F. DEBOISSY, Précis de fiscalité des entreprises,op.cit, p. 75.

Abstraction faite des erreurs matérielles fréquentes et difficilement évitables, cette composante favorise la propagation de la fraude fiscale puisque les irrégularités commises sur ces éléments ont pour but de minorer le résultat fiscal. Le contribuable peut procéder soit à la majoration ou la minoration de la valeur des stocks. Dans le premier cas, la majoration permet de faire apparaître un pourcentage du bénéfice brut normal alors que dans le second, elle entraîne la diminution des résultats d'exploitation, ce qui influe directement sur le bénéfice brut. Cependant, cette opération ne peut être répétitive car cela se répercuterait sur l'exercice suivant. Autrement dit, si cette opération fait baisser dans la comptabilité du contribuable le résultat fiscal de l'exercice N-1, elle réduira également les charges liées au stock dans l'exercice N. En pratique, cette minoration peut cacher des ventes non facturées tout en excluant les dommages et les vols que peut subir le stock. En matière de preuve, l'Administration fiscale doit démontrer les irrégularités causées et l'intention de les commettre. Mais comme il a été précédemment exposé si le fournisseur et le contribuable sont de connivence, il serait difficile pour l'Administration fiscale d'affirmer ses allégations. Dans ce cas, la contribution du juge est essentielle au processus de preuve puisqu'il peut utiliser des indices pour reconnaître la faute. Il peut exiger de l'Administration fiscale qu'elle rassemble tout élément susceptible de reconnaître l'intention frauduleuse du contribuable. Le professeur DE LA MARDIERE résume la tâche de démonstration du fisc en trois étapes⁶⁵² : la gravité de l'erreur, l'importance des droits rappelés et la grossièreté de l'infraction. Bien que cela apporte une première solution à la preuve fiscale, la subjectivité en devient le noyau car il est question avant tout de remporter la conviction du juge et cela diffère d'une situation à une autre et aucune règle n'est établie jusqu'alors.

De plus, nul ne peut prétendre à la culpabilité d'un contribuable sous prétexte que les droits éludés sont élevés, une erreur commise ne peut constituer un élément de preuve car l'Administration fiscale peut également commettre des erreurs ou des écarts qu'elle tente de rattraper par la procédure du dégrèvement (Art 95 du CPF).

À notre sens le recoupement des trois étapes précédemment citées est un commencement de preuve et ne peut en aucun cas constituer une preuve probante car la situation fiscale diffère d'un contribuable à un autre. L'avènement de l'informatique est en soi un frein à la démonstration de

652/ Ch. DE LA MARDIERE, La preuve en droit fiscal, op.cit, p. 286.

l'intention de fraude car le contribuable peut prétendre à un « bug » informatique pour justifier la perte de certains documents.

2-La fraude sur les comptes du bilan

Pour le calcul du résultat de l'entreprise la comptabilité paraît être un excellent moyen. Mais pour y parvenir, sa composante doit donner une image fidèle de la situation financière du contribuable, le bilan synthétise parfaitement l'état de l'entreprise. La reconnaissance juridique et économique du bilan se justifie par la liberté d'affectation comptable dont il jouit. Le contribuable est donc libre de déterminer les éléments de l'actif et du passif liés à l'exploitation. Pour frauder il peut, soit augmenter certains comptes du passif ou au contraire diminuer l'actif.

a- Les irrégularités de l'actif

Sans s'attarder sur la définition de l'actif, il faut lui reconnaître sa fonction économique. Il est le reflet de l'usage du patrimoine de l'entreprise à un moment précis, le contribuable peut tenter d'échapper à l'imposition par l'application d'un taux d'amortissement plus élevé.

Ce procédé s'explique par le rôle de l'amortissement dans la détermination de la valeur de l'immobilisation corporelle ou incorporelle⁶⁵³.

Cette valeur est comptabilisée en diminuant de son coût le cumul des amortissements et celui des pertes de valeurs⁶⁵⁴ (Art. 112-11 de arrêté du 26 juillet 2008 fixant les règles d'évaluation et de comptabilisation, le contenu et la présentation des Etats financiers ainsi que la nomenclature et les règles de fonctionnement des comptes) ; plus la valeur de l'amortissement est élevée plus

653/ L'article 121-1 prévoit que : « Une immobilisation corporelle est un actif corporel détenu par une entité pour la production, la fourniture de services, la location, l'utilisation à des fins administratives et dont la durée d'utilisation est censée se prolonger au-delà de la durée d'un exercice ».

et l'article 121-2 : « Une immobilisation incorporelle est un actif identifiable, non monétaire et immatériel, contrôlé et utilisé par l'entité dans le cadre de ses activités ordinaires. Il s'agit par exemple de fonds commerciaux acquis, de marques, de logiciels informatiques ou autres licences d'exploitation, de franchises, de frais de développement d'un gisement minier destiné à une exploitation commerciale », arrêté du 26 juillet 2008 fixant les règles d'évaluation et de comptabilisation, le contenu et la présentation des Etats financiers ainsi que la nomenclature et les règles de fonctionnement des comptes, JO n°19.

654/ Voir l'article 112-11 de l'arrêté du 26 juillet 2008 fixant les règles d'évaluation et de comptabilisation, le contenu et la présentation des Etats financiers ainsi que la nomenclature et les règles de fonctionnement des comptes

celle de l'immobilisation est réduite , ce qui a une conséquence directe sur l'actif, ce dernier déclinera infailliblement.

D'autre part l'article 121-7 de l'arrêté précédemment cité définit l'amortissement en ces termes: « *L'amortissement correspond à la consommation des avantages économiques liés à un actif corporel ou incorporel et est comptabilisé en charge à moins qu'il ne soit incorporé dans la valeur comptable d'un actif produit par l'entité pour elle-même* ». On relève donc que les écritures comptables de l'amortissement passent également en charges, favorisant ainsi la fraude. En cette matière, la difficulté de la preuve fiscale est celle de l'amortissement des appareils informatiques, car assurément l'apparition de la technologie et spécialement l'informatique bouleverse les normes juridiques, à titre d'exemple le choix de la méthode d'amortissement et sa durée⁶⁵⁵.

En réalité l'Administration fiscale est dans l'obligation d'apporter la preuve si elle veut critiquer le choix de la méthode d'amortissement et doit avancer les arguments qui empêcheront le contribuable d'amortir un ordinateur sur une année, alors que la nature même de son activité exige un renouvellement annuel de ses équipements.

b- Les anomalies du passif :

Parallèlement à l'actif, le passif est une composante du bilan dont l'importance est capitale pour l'équilibre de celui-ci. Ce dernier constitue « *l'origine juridique des ressources de l'entreprise* »⁶⁵⁶. L'un des exemples qui illustre le mieux la fraude fiscale au niveau du passif reste celui de la constitution de provision pour dépréciation.

Par définition « *quand le coût de revient d'un produit est supérieur au cours du jour, c'est-à-dire au prix qu'indique le marché, cela signifie que l'entreprise subira une perte au moment de la vente de ce produit. Elle doit, dans ce cas, pratiquer une dépréciation* »⁶⁵⁷.

655/ L'article 121-7 dispose que : « *Le mode d'amortissement d'un actif est le reflet de l'évolution de la consommation par l'entité des avantages économiques de cet actif, mode linéaire, mode dégressif ou mode des unités de production. Si cette évolution ne peut être déterminée de façon fiable, la méthode linéaire est adoptée.*

L'amortissement linéaire conduit à une charge constante sur la durée d'utilité de l'actif ;

le mode dégressif conduit à une charge décroissante sur la durée d'utilité de l'actif ;

le mode des unités de production donne lieu à une charge basée sur l'utilisation ou la production prévue de l'actif ; le mode progressif qui conduit à une charge croissante sur la durée d'utilité de l'actif ».

656/ M. BOUCHAREB, La lutte contre la fraude fiscale au Maroc, Thèse, Paris1, 2004, p. 126.

657/ M. COZIAN et F. DEBOISSY, Précis de fiscalité des entreprises, op.cit, p. 77.

Dans ce cas de figure le contribuable doit constituer une provision pour pallier cette perte et pourrait utiliser cette brèche pour diminuer la valeur de l'immobilisation tout en réduisant son résultat.

Une autre difficulté pourrait entraver la bonne administration de la preuve ; celle de la perte de valeur. Comment l'Administration peut-elle prouver la perte de valeur d'un fonds de commerce dans un environnement inchangé à l'exception de l'installation d'un commerce concurrentiel à proximité ?

En réalité ce nouveau commerce ne saurait justifier à lui seul la provision pour perte de valeur, le contribuable en question peut posséder des équipements et matériaux plus intéressants avec un local plus spacieux. Pour prouver la fraude l'Administration fiscale doit affaiblir le fondement de la provision en mettant en exergue le caractère frauduleux de la perte de valeur .

En conclusion, même si les procédés diffèrent, ils touchent alternativement le bilan et le compte de résultat ; la fraude doit dans ces conditions être établie, et c'est à l'Administration fiscale d'en apporter la preuve, même si parfois cette démonstration reste très difficile.

B - Simulation et dissimulation

D'origine civile la simulation est « *l'action de faire paraître comme réel, effectif ce qui ne l'est pas. L'un des sens du verbe simuler est « offrir l'apparence de » (Larousse). La simulation est alors très proche du mensonge, ou encore de la dissimulation par laquelle on cherche à donner une idée fausse de la réalité* »⁶⁵⁸.

Elle se pratique le plus souvent dans les contrats, ces derniers tentent de faire croire en l'existence d'une opération imaginaire très différente de la réalité, en matière de preuve il incombe tout naturellement à la personne qui conteste la réalité de la prouver (art 98 du CC).

La fraude fiscale s'effectue également par la simulation, appelée également « *dissimulation du véritable caractère du contrat* »⁶⁵⁹, elle se présente sous la forme d'une convention ouvrant droit à des impositions moins élevées, c'est notamment le cas de la donation déguisant une vente.

658/ C. OPHÈLE, « Simulation », revue Dalloz, juin 2012, p.2 (en ligne sur Dalloz.fr.).

659/ Mohamed BOUCHARB, La lutte contre la fraude fiscale au Maroc, op.cit, p. 130.

Mais, la perspective conventionnelle n'est pas le seul domaine dans lequel la simulation se pratique, son champ d'action s'étend également :

- Tout d'abord, sur les prix de vente, cette action consiste à minorer dans les actes le prix des transactions effectuées dans le seul but d'é luder ou diminuer l'impôt.
- L'abus de droit précédemment étudié, repose aussi sur la dissimulation, cette construction juridique que le contribuable utilise pour échapper à l'impôt est très difficile à prouver car elle diffère de la fraude ou de l'évasion fiscale, tout deux découlant d'une volonté de frauder très distincte.

Parallèlement, il ne faut surtout pas omettre la notion de concussion, ce délit prévu aux articles 119bis et 120 du code pénal, et qui pénalise les éventuels débordements de l'Administration fiscale.

La concussion est un abus d'autorité commis par l'individu qui détourne à sa guise le pouvoir administratif qu'il détient à des fins personnelles ou lorsque l'agent de l'Administration fiscale accorde sans autorisation des exonérations et/ou des dégrèvements.

La preuve de cet acte commence d'abord par l'établissement de l'élément matériel de l'infraction, ensuite vient le tour de l'intention coupable. La victime peut difficilement établir la culpabilité de l'agent ; ce dernier peut prétexter une simple erreur et échapper ainsi à l'accusation.

En conclusion, par l'étude du mécanisme de la preuve dans la fraude fiscale, on remarque que celle-ci se caractérise par deux notions qui la distinguent des autres preuves du droit commun. Tout d'abord la présomption de fraude, une règle qui va à l'encontre du principe constitutionnel de la présomption d'innocence et qui favorise l'intérêt public aux dépens de celui du contribuable. A notre sens, une disposition en parfaite adéquation avec la rigueur fiscale, une rigueur imposée par l'impératif que représente l'impôt et mise en place par le législateur fiscal. En second la preuve fiscale pénale se discerne par l'association de diverses règles du droit commun, l'Administration fiscale doit prouver l'intention de frauder du contribuable, puis apporter la preuve matérielle.

Paragraphe 2 : La preuve en fiscalité internationale

La fuite devant l'impôt dépend des mentalités nationales : « *En matière d'impôt, il faut tenir compte des mœurs du peuple, au moins autant que des principes de la science* »⁶⁶⁰. Jusqu'à présent nous avons traité de la preuve fiscale en se référant au droit interne mais dès que le litige intervient entre deux Etats, il est question de l'internationalité de la preuve.

La perspective d'une fuite de capitaux est une dimension de la fraude fiscale non négligeable. C'est ainsi que la pratique d'une fiscalité excessive dans certains pays explique la fameuse expression : « *sans enfers fiscaux, il n'y aurait pas de paradis fiscaux* »⁶⁶¹.

Le problème des paradis fiscaux réside dans leur aspect éphémère, comme l'a écrit un auteur anglais : « *Les havres fiscaux n'ont jamais prétendu bénéficier du processus graduel d'évolution décrit par Darwin. Leur origine et leur développement doivent beaucoup à une série d'éruptions volcaniques qui, souvent après une nuit, projettent de nouvelles îles, de revenir au-delà engouffrent des havres existants ou remodelent des contours bien établis* »⁶⁶².

Le phénomène de la mondialisation concrétise le principe économique du vaste échange. Par conséquent, la personne est libre d'aller et de venir au-delà des frontières politiques et économiques de son Etat. Poussés par le gain rapide ou tout simplement par une attractivité fiscale très avantageuse, les agents économiques se promènent dans la sphère internationale afin de diminuer leur imposition.

Echapper à l'impôt a donc une dimension internationale. Qu'elle soit interne ou externe, la fraude fiscale est toujours attrayante. De ce fait, le litige qui en découle est soumis aux règles du droit international et la question de la preuve se pose. On fait donc intervenir deux principes : La territorialité de l'impôt et les conventions fiscales.

660/ G. TIXIER et Ph. DEROUIN, Droit pénal de la fiscalité, Dalloz, 1989, p.99.

661/ G. TIXIER et Ph. DEROUIN, Droit pénal de la fiscalité, op.cit, p. 99

662/ M.F.DOGGART, Tax Havens: « The landscape changes », The Banker, April 1973, p. 537.

A - La territorialité de l'impôt :

La territorialité de l'impôt relève de la souveraineté de l'Etat et de la puissance publique, l'article 137 du CIDTA⁶⁶³ définit la territorialité de l'impôt en se référant aux bénéfices réalisés en Algérie. La règle est simple, si le bénéfice est réalisé en Algérie, l'impôt dû doit être versé à l'Etat algérien et doit être soumis à la loi algérienne. En matière de preuve les règles du droit fiscal interne et du droit commun sont appliquées mais certains exemples pratiques présentent des cas juridiques discutables.

1-Quelques illustrations

a - Lorsqu'une entreprise exerce son activité sur le territoire national en interne et en externe, la question de la territorialité de l'impôt se pose car nous sommes confrontés à l'application de deux lois. Le législateur fiscal algérien pose une présomption simple ; si la comptabilité est distincte et réalisée au prorata des opérations de production ou à défaut des ventes réalisées sur le territoire. Dans ce cas de figure le contribuable est tenté de frauder.

Pour remédier à cela l'article L13ab du livre de procédure fiscale français prévoit la communication à l'Administration fiscale d'une documentation qui comprend l'ensemble du bilan et le compte de résultat. Contrairement à la loi algérienne qui ne s'intéresse jusqu'à présent qu'à la partie des bénéfices réalisée sur son territoire⁶⁶⁴.

Une première observation à ce sujet, le processus d'administration de la preuve est plus vaste en droit français qu'en droit algérien. En droit marocain, l'article 4 du livre de procédure fiscale élargit le pouvoir d'appréciation de l'Administration fiscale en lui accordant la possibilité de limiter des dépenses engagées ou supportées à l'étranger d'une entreprise étrangère ayant une

663/L'article 137 du CIDTA, dispose que : « L'impôt est dû à raison des bénéfices réalisés en Algérie.

Sont notamment considérés comme bénéfices réalisés en Algérie :

-les bénéfices, réalisés sous forme de sociétés provenant de l'exercice habituel d'une activité à caractère industriel, commercial ou agricole en l'absence d'établissement stable ;

-les bénéfices d'entreprises utilisant en Algérie le concours de représentants n'ayant pas une personnalité professionnelle distincte de ces entreprises ; les bénéfices d'entreprises qui, sans posséder en Algérie d'établissement ou de représentants désignés, y pratiquent néanmoins, directement ou indirectement, une activité se traduisant par un cycle complet d'opérations commerciales... ».

664/ Cet exemple sera repris ultérieurement en présence d'une convention fiscale.

activité permanente au Maroc. Si ces dépenses ne paraissent pas justifiées, elle peut également recourir à la méthode de la comparaison entre cette entreprise et d'autres qui lui ressemblent.

b - La domiciliation fictive à l'étranger :

Le contribuable résidant en Algérie tente de faire croire qu'il a changé de domicile fiscal. Cette situation l'avantage puisqu'il peut déduire des bénéfices fictifs de son résultat comptable afin d'échapper à l'impôt. Dans cet exemple, l'administration de la preuve est difficile à produire. Même si l'article 141quater du CIDTA prévoit la communication des versements effectués au niveau de l'organisme financier étranger, la production de la preuve reste très délicate.

Cette contrainte nous renvoie à la notion de secret bancaire et à l'obligation de ces administrations de délivrer la preuve d'un éventuel transfert illicite. Cette disposition de coopération est admise au sein de l'article 182 ter qui exige la déclaration des transferts. Il représente un document obligatoire qui doit non seulement contenir le traitement fiscal des sommes objet du transfert, mais doit également être présenté aux banques pour procéder à la transaction de transfert.

On peut donc aisément illustrer nos propos en citant le cas du joueur de football, de nationalités algérienne et française et qui participe aussi bien en France qu'en Algérie à des compétitions et matchs de football bénéficiant, ainsi d'une double rente. Il est donc impératif d'instaurer un dialogue entre les deux Etats afin de prévenir tout abus du footballeur.

En réalité, la question qui nous intéresse est de savoir si la résidence constitue un élément suffisamment probant pour démontrer l'obligation d'imposition appartenant à tel ou tel pays. Dans ce sens, nous pouvons citer une décision de la Cour d'appel de Paris qui précise : « *que l'attestation de l'Administration fiscale irlandaise et les renseignements fournis par elle au cours de l'enquête administrative française admettent la qualité de résidence d'Irlande pour (le prévenu) ne peuvent constituer un élément décisif de preuve, qu'en effet aucune disposition de la convention franco-irlandaise ne donne à une telle attestation ou aux renseignements survis une valeur irréfragable* »⁶⁶⁵.

665/Paris 2 décembre 1986 D.1988 .148 note TIXIER et LAMULE, in : G. TIXIER et Ph.DEROUIN, Droit pénal de la fiscalité, op. cit, p.144.

2 - Conflit de loi fiscale

On entend par conflit de loi, la mise en concurrence des lois d'Etat. Il s'agit, surtout de confronter une loi interne à une autre étrangère. A ce sujet, le droit international privé a pour objet d'assurer la coordination des ordres juridiques entre ces Etats.

Cette situation est d'autant plus amplifiée par la diversification des sources de la loi fiscale, caractéristique qui favorise une large couverture du contentieux de l'imposition mais qui peut engendrer une opposition entre les lois. Le principe du libre échange impose au législateur d'adapter ces textes. Cette configuration nouvelle porte le litige au-delà des frontières internes de l'Etat et met en situation de « *dualité* » la législation :

- Dans l'exemple précédemment cité, celui de la preuve produite par un contribuable qui exerce son activité dans deux Etats distincts, la France, exploite un droit de communication très large, souhaitant acquérir la comptabilité de l'autre pays alors que le législateur fiscal algérien ne sollicite que la comptabilité qui s'attache à l'activité exercée en Algérie.

En matière de preuve ceci peut être perçu comme étant une limitation à son administration. Le conflit de loi apparaît dans la communication des informations entre les deux Etats puisqu' en l'absence de convention fiscale l'Algérie est en droit de refuser de présenter les documents requis.

- Le conflit de loi peut prendre une autre forme, le changement de la législation peut influencer la preuve, dans la mesure où le législateur adopte de nouvelles règles et modernise les anciennes afin qu'elles puissent s'adapter aux besoins du moment.

Cette nouvelle situation peut créer une confusion quant à l'application de la preuve. Par exemple, si dans une ancienne loi tous les modes de preuve étaient admis, dans la nouvelle loi le législateur opposera une certaine restriction ou accordera une vraie liberté de production de la preuve. C'est notamment, le cas de l'article 38ter créé par la loi de finances 2011 (art 38)⁶⁶⁶, et dans laquelle il est disposé que : « *L'inexactitude des déclarations ou attestations de dettes peut être établie par tous les modes de preuve admis en matière d'enregistrement* ».

Cet article démontre l'impact des textes sur la preuve, il a non seulement évoqué la preuve dans le processus de démonstration des fausses déclarations mais également la large application de celle-ci.

666/ Loi n° 10-13 du 29 Décembre 2010 portant loi de finances pour 2011, JO n°80.

- On pourrait citer l'exemple du rapatriement des objets d'arts et qui peut susciter des litiges d'imposition en confrontant deux lois, en l'absence de conventions les concepts diffèrent d'un pays à un autre⁶⁶⁷.

- Les exemptions accordées aux entreprises étrangères peuvent créer un déséquilibre d'imposition, surtout si le pays d'origine n'accorde pas les mêmes avantages. On assistera donc à une fluidité économique à sens unique.

La preuve de l'optimisation fiscale est difficile à produire, surtout si l'étranger évoque pour sa défense les opportunités d'investissement que procure le pays d'accueil⁶⁶⁸. Il n'est plus alors question d'optimisation fiscale mais d'occasions « économiques » à saisir.

Tous les exemples précédemment cités démontrent l'impact du manque d'échange dans la production de la preuve internationale. Les conventions paraissent comme une première solution dès lors qu'elles présentent un accord écrit régi par le droit international et dont le seul but est la réduction des conflits par l'instauration d'un dialogue continu entre les Etats. Cependant le Conseil d'Etat français a décidé au nom de la séparation des pouvoirs, qu'en cas de conflit de lois entre un traité international et les dispositions explicites d'une loi postérieure, c'est la loi qui prime⁶⁶⁹. Les avantages accordés au titre d'une loi interne doivent être préservés. Si les conventions conduisent à l'accentuation de la charge fiscale, il est évident que la loi interne l'emporte⁶⁷⁰. Ce qui traduit un particularisme propre à la matière fiscale.

667/ A titre d'exemple, la France évoque l'impôt de solidarité sur la fortune, alors qu'en Algérie, le terme utilisé est l'impôt sur le patrimoine.

668/ L'article 63 du TCA prévoit que les : «*Entreprise étrangère : A l'exception de celles visées à l'article 83 toute personne n'ayant pas d'établissement en Algérie et y effectuant des opérations imposables à la taxe sur la valeur ajoutée doit faire accréditer, auprès de l'Administration chargée du recouvrement de cette taxe, un représentant domicilié en Algérie qui s'engage à remplir les formalités auxquelles sont soumises les redevables et à payer Cette taxe au lieu et place de ladite personne. A défaut, la taxe et, le cas échéant, les pénalités y afférentes, sont payées par la personne cliente pour le compte de la personne n'ayant pas d'établissement en Algérie* ».

669/ CE français, 1 mars 1968, Syndicat général des fabricants de semoules de France, AJDA, 1968, p. 235, concl. Questiaux.

670/ CE français, 17 décembre 1984, n° 47293, DF, 1985, n° 11, comm. 553.

B - Une vraie solution : Les conventions

Le mouvement conventionnel tend vers la conclusion d'accords internationaux contre la double imposition et la fraude fiscale⁶⁷¹. Elles permettent aux contribuables qui peuvent s'en prévaloir de bénéficier d'un taux d'imposition réduit.

Depuis les années 90, l'Algérie a instauré une nouvelle politique fiscale se voulant plus attractive et plus accueillante à l'égard des étrangers, plusieurs conventions ont été signées afin d'instaurer un climat de confiance avec ses différents partenaires économiques.

Le rôle des conventions dans l'administration de la preuve est aussi important que celui de la loi, elles participent à la politique économique extérieure par l'élimination de la double imposition et collabore ainsi à la résolution des litiges naissant du conflit de lois.

1 - L'Etablissement stable

Cette question soulève une difficulté certaine car la délimitation du champ d'imposition des Etats n'est pas une tâche facile. L'élaboration des conventions présume la bonne foi.

Corollaire du principe de la territorialité, l'établissement stable est défini à l'article 5 de la convention bilatérale signée entre l'Etat algérien et son homologue français⁶⁷², comme suit « *Au sens de la présente Convention, l'expression « établissement stable » désigne une installation fixe d'affaires par l'intermédiaire de laquelle une entreprise exerce tout ou partie de son activité* »⁶⁷³.

Il ne suffit pas d'exercer une activité en Algérie pour être imposée⁶⁷⁴. A contrario, l'exploitation d'une activité en Algérie ne peut justifier d'échapper à l'imposition française. Aux termes de cette

671/ B. CASTAGNEDE, Précis de fiscalité internationale, Puf, 2002, p.12.

672/ Décret n° 2002-1501 du 20 décembre 2002 portant publication de la convention entre le Gouvernement de la République française et le Gouvernement de la République algérienne démocratique et populaire en vue d'éviter les doubles impositions, de prévenir l'évasion et la fraude fiscales et d'établir des règles d'assistance réciproque en matière d'impôts sur le revenu, sur la fortune et sur les successions, J.O français n° 300 du 26 décembre 2002.

673/ Ce texte est repris à l'article 5 de la convention signée entre le royaume de Belgique et la république algérienne tendant à éviter la double imposition et à établir des règles d'assistance réciproque en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, Décret présidentiel n°02-432 du 9 décembre 2002 portant ratification de la convention, JO n°82.

674/ Voir à ce sujet un article marocain traitant de la notion d'établissement stable : « *Mais les multinationales peuvent ne pas se déployer sous la forme traditionnelle de filiale. Un bureau de représentation chargé d'apporter un soutien marketing aux partenaires locaux est l'une des structures les plus fréquentes. Quel est dans ce cas le statut d'une telle structure sachant qu'elle ne dégage aucun chiffre d'affaires? Peut-elle être assimilée à un établissement stable et donc, soumis à l'impôt? Toute entité installée au Maroc permettant de générer des revenus est imposable même si elle ne réalise pas directement de chiffre d'affaires, tranche sans hésitation Brahim Kettani, directeur de la Législation fiscale*

convention, un chantier de construction ou de montage ne constitue un établissement stable que si sa durée dépasse trois mois (Art 5). L'existence d'une telle convention aboutit en principe à éviter la double imposition.

Lorsqu'un groupe algérien est implanté dans plusieurs pays en disposant dans chacun des pays d'un établissement stable, des relations commerciales ou financières se nouent entre les différentes entités du groupe, la ventilation des bénéfices pose alors problème et à posteriori de nombreux litiges peuvent naître.

Dans ce cas la preuve est difficilement produite vu qu'elle nécessite le recueil de diverses données provenant de plusieurs pays pour la constitution d'une comptabilité probante. Tel est le cas d'une filiale qui vend le produit qu'une autre fabrique et devient ainsi le fournisseur d'une troisième filiale. Deux problèmes peuvent surgir ; l'un comptable et un second relatif à une pratique anticoncurrentielle qui se traduit par des accords illicites tendant à réduire les prix de vente.

Pour éviter ces conséquences, l'OCDE préconise de traiter l'établissement stable comme une entreprise autonome pratiquant des prix de pleine concurrence⁶⁷⁵. C'est pourquoi si l'Administration fiscale conteste les montants, la preuve de l'irrégularité est très difficile à produire car même si l'on se réfère à des prix exercés dans des marchés comparables, le rapport existant avec une autre entité du groupe dans le processus de fabrication ou de transformation fausserait l'évaluation.

Dans cet exemple, les difficultés d'administration de la preuve se multiplient quand bien même les conventions internationales délimitent le champ d'imposition par l'instauration du principe d'établissement stable. La question de la preuve reste évasive.

et de la Coopération internationale. Celles qui ne dégagent pas de chiffre d'affaires sont imposées en prenant comme base d'imposition les charges salariales. Mais dans tous les cas, dès qu'un bureau de liaison se met à la prospection ou qu'il signe des contrats, il est de droit, requalifié en établissement stable. Et à ce titre, l'entité devient imposable sur ses résultats. Il persiste par contre une interrogation sur le régime de ces mêmes structures dans le cadre de la convention avec la France. Les candidats aux appels d'offres sur les opérations de concession ou de privatisation dépêchent des équipes au Maroc afin d'assurer le suivi des dossiers. La convention fiscale franco-marocaine ne prévoit rien pour ce type de structure, révèle Frédéric Elbar, associé du Bureau Francis Lefebvre, directeur du Bureau (filiale) de Casablanca. En principe, les bureaux de liaison peuvent être constitués sans impact fiscal à condition de disposer d'un compte bancaire en dirhams convertibles, c'est-à-dire qui ne peut être alimenté qu'en devises étrangères » .L'ÉCONOMISTE , Édition n° 2280 du 22/05/2006, Maroc .

675/ M. COZIAN et F. DEBOISSY, Précis de fiscalité des entreprises, op.cit, p.428.

La définition de résident telle qu'elle a été évoquée à l'article 4 de la convention établie entre le gouvernement algérien et le Royaume d'Espagne⁶⁷⁶, et dans lequel le terme « *résident* » désigne toute personne assujettie à l'impôt en raison de son domicile, de sa résidence et de son siège de direction. Cet article explique que dans le cas où l'individu est résident dans deux Etats, l'élément de distinction réside dans le foyer fiscal. Dans le cas où il possède deux foyers fiscaux, il est considéré comme résident de l'Etat contractant avec lequel ses liens personnels et économiques sont les plus étroits. Cette solution apportée reste très vague quant à la charge de la preuve.

A notre sens, le contribuable est le seul à démontrer son attachement personnel, pour ce qui est des liens économiques, la convention reste très vague car comment peut-on mesurer un lien économique ou un centre d'intérêt vital ?

On pourrait imaginer une méthode d'évaluation basée sur le chiffre d'affaires ou bien sur les emplois créés ou encore sur le particularisme de l'activité ainsi que les parts de marché acquises. Ceci est difficile à démontrer puisque la convention prévoit une évaluation faite sur la base du foyer d'habitation permanent, si ce dernier n'est pas identifiable, on se réfère à la nationalité. Dans le cas échéant c'est un accord mutuel qui tranchera.

Cela explique la complexité de la preuve dans les conventions internationales car même si ces dernières aspirent à parer toutes les éventualités, l'absence d'établissement stable rend la production de la preuve plus difficile.

2-Un apport conventionnel : Analyse critique

Afin de pouvoir juger de l'étendue de la preuve dans les conventions internationales fiscales nous avons choisi deux thèmes suivant lesquels nous tenterons d'examiner la contribution et l'engagement des Etats dans le processus d'administration de la preuve .

676/ Décret présidentiel n°05-234 du 23 juin 2005 portant ratification de la convention entre la République algérienne démocratique et populaire et le Royaume d'Espagne en vue d'éviter la double imposition et prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu et la fortune, signée à Madrid le 7 octobre 2002, JO n°45 .

a- La déclaration des comptes ouverts utilisés ou clos à l'étranger :

Compte tenu de l'obligation de déclaration à laquelle est soumis le contribuable, ce dernier doit informer l'Administration fiscale de l'ouverture ou bien de la fermeture d'un compte à l'étranger. Pour pallier un éventuel oubli, le droit de communication doit être aménagé de manière à permettre une certaine fluidité dans l'échange de renseignements. La loi interne exige la déclaration des comptes ouverts à l'étranger par le contribuable.

En application de l'article 182bis du CIDTA, les personnes physiques, les associations et sociétés domiciliées ou établies en Algérie doivent déclarer la référence des comptes au moment de leur ouverture, utilisation ou clôture.

Il résulte de la recherche de cette notion au sein des conventions fiscales signées par le gouvernement algérien et d'autres Etats, un principe général d'échange de renseignements (Art 25 de la convention algéro-espagnole). Il est disposé que les Etats sont tenus d'échanger les informations nécessaires à l'application des dispositions de la convention tout en gardant le secret et la discrétion et dont la communication serait contraire à la politique publique (l'ordre public)⁶⁷⁷.

b - Le bénéfice du régime mère-fille :

Par l'article 138bis du CIDTA, la consolidation du bilan est une option choisie par la société mère pour une durée de quatre ans, ce qui engendre l'application du même taux d'imposition. Par exemple, si les sociétés membres du groupe sont soumises au taux de 19 %, le bénéfice résultant de la consolidation se voit appliquer le même taux. Cette règle tend vers l'instauration d'un régime fiscal commun propre à assurer la neutralité fiscale.

Néanmoins, les bénéfices distribués par une filiale à sa société mère sont, soit exonérés au niveau de la société mère, soit imposés avec la possibilité pour la société mère de déduire du montant de son impôt la fraction de l'impôt de la filiale afférente à ces bénéfices⁶⁷⁸.

677/ Voir l'article 27 de la convention fiscale algéro-française et qui dispose que : « b) *Lorsqu'un état contractant demande des renseignements conformément aux dispositions du présent article, l'autre état contractant s'attache à obtenir les renseignements relatifs à cette demande de la même façon que si ses propres impôts étaient en jeu même s'il n'a pas besoin, au même moment, de ces renseignements* ».

678/ L'article 7 de la convention fiscale Algéro-espagnole prévoit que : « *Les bénéfices d'une entreprise d'un Etat contractant ne sont imposables que dans cet Etat, à moins que l'entreprise n'exerce son activité dans l'autre contractant* ».

L'établissement stable semble être un excellent moyen pour éviter la double imposition. La preuve de son existence épargne au contribuable une charge fiscale supplémentaire. En outre à la lecture de l'article 7 de la convention fiscale établie entre l'Algérie et l'Espagne, plusieurs moyens sont exposés pour la détermination du bénéfice d'un établissement stable. Ces mêmes moyens peuvent être considérés comme des pistes sérieuses de preuve car en leur absence, le bénéfice ne peut être défini, et par conséquent la déductibilité n'est plus à l'ordre du jour.

par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé. Si l'entreprise exerce son activité d'une telle façon, les bénéfices de l'entreprise sont imposables dans l'autre Etat mais uniquement dans la mesure où ils sont imputables à cet établissement stable ».

CONCLUSION DU TITRE 2 :

L'administration de la preuve est le second élément de la preuve, évoqué aux articles 70 à 193 du CPCA. Elle est différente de la charge de preuve puisqu'elle concerne une contribution matérielle. L'examen du particularisme lié à l'administration de la preuve fiscale tant au regard des textes de droit commun qu'à ceux du droit fiscal a révélé ce qui suit :

Le constat est plutôt mitigé. Alors que la production de la preuve dépend principalement du droit commun, il existe certaines caractéristiques appartenant à la preuve fiscale. On remarque la subordination de la loi fiscale au droit commun à travers différents renvois dans lesquels nous avons tenté d'évaluer la valeur probante de certains moyens de preuve.

L'écrit est une notion civiliste, le droit fiscal s'en est inspiré pour en faire une exigence du contentieux fiscal. La vulgarisation de l'écrit électronique démontre une certaine ambiguïté de la signature électronique.

Le droit de contrôle, de visite, d'enquête et de communication facilite la recherche d'éléments probants pouvant appuyer les allégations du fisc. Par cette reconnaissance l'intervention du tiers devient indispensable à la preuve. Le témoignage, la délation ou l'expertise font partie de son processus.

En conclusion du premier chapitre, on peut aisément avancer l'hypothèse suivant laquelle le droit fiscal a extrait les règles du droit commun et les a adoptées à son contentieux, obligeant ainsi le contribuable à collaborer.

Dans le second chapitre la comptabilité par le bilan et le compte de résultat permet la détermination du résultat imposable. Toute comptabilité n'est admise que lorsqu'elle revêt un caractère régulier et probant. Ces deux caractéristiques se traduisent par une tenue de comptabilité irréprochable et témoignent de la bonne foi du contribuable.

Si tel n'est pas le cas, l'article 44 du Code de Procédure Fiscale prévoit une taxation d'office et nul n'ignore ses répercussions sur la charge de la preuve.

En adéquation avec le développement de l'écrit, la comptabilité informatisée est parfaitement admise comme moyen de preuve et bien que sa définition ne soit pas mentionnée dans le code de procédure fiscale son usage est permis. Cela pose donc la problématique de la capacité matérielle de l'Administration fiscale à la recevoir et à la conserver.

L'axiome de « Nul ne peut se constituer sa propre preuve », exclut la constitution de la preuve par soi. En revanche en droit fiscal le contribuable est autorisé à déclarer ses revenus en avançant les documents qui la justifient.

La liberté de la preuve, un principe d'origine commerciale est également reconnu en droit fiscal, il accorde aux parties la possibilité de rechercher la preuve par tous moyens légaux. Le droit de communication en est un parfait exemple.

En conclusion, et en réponse à la question du particularisme de l'administration de la preuve fiscale, oui il existe, bien qu'il soit d'inspiration civile, commerciale ou même pénale, la doctrine administrative a permis son intégration et son adaptation au domaine fiscal. Pour illustrer nos propos, nous avons choisi deux exemples suivant lesquels nous avons tenté de juger de l'étendue de ce particularisme :

La fraude fiscale, un acte qualifié de délit et caractérisé par la présomption de fraude. L'Administration fiscale est en charge de la preuve, la difficulté y afférent est certainement la démonstration de l'intention de frauder, un élément moral du délit, mais d'une importance capitale pour la suite du conflit.

La preuve internationale a révélé la nécessité des conventions fiscales. L'établissement stable prévu par les conventions facilite la détermination du champ d'application de l'imposition ce qui contribue fortement à la résolution des litiges.

Enfin, même s'il n'est pas absolu le particularisme de la preuve en droit fiscal existe, la charge de la preuve est sans équivoque le premier argument attestant de cela. Cette théorie nous renvoie à la perspective d'une autonomie de la preuve en droit fiscal car si le particularisme est parfaitement admis, l'autonomie est envisageable dans la mesure où la technicité de la matière, ainsi que l'impératif de l'impôt prévoient une application propre de la preuve fiscale d'où la nécessité de son autonomie.

DEUXIEME PARTIE : CONSEQUENCE DU PARTICULARISME : PERSPECTIVE D'UNE AUTONOMIE DE LA PREUVE FISCALE

Dans la première partie de cette étude, nous avons tenté d'illustrer le particularisme lié à la preuve fiscale en répondant aux impératifs de la question de qui et comment prouver.

Une conception au départ subjective, suivie d'une approche technique : la charge de la preuve que chacune des parties supporte et dont les conséquences sont lourdes, surtout pour la partie qui ne parvient pas à produire une preuve suffisamment tangible, capable de renverser la preuve. Au cours de l'administration quelques éléments se sont distingués offrant à la preuve fiscale un certain particularisme.

La seconde interrogation de cette étude porte sur l'étendue de ce singularisme, car s'il est parfaitement admis que la preuve fiscale présente une particularité, l'autonomie de celle-ci est-elle envisageable ? Ou au contraire, peut-on prétendre à une limite de ce particularisme ?

Le terme « *autonomie fiscale* » peut se prêter à de multiples interprétations⁶⁷⁹, nous nous contenterons d'une définition basée sur les concepts généraux du droit, s'exerçant en vertu du droit commun et des règles fiscales.

En tentant de résoudre cette interrogation, deux réponses doivent être apportées : l'intérêt et la faisabilité, c'est-à-dire la justification de la nécessité « *d'autonomie* » dans le droit positif puis à postériori le rôle qu'a chacun pour y parvenir, spécialement le juge, une partie du contentieux que nous avons sciemment ignorée jusqu'alors, mais pour mieux la présenter en seconde partie de cette recherche car sa fonction est indispensable dans celle-ci.

679 / Cette notion ne doit pas être confondue avec l'autonomie de la volonté : « *théorie philosophique élaborée par Kant (1724-1804) et transposée à la science juridique, selon laquelle la volonté de l'homme est apte à se donner sa propre loi* ». E. UMBERTO GOUT et F-J. PANSIER, Petit lexique juridique, Larcier, 2015, p. 42.

L'individu ne peut être lié que par sa volonté, c'est-à-dire la liberté qu'ont les personnes de passer des contrats et de faire naître des obligations. F. TERRE, Introduction générale au droit, 10e .éd., Dalloz, 2015, p. 71.

Telle qu'elle est actuellement, la preuve fiscale présente certaines difficultés : la preuve impossible en est une démonstration. Il est impératif d'y remédier par l'adoption d'une nouvelle notion : la preuve objective. Dans celle-ci le juge y joue un rôle capital, il doit retenir les éléments les plus pertinents afin de fonder sa conviction.

Partant de ces prémices méthodologiques, la recherche prend appui d'une part sur la justification légale et doctrinale d'une autonomie de la preuve fiscale (Titre 1), d'autre part sur la fonction et le rôle du juge pour y parvenir (Titre 2).

TITRE 1: LE REGIME DE LA PREUVE : BASE D'UNE PRESOMPTION D'AUTONOMIE

Le droit fiscal est l'ensemble des règles de loi relatives au droit de lever l'impôt⁶⁸⁰. Il est une branche de la science fiscale qui, elle-même n'est qu'une partie de la science financière⁶⁸¹. Il jouit d'un apport textuel considérable, ce qui assure une large application de ses principes et constitue également une mise en œuvre particulière du droit, étant donné qu'il comprend l'ensemble des règles spéciales de la fiscalité sans équivalent en droit privé ou public.

En réalité le droit fiscal s'applique à des situations qui relèvent principalement du droit privé ; il comprend une mise en œuvre particulière du droit de réquisition des biens par une procédure et un contentieux issus des règles du droit public. Cette double notion démontre une spécificité de ce droit.

La question qui nous intéresse ici est de savoir si le droit fiscal, branche du droit public et droit pluridisciplinaire, placé au carrefour de tous les droits ne subit pas certaines transformations dans son application.

Si l'on prend l'exemple de la notion de foyer en droit civil, on constate que celle-ci diffère complètement de la conception fiscale expliquant dès lors que le doyen TROTABAS ait défendu l'idée d'une autonomie de la loi fiscale : *« au regard des autres branches du droit public, comme au regard du droit privé, la loi fiscale possède son indépendance qui lui permet d'établir ses propres règles »*⁶⁸²

680 /M. BOUVIER, Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt, 12e .éd., LGDJ, 2014, p. 51 .

681/ *« La science fiscale comporte ainsi des aspects économiques, sociologiques et politiques au point que l'on peut parler d'une théorie économique, socio-psychologique et politique de l'impôt*

La science fiscale comporte également des aspects juridiques. Elle étudie les conditions d'élaboration et d'application de la loi fiscale, les organes compétents en matière fiscale, les prérogatives de l'Administration, les garanties accordées aux contribuables, les rapports entre le contribuable et l'Administration et enfin le contentieux fiscal ». A. LEFEUVRE, Droit fiscal, StudyramaPro,2013, p. 5.

682/L.TROTABAS, « Essai sur le droit fiscal », Revue de science et de législation financière,1928 , p. 201.

Voir également à ce sujet : M. COZIAN, « Propos désobligeants sur une « tarte à la crème » : l'autonomie et le réalisme du droit fiscal », Dr. fisc. 1999 , n°13 , p. 530.

Il est possible de trouver des embryons de ce qu'on n'appelait pas encore « *autonomie* », chez CHAMPIONNIERE et RIGAUD qui décrivent en 1839 dans la seconde édition de leur célèbre traité sur les droits d'enregistrements, leur

S'inspirant de cela, l'hypothèse d'une autonomie de la preuve fiscale s'impose inévitablement par une charge et une administration de la preuve qui se distinguent des règles du droit commun et par une démarche qui se veut rationnelle. Celle d'une preuve adaptée aux règles fiscales par l'autonomie du droit fiscal et du droit à la preuve (Chapitre 1) et dont la recherche requiert un réaménagement global des principes relatifs à la preuve : la preuve objective (Chapitre 2).

défiance à l'égard de la jurisprudence de la cour de cassation qui s'était emportée à consacrer un certain nombre de solutions contraires au droit commun. Dénonçant une jurisprudence inique, fondée sur un principe de distinction des lois civiles et des lois fiscales, CHAMPIONNIERE et RIGAUD, Traité des droits d'enregistrements, de timbres et d'hypothèques, et des contraventions à la loi du 25 ventôse an XI, Paris, éd. Charles HINGRAY, 2e.éd., 1839, Tome 1, p. 12.

CHAPITRE 1 : L'HYPOTHESE DE L'AUTONOMIE PAR LA CONCEPTION ET L'APPLICATION DE LA PREUVE EN DROIT FISCAL

Nous avançons dans notre thèse l'idée que la preuve fiscale par son particularisme déjà établi peut prétendre à une autonomie aussi bien sur le plan théorique que pratique. Si cela paraît pour l'heure surprenant, certains éléments permettent de justifier notre approche. A vrai dire notre travail tentera d'évaluer ces éléments par une analyse critique des différents concepts dont le seul but est de juger de l'étendue de l'autonomie, si autonomie il y a.

Cette question se pose avec une acuité particulière⁶⁸³, car l'étendue et les conséquences de celle-ci justifient le recours à une preuve fiscale quasi indépendante, une théorie qui n'a comme finalité que la fluidité du droit à la preuve.

Le débat posé en France au début du XX^e siècle s'exprimait sous les apparences de la science juridique et de l'idéologie antifiscale, mais dans le fond ce dernier avait une portée politique plutôt que fiscale. Dans la pratique et d'un point de vue purement technique, discuter de l'autonomie du droit fiscal consiste à se demander si cette branche du droit appartient au droit public ou bien à celle du droit privé, ou inversement. La notion d'appartenance est intégralement réduite faisant du droit fiscal un droit autonome et souverain par ces règles⁶⁸⁴.

Concrètement parlant nous sommes confrontés à la théorie selon laquelle le droit fiscal refuse les principes juridiques communs⁶⁸⁵. On parle alors d'un droit réaliste « *qui ne doit se préoccuper*

683/Cette notion nous conduit à celle de l'autonomie juridique des personnes, c'est-à-dire l'aptitude à se donner ses propres normes et ses propres lois (auto-nomos) : « *Chez les Grecs, le mot nomos (coutume, convention, loi, institution) avait d'ailleurs déjà pris le sens de « croire », « reconnaître comme vrai », »*. R. ENCINAS DE MUÑAGORRI, Introduction générale au droit, 4e . éd., Champs université, 2015, p. 22.

684 /S'inspirant ainsi de l'autonomie de la volonté et dans laquelle E.KANT dit : « *l'autonomie de la volonté est cette propriété qu'a la volonté d'être à elle-même sa loi (indépendamment de toute propriété des objets du vouloir). Le principe de l'autonomie est donc de toujours choisir de telle sorte que les maximes de notre choix soient comprises en même temps comme lois universelles dans ce même acte de vouloir* ». E. KANT, Fondements de la métaphysique des mœurs, AK, IV, 1785, p.440.

7/ سعاد بنور، العمل القضائي في المادة الجبائية، دراسة تحليلية، قانونية، فقهية و قضائية مع أحداث الاجتهادات القضائية الصادرة عن المجلس الأعلى للطبقة الأولى، دار الترقيم للطباعة و النشر والتوزيع، الرباط، 2003، ص 275.

que des faits auxquels il a affaire sans prendre en compte la manière dans tel ou autre droit qui a pu qualifier la situation, pas plus que les intentions du contribuable »⁶⁸⁶ .

Toutefois il ne faudrait pas confondre deux notions, celle de l'autonomie de la législation fiscale et celle de l'autonomie de l'interprétation, ces deux notions corroborant la nécessité du recours à un droit fiscal indépendant.

Selon les professeurs GAUDEMET et MOLINIER, l'autonomie du droit fiscal n'est rien d'autre que celle du législateur fiscal⁶⁸⁷. Contrairement à l'avis du Professeur BOUVIER qui ne voit en elle qu'un simple droit d'intégration ou de superposition⁶⁸⁸ qui s'adapte selon les situations du droit public et privé s'inspirant ainsi du principe de VEDEL : « *le temps de la synthèse, celui du rapprochement, de la conciliation et des liaisons* »⁶⁸⁹.

Notre approche sera tout d'abord fondée sur l'examen de certaines situations qui confèrent au droit fiscal et au droit de la preuve leurs autonomies (section 1) puis au regard de ces droits, il s'agira d'identifier les difficultés liées à la preuve fiscale telle qu'elle se présente actuellement (section 2).

Dans cette illustration le droit comparé et notamment le droit français sera d'un grand apport, en particulier au regard de la ressemblance existante entre les deux systèmes. Par conséquent, la doctrine française sera le point de départ de cette recherche.

Section 1 : L'hypothèse d'une autonomie conceptuelle

L'autonomie du droit fiscal est un élément souvent mis au service du fisc pour lui permettre d'étendre la matière imposable et d'élargir ainsi les concepts façonnés par le droit privé ou le droit administratif et ce, chaque fois que cette extension permet d'améliorer le rendement de l'impôt. L'autonomie du droit apparaît comme une arme précieuse pour le fisc dans sa poursuite des contribuables : « *lorsque ceux-ci essaient de réduire leurs contributions en invoquant les*

686 /M. BOUVIER, Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt , op.cit, p. 213.

687 /P-M. GAUDEMET et J.MOLINIER, Finances publiques, tome 2, Montrchrestien, 1997, p. 90.

688 /M. BOUVIER , Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt , op. cit, p. 214.

689 /G.VEDEL, préf. à Ph .BERN, La nature juridique du contentieux de l'imposition ,LGDJ, 1972, p. 42.

principes des droits civil ou commercial, le fisc aurait la possibilité d'écarter ces règles gênantes pour obliger le contribuable à payer »⁶⁹⁰.

La base de ce principe exige une certaine flexibilité législative, elle concède à la rigidité de la règle fiscale aussi bien dans son élaboration que dans son interprétation. De ce fait, le législateur fiscal utilise des concepts juridiques en les façonnant à sa guise pour n'en retenir que le contenu qui s'adapte au mieux à la situation fiscale présentée devant lui. Une théorie justifiée par la maturité du droit fiscal, ce dernier ne devant plus subir la tutelle du droit commun, bien au contraire. Si le droit public a pu se détacher des règles du droit civil, le droit fiscal par son particularisme doit revendiquer son autonomie⁶⁹¹.

Plusieurs exemples peuvent consolider cette approche. C'est notamment le cas du traitement de salaire de certains revenus ou bien la définition d'artisan, qui tout deux revêtent un aspect particulier du point de vu fiscal. Il est alors impératif de revoir ces aspects afin de pouvoir démontrer la nécessité de l'autonomie du droit fiscal.

Notre seconde démarche consistera à étudier l'autonomie même du droit à la preuve, ce dernier pourrait contribuer à une meilleure compréhension de l'autonomie de la preuve fiscale, car au final la preuve est avant tout subordonnée à son droit.

Paragraphe 1 : Par l'autonomie du droit fiscal

« Dire que le droit fiscal est autonome ne doit pas conduire à des conclusions indéfendables à notre sens, tels que prétendre que le droit privé, le droit des gens et des choses, peut être toujours délibérément ignoré dans les rapports des contribuables avec le fisc. Si le droit fiscal est autonome, c'est dans la mesure où des textes particuliers permettent, dans les cas prévus par eux, d'ignorer ou de modifier les effets généraux des actes et des situations de droit privé qui, dans les autres hypothèses, s'imposent à l'Administration fiscale comme à quiconque »⁶⁹².

690 / P-M .GAUDEMET et J.MOLINIER, Finances publiques, op. cit, p. 91.

691/Ibid p. 90.

692 /Commissaire du gouvernement BOITTEAUD, in M.BETCH, Droit fiscal, 4e .éd. ,Vuibert, 2012, p. 42.

Le droit fiscal a comme finalité de procurer à l'Etat les moyens financiers lui permettant de remplir sa mission, c'est pourquoi la question de son autonomie reste subordonnée à ce besoin.

Cette manifestation juridique se caractérise par une utilisation intensive des techniques législatives et réglementaires et par la prolifération des textes de loi. En revanche, cette situation ne constitue pas un progrès de l'état de droit, bien au contraire. Il en constitue une faiblesse ; le principe d'égalité est menacé par cette prévalence, de même que les libertés individuelles : le droit fiscal est le droit où la défense des droits fondamentaux est un objectif primordial face à une Administration fiscale forte de ses prérogatives.

La théorie de l'autonomie ne peut découler que de la loi et rien que de la loi. Les textes fiscaux s'affirment aussi bien au regard du droit commercial que civil, imposant à l'entreprise commerciale sa personnalité fiscale. Le droit fiscal doit également son autonomie au juge, par son interprétation des textes législatifs, il a su remédier aux différentes lacunes que connaît la loi fiscale. Le droit de l'impôt gagne ainsi son indépendance et reste tributaire de ses propres règles aussi infimes soit elles⁶⁹³.

Cette autonomie du droit fiscal ne peut être vérifiée que par l'apport pragmatique de quelques illustrations. Toutefois, cette approche rationnelle ne peut réellement être efficace que si elle est confrontée avec son analyse critique. C'est pourquoi nous avons choisi dans un premier temps d'exposer la théorie du Doyen TROTABAS à laquelle nous avons, par la suite, confronté celle du Professeur COZIAN.

A - La consolidation de la théorie de l'autonomie du droit fiscal

Introduit par CHAMPIONNIERE et RIGAUD dès 1839, la distinction entre le droit civil et le droit fiscal résidait dans la confusion des pouvoirs de l'époque impériale et de la Restauration sous Charles X ; pour ces derniers la révolution de 1830 institua une véritable monarchie parlementaire⁶⁹⁴.

693 /Ch. DE LA MARDIERE, Droit fiscal général, 2e .éd., op. cit, p. 242.

694 /X. VALLI, Le juge fiscal judiciaire et le droit privé, Thèse Aix Marseille, 2014, p. 54.

A l'époque le droit civil était conçu comme un droit suprême juste et qui ne pouvait souffrir de déformation et dont la grandeur était totale, la différence qui subsistait entre lui et le droit fiscal (appellation méconnue à cette période) ne pouvait parvenir que de la loi « *le fait du prince* ». ⁶⁹⁵

La querelle doctrinale sur l'autonomie du droit fiscal débouche bien souvent sur un dialogue dogmatique irraisonné ⁶⁹⁶, il est alors important d'en développer le fondement afin de mieux comprendre la logique des autonomistes. A contrario, ce cheminement peut conduire à la critique de l'hypothèse. En conséquence, sans refaire tout l'historique d'une querelle déjà bien connue ⁶⁹⁷, nous reprendrons certains éléments afin de faire ressortir les disparités existantes entre le droit fiscal et le droit commun.

1-L'approche du doyen TROTABAS

Il existe certainement des raisons pragmatiques et logiques qui prônent l'autonomie du droit fiscal, il serait intéressant de revoir les idées apportées par certains autonomistes qui défendent le principe selon lequel le droit fiscal est un droit libre et que la survie de l'Etat par l'impôt constitue en soi une justification suffisamment solide pour prétendre à cela.

Le pionnier en la matière est le doyen TROTABAS. Ce dernier avait institué très tôt sa théorie en se basant sur deux grands axes ⁶⁹⁸ :

- 1 - La soumission du droit fiscal au droit civil le freine dans l'élaboration de ses règles
- 2 - Un droit fiscal parfaitement autonome du droit administratif

En réalité le doyen ne voyait en les civilistes que des fervents défenseurs du contribuable. Ce dernier ne devant pas subir les atteintes du Fisc, se soumettait volontairement aux règles du droit

695/ E. PILON, Principes et techniques de l'enregistrement, Tome 1, Dalloz, Paris, 1929, p. 52.

696 / « *La querelle naîtra de manière complètement contingente par les assauts répétés d'un jeune agrégé : au cours de son stage dans un cabinet d'avocat aux conseils* », TROTABAS élabore sa théorie dans le cadre des nouveaux litiges survenus devant le Conseil d'Etat dès 1920 où il plaidera, à l'occasion d'une affaire sur l'impôt sur le revenu, les rapports entre le droit privé et le droit fiscal : Cf. les propos de Louis TROTABAS dans la lettre adressée à Maurice COZIAN en 1983, publiée à la suite de l'article de ce dernier « propos désobligeants sur « *une tarte à la crème* », l'autonomie et le réalisme du droit fiscal, RDF, 1999, n°13, p. 530 .

697 /A titre d'exemple : M. COLLET, Droit fiscal, Paris, Puf, coll. Thémis droit 4e .éd., 2013, p. 93 et J-j. BIENVENU, Th. LAMBERT, Droit fiscal, Paris, Puf, coll. Classiques Droit fondamental, 4e .éd., 2010, p. 66 .et s.

698 /L. TROTABAS, « Essai sur le droit fiscal », in Revue de science et de législation financière, 1928, p. 210.

commun. Par ailleurs cette exclusion empêchait toute forme de supériorité juridique. TROTABAS avait alors réfuté le principe institué par le doyen GENY, selon lequel il réduisait l'autonomie du droit fiscal à « *deux ou trois truismes d'une banalité rudimentaire* »⁶⁹⁹. Bien au contraire, il s'acharnait à défendre l'idée du libéralisme de la loi fiscale justifiant cela par l'erreur juridique. En effet du point de vue civil la technique fiscale est impraticable, c'est l'intervention des lois dites spéciales qui l'a rendu légitime, forcé de s'incliner devant la loi, on ne peut que prétendre à un affranchissement du droit fiscal des enclaves du droit commun⁷⁰⁰.

Par ailleurs, le droit public est une branche parfaitement autonome, il possède des règles de droit et une juridiction qui lui est propre. Le droit public est donc en mesure d'apprécier les situations juridiques sans se reporter aux règles du droit privé.

Le droit fiscal proclame l'application de ce même principe, c'est-à-dire pouvoir régler à sa manière les faits résultant de l'imposition tout en excluant la célèbre formule « *le droit civil domine et doit dominer le droit fiscal* »⁷⁰¹.

En réalité l'incorporation du droit public au droit administratif suffit à entraîner l'autonomie du droit fiscal au regard du droit privé. A cet effet Gaston JEZE a brillamment précisé que les phénomènes financiers sont régis au point de vue juridique par des « *principes propres* »⁷⁰² ; cette hypothèse est appuyée par un apport jurisprudentiel considérable. Le Conseil d'Etat français distingue le domaine d'application propre à chacune des branches du droit quand il est amené à résoudre un conflit entre une loi de droit administratif et une autre de droit fiscal⁷⁰³.

En conclusion le « *cantonement* »⁷⁰⁴ du droit fiscal ne doit pas être perçu comme un isolement des autres branches du droit, car au sens de la théorie de TROTABAS, l'autonomie ne doit pas être perçue comme une indépendance totale, il existe certainement un fond juridique commun qui

699 / L. TROTABAS, « Essai sur le droit fiscal », in *Revue de science et de législation financière*, op.cit, p. 203.

700 /Ce concept renvoi à la terminologie d'« *antinomie* » entre le droit fiscal et civil, L.TROTABAS et J-M. COTTERET, *Droit fiscal*, 4e éd, Dalloz,1980, p. 12.

701 / L. TROTABAS, *Essai sur le droit fiscal*, in *Revue de science et de législation financière*, op, cit, p. 216.

702 /G. JEZE, *Cours de science des finances et de Légis. Financ.franç.*, passim., et not. 7e .éd., 1922, Préface p. 11.

703 /Arrêt du Conseil d'Etat français du 21 janvier 1921, DP 1922.3.34, avec les conclusions de M. CORNEILLE.V. une confirmation de cette jurisprudence dans un arrêt du Conseil d'Etat, 23 déc. 1921, Lebon, p. 1105, in L.TROTABAS, *Essai sur le droit fiscal*, in *Revue de science et de législation financière*, op. cit, p. 222.

704 / L.TROTABAS, *Essai sur le droit fiscal*, in *Revue de science et de législation financière*, op. cit, p. 225.

rend le droit fiscal tributaire du droit privé⁷⁰⁵. Il s'agit surtout d'apporter des solutions à des cas pratiques afin de garantir une meilleure application de la loi fiscale. Prétendre à l'autonomie de celle-ci, c'est aussi reconnaître son rôle crucial dans l'établissement et le recouvrement de l'impôt. Au final, elle est une loi vivante, complexe et ne peut être cristallisée.

2 – La confusion des textes

Le doyen TROTABAS définissait l'autonomie du droit fiscal en ces termes : « *le droit fiscal est aussi un droit d'exception et, dès lors, d'application stricte. Cela résulte de ce que le droit privé constitue réellement le droit commun, que toutes les branches du droit public doivent y recourir pour l'abriter et non le réduire. Il en résulte que malgré l'autonomie du droit fiscal, celui-ci devra justement préciser, de l'esprit, sinon de la lettre du droit privé* »⁷⁰⁶.

Selon ce doyen « *perturbateur* » des normes doctrinales, le droit fiscal doit être vu à la fois comme un droit capable d'établir ses propres règles, tout en justifiant par l'apport civil certaines dérogations, notamment celles de l'interprétation de la loi fiscale par le juge⁷⁰⁷.

Le doyen GENY dénonça cette hypothèse d'autonomie d'interprétation tout en reconnaissant l'unité de l'ordre juridique⁷⁰⁸. A cela deux conséquences : le droit fiscal peut être interprété différemment et de manière à permettre une bonne gestion de la situation fiscale ou bien s'écarter complètement afin d'apporter un regard critique sur le droit commun⁷⁰⁹.

En réalité l'interprétation dont on parle renvoie au juge car c'est à lui qu'on attribue la fonction de donner un sens aux textes de loi, il est alors naturel de prétendre à une liberté de la recherche scientifique par l'autonomie soutenue⁷¹⁰.

705 / L. TROTABAS, Essai sur le droit fiscal, in Revue de science et de législation financière, op. cit, p. 225.

706/L. TROTABAS, Les rapports du droit fiscal et le droit privé, DH, 1926, p. 32.

707 / « *Car donner au juge plus de pouvoir c'est garantir le contribuable contre l'Administration* », L. TROTABAS, Le principe d'interprétation littérale des lois fiscales, in recueil d'études sur les sources du droit en l'honneur, tome3 de F. GENY, Paris, Sirey, 1935, p.107.

708 /F. GENY, Le particularisme du droit fiscal, RTD civ., 1931, p. 812.

709 /Cette seconde hypothèse fut défendue par le doyen TROTABAS, ce qui démontre une évolution dans la pensée de ce dernier, Ibid p. 820.

710/ « *Le droit fiscal est un droit inique, comme le droit pénal, l'interprétation littérale doit y être légion* », L. TROTABAS, Le principe d'interprétation littérale des lois fiscales, op. cit, p. 106.

Au demeurant, c'est la question de l'interprétation qui suscita le plus grand intérêt chez les autonomistes⁷¹¹. Elle se justifia par le réalisme de la loi fiscale qui favorise sans concessions les faits aux situations de droit⁷¹², mais en réalité toute qualification juridique s'inspire des faits ; il n'y a donc aucune originalité au droit fiscal.

Il ne s'agit pas là d'un particularisme de la matière fiscale, mais de conflit de qualification entre une norme fiscale et une autre de droit commun, deux situations peuvent alors se présenter, une première qui s'apparente au droit commun et qui ne donne lieu à aucune divergence et une seconde qui s'en dissocie. Les quelques points qui vont suivre peuvent consolider cette approche et démontrer la nécessité d'une indépendance du droit fiscal face aux exigences du droit commun :

a - Le particularisme du droit fiscal

L'impôt est l'argent collecté par l'Etat. Il s'applique à des personnes et à des biens appartenant déjà au monde juridique donc préalablement défini par les lois publiques ou privées. Cette situation pose le problème fondamental d'alternance d'usage : c'est-à-dire de recourir à divers notions juridiques pour la perception de l'impôt. Ceci remet en cause la valeur et la portée de la loi fiscale qui doit se concrétiser par l'autonomie. Si ce n'est pas le cas, le droit fiscal se confronte aux autres règles de droit, la dualité résultante ne pourrait qu'en perturber le rendement.

Il faut rappeler que chaque branche spécialisée du droit se rattache à un fond commun et s'organise en conséquence. Ses règles et principes lui assurent un développement rapide et une large diffusion dans les situations qu'elle rencontre.

711 /Une interprétation littérale des textes de loi non fondée sur un principe de l'analogie, CHAMPIONNIERE et RIGAUD, Traité des droits d'enregistrement et d'hypothèques et des contraventions à la loi du 25 ventôse an XI, op. cit, p. 36.

712 / « *Qu'est ce en effet qu'une loi fiscale ? C'est une loi destinée où elle se trouve, qui le sait telle qu'elle apparaît, en fait, sans se préoccuper de ce qu'elle vaut en droit. La loi fiscale frappe donc des États de fait et non des situations de droit* », Commissaire du gouvernement CORNEILLE, concl. sur CE 21 janvier 1921, Syndicat des agents généraux d'assurances de Belfort S., 1921, 3, 33, in J-J. BIENVENU et Th. LAMBERT, Droit fiscal, op. cit, p. 67.

L'autonomie du droit fiscal se justifie par cet impératif car, si ce dernier s'inspire du droit public dans son contenu et ses procédures, il reste néanmoins libre d'appliquer et d'adapter la norme générale à la situation fiscale présente.

Les rapports qu'entretiennent l'Etat et ses administrés diffèrent de ceux de l'Administration publique avec les contribuables, car si les premiers tendent vers l'application avec une certaine rigueur des règles du droit administratif, les seconds cherchent à améliorer et à instaurer un vrai dialogue entre les diverses parties du litige.

C'est pour cela, qu'en droit fiscal, le recours préalable reste une obligation légale (art 71 du CPF)⁷¹³, subordonnée au principe «*l'Administration fiscale d'abord, le juge ensuite*»⁷¹⁴. Ce point constitue un premier élément de distinction procédurale entre le droit fiscal et le droit administratif dans la mesure où le législateur fiscal cherche à réduire le flux de demandes juridictionnelles en consacrant le pouvoir arbitraire de l'Administration fiscale.

D'un autre côté, ce développement crée un déséquilibre juridique entre le contribuable et l'Administration étant donné que la législation fiscale reconnaît la qualité de juge au fisc, ce qui a comme conséquence de bannir le principe civil que nul ne peut être juge et partie à la fois (art 241 du CPCA).

Au final, le réalisme du droit fiscal argumente le recours à l'autonomie de ce dernier car si il est reconnu à chaque branche du droit un objectif à atteindre, celui de la matière fiscale reste très pragmatique. Il est donc important d'évoluer vers une reconnaissance de son statut et d'arrêter toute forme de renvoi au droit commun car ce dernier ne saurait servir ses besoins.

b - Une différence essentielle à la survie de l'imposition

L'impôt doit accomplir sa mission, celle de subvenir aux dépenses de l'Etat. La reconnaissance de certaines situations paraît être un excellent moyen d'y parvenir, car si on s'arrêtait aux

713 /Voir l'arrêt du Conseil d'Etat n° 052503 du 07/01/2010, 2e chambre, non publié et l'arrêt n° 52502 du 13/05/2010, 2e chambre, non publié.

714 /M. COLLET, Droit fiscal, op. cit, p.147.

frontières établies par les autres disciplines du droit, l'imposition n'aurait plus sa large et complexe diffusion.

Prenons le cas de certains statuts non admis par le droit civil ou même pénal. Ils jouissent cependant en droit fiscal d'une reconnaissance évidente ce qui leur procure une légitimité incontestable au regard des autres lois. En France le statut de mère porteuse (GPA : Gestion Pour Autrui) est illégal par la loi de bioéthique du 29 juillet 1994⁷¹⁵, alors que le droit fiscal attribue à la mère porteuse la qualité de contribuable. Son imposition devient obligatoire du fait de l'appartenance de cet enfant au foyer fiscal⁷¹⁶. Le coût de l'entretien des enfants réduit les revenus réels du contribuable, il est alors important dans un système de « *quotient familial* »⁷¹⁷, d'imposer la mère porteuse (art 112 du Livre de procédure fiscale)⁷¹⁸. La reconnaissance fiscale de l'enfant né sous GPA dans la détermination de la part est préalable à celle de la loi. Ceci confère au droit fiscal son autonomie par la création de certaines situations juridiques non existantes en droit commun.

Il peut arriver que le droit fiscal aille à l'encontre des dispositions du droit pénal afin d'élargir son champ d'imposition, tel est le cas de l'article 43 de la loi de finances complémentaire pour

715/ Loi n° 94-654 du 29 juillet 1994 relative au don et à l'utilisation des éléments et produits du corps humain, à l'assistance médicale à la procréation et au diagnostic prénatal, JORF n° 175 du 30 juillet 1994 page 11060.

L'article 227-12 du code pénal français dit : « *Le fait de provoquer soit dans un but lucratif, soit par don, promesse, menace ou abus d'autorité, les parents ou l'un d'entre eux à abandonner un enfant né ou à naître est puni de six mois d'emprisonnement et de 7 500 euros d'amende.*

Est puni des peines prévues au deuxième alinéa le fait de s'entremettre entre une personne ou un couple désireux d'accueillir un enfant et une femme acceptant de porter en elle cet enfant en vue de le leur remettre. Lorsque ces faits ont été commis à titre habituel ou dans un but lucratif, les peines sont portées au double », voir aussi l'article 227-13 qui dit : « *La substitution volontaire, la simulation ou dissimulation ayant entraîné une atteinte à l'Etat civil d'un enfant est punie de trois ans d'emprisonnement et de 45 000 euros d'amende. La tentative est punie des mêmes peines* ».

716 / Surnommé « *les fantômes de la république* », La Cour européenne des droits de l'homme estime que la France doit inscrire à l'Etat civil les enfants nés de GPA pratiquée dans un cadre légal à l'étranger, de ce fait une circulaire datant du 25 janvier 2013(circulaire TAUBIRA), admet l'attribution de la nationalité française à des enfants nés à l'étranger d'un parent français ayant eu vraisemblablement recours à une procréation ou gestation pour le compte d'autrui (GPA), sur la base de l'article 47 du CC qui dit : « *tout acte de l'Etat civil des Français et des étrangers fait en pays étranger et rédigé dans les formes usitées dans ce pays fait foi, sauf si d'autres actes ou pièces détenus, des données extérieures ou des éléments tirés de l'acte lui-même établissent, le cas échéant après toutes vérifications utiles, que cet acte est irrégulier, falsifié ou que les faits qui y sont déclarés ne correspondent pas à la réalité.* »

Le Conseil d'Etat vient de confirmer l'application de cette circulaire, dans une décision du 12 décembre 2014, en rejetant différentes requêtes contre cette circulaire, n° 365779, publié au recueil Lebon .

717 /Ch. DE LA MARDIERE, Droit fiscal général, op. cit, p. 131.

718 /L'Article 6-3 du code général des impôts dit : « *Toute personne majeure âgée de vingt et un ans ou de moins de vingt-cinq ans lorsqu'elle poursuit ses études ou, quel que soit son âge, lorsqu'elle effectue son service militaire ou est atteinte d'une infirmité, peut opter, dans le délai de la déclaration et sous réserve des dispositions du quatrième alinéa du 2° du II de l'article 156 entre : Le rattachement au foyer fiscal dont elle faisait partie avant sa majorité, si le contribuable auquel elle se rattache accepte ce rattachement* ».

2015 qui institua la procédure de conformité fiscale. Cette dernière admet l'intégration des revenus non déclarés dans un circuit financier légal par le biais de la banque, bien que l'article 21 de la loi n° 05-01 du 6 Février 2005 relative à la prévention et à la lutte contre le blanchiment d'argent contraint l'Administration fiscale d'informer, lors de l'accomplissement de sa mission de vérification, les autorités compétentes de l'existence de capitaux pouvant provenir de blanchiment d'argent.

Dans notre situation, l'article 43 occulte la qualification de l'acte lui-même, c'est-à-dire la non déclaration. Cette dernière démontrant une volonté de cacher l'opération, il y a donc là une action illicite. Mais dès lors qu'il y a dissimulation volontaire, la fraude fiscale intervient, celle-ci étant sanctionnée par le code pénal, le législateur fiscal a donc sciemment admis l'imposition de ses revenus et leur perception par le trésor public.

L'intérêt de l'autonomie et du réalisme du droit fiscal se justifie aussi par les impératifs liés à l'amnistie fiscale. Cette création juridique adoucit les tensions existantes entre le contribuable et l'Administration fiscale par l'abandon anticipé des compétences de celle-ci dans l'unique objectif d'encourager les contribuables à se mettre en règle avec la loi fiscale sans risquer d'y être pénalisé⁷¹⁹.

L'adoption de la notion de présomption de fraude précédemment étudiée confirme cette aspect autonome du droit fiscal, la procédure de flagrance fiscale instaurée par l'article 20 quater du CPF en est une parfaite illustration. A ce stade nous pouvons considérer qu'il y a là autonomie du droit fiscal ; cette liberté législative portant atteinte aux règles pénales dans le seul but d'imposer, nous assistons alors à deux phénomènes : l'entrave d'une règle sur une autre et l'assouplissement d'un concept au détriment d'un autre car les besoins fiscaux dépassent -quelques- règles du droit commun.

La reconnaissance de l'autonomie du droit fiscal peut prendre une autre forme, celle de l'institution de concepts différents de ceux connus jusqu'alors en droit commun. Tel est le cas de la personnalité fiscale des entreprises. Assurément la survie de l'impôt proclame la connaissance suffisante de l'assujetti. Ce dernier prenant plusieurs formes (commerçant, artisan, Spa, Sarl), il est alors impératif d'attribuer le cadre fiscal adéquat à chacun de ces contribuables. Dans ce sens

719 /L.TROTABAS et J-M. COTTERET, Droit fiscal, op.cit,p. 44.

la loi fiscale apporte une nouvelle dimension à la personnalité morale ou même physique connue en droit civil, ce qui se réalise par la consécration et la reconnaissance de la personnalité fiscale.

Au-delà des conceptions civiles, le droit fiscal définit lui-même ses propres règles⁷²⁰. Le débat portait sur la personnalisation de l'impôt et ses effets sur l'égalité existant entre les individus. L'impôt sur le revenu était une révolution à l'époque étant donné que *-de nombreux radicaux y étaient favorables. Caillaux, qui porta le projet, était lui-même radical-* l'associaient aux premiers jalons du socialisme⁷²¹. Cette création juridique n'avait qu'un seul but, répandre l'impôt et par conséquent le droit fiscal. Plus encore les textes législatifs retinrent deux principes comme critères d'imposition : celui du bénéfice et des revenus. Ainsi, au-delà des paramètres imposés par les préceptes juridiques, certains contribuables se voient imposés en fonction de leur rente (revenus-bénéfices), le regard juridique commun est alors écarté laissant place aux normes fiscales. Tel est le cas de l'imposition des sociétés civiles qui, au vu du droit civil et commercial, acquièrent un statut particulier, alors que dans le droit fiscal elles sont imposées au même titre qu'une SPA (art 136 du CIDTA).

La personnalisation des peines apparaît en droit fiscal sous un regard différent, celui de la survie des affaires. Le Conseil d'Etat français rejette l'approche qui prévaut en droit pénal en retenant une application très nuancée⁷²², le Conseil d'Etat ne s'oppose pas à ce qu'une société issue d'une opération de restructuration fasse l'objet d'une sanction fiscale pour des faits commis par une société tierce absorbée lors de cette opération. Par conséquent, la disparition de la personne morale à l'origine de l'infraction n'exclut pas l'application de la loi fiscale⁷²³.

Cette notion nous renvoie à l'article 104 bis du CPF qui prévoit l'abandon de la plainte sous condition du paiement des 50 % des droits simples et pénalités objet de la poursuite pénale.

720 / « C'est un fait que, sur bien des points, la loi fiscale a posé des règles de droit qui méconnaissent délibérément les dispositions du droit privé. En dehors de la loi, il est remarquable, d'autre part, de voir la jurisprudence s'affranchir également, en matière fiscale, des règles du droit privé : elle qualifie certains meubles « d'immeuble », elle considère comme « revenu » ce que l'on appelle « capital » dans les rapports régis par le code civil ; elle appelle « commerçants » des personnes qui n'ont pas cette qualité d'après le code de commerce ; elle reconnaît l'existence d'activités ou de personnes morales que le droit privé n'admet pas », L.TROTABAS et J-M. COTTERET, Droit fiscal, op.cit, p. 12.

721 /M. BOUVIER, Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt ,op. cit, p. 41.

722 /Avis CE français,4 décembre 2009, n° 329 . 173, Société Rueil Sports, Dr.fisc .2010, n° 6, comm. 181, concl. E. Glaser, note J-L.Pierre ; RJEP 2010, n°-673, ét. 5, note M.COLLET, in M.COLLET, Procédures fiscales, op. cit, p. 181.

723 /L'article 6 du CPP dit : « L'action publique pour l'application de la peine s'éteint par la mort du prévenu, la prescription, l'amnistie ... ».

Il résulte de cette procédure l'extinction de l'action publique. A l'opposé de l'article 2 du CPP qui affirme le caractère rigide de l'action publique, la renonciation à cette dernière ne suspend pas son exercice. L'article 104 bis a non seulement bouleversé la règle juridique par l'instauration d'un marchandage monétaire entre l'Administration et le contribuable, mais aussi a confirmé l'hypothèse d'une prévalence de l'exigence fiscale (l'impôt) aux règles communes.

En conclusion, qu'il soit question de reconnaissance, d'admission ou de regard juridique différent, la loi s'inspire de la réalité économique afin de subvenir aux besoins de l'Etat, la perception de l'impôt crédite la théorie d'une autonomie du droit fiscal.

c - Des définitions plus adaptées

Prétendre à l'autonomie, c'est aussi revoir quelques concepts dont l'aménagement nécessite une approche nouvelle plus adaptée aux besoins économiques et sociaux. De cet impératif est née l'idée d'un élargissement conceptuel et matériel des éléments retenus comme base de définition.

La notion de revenu telle qu'on la perçoit en droit civil a une qualification strictement monétaire⁷²⁴. Il s'agit d'un gain issu d'une activité ou d'un capital, cette notion juridique est appelée « *la théorie de la source* » selon le professeur DE LA MARDIERE⁷²⁵.

La loi fiscale quant à elle semble poser une définition générale plus large⁷²⁶. Le texte concerne le revenu imposable, le législateur fiscal pose ainsi le principe qu'un revenu imposable est un revenu net⁷²⁷. L'analyse de l'article 10 du CIDTA démontre cette nouvelle dimension, celle de l'apport en nature⁷²⁸. En effet, au-delà de son aspect strictement pécuniaire, le revenu s'étend à

724 /Voir l'article 956 du CC.

725 /Ch. DE LA MARDIERE Droit fiscal général, op. cit, p. 109.

726 / Les articles 9 et 10 du CIDTA définissent le revenu en ces termes :

Art 9 :« *L'impôt est dû à raison des revenus ou bénéfices que le contribuable réalise ou dont il dispose au cours de chaque année* ». Art 10 : « *Le bénéfice ou revenu imposable est constitué par l'excédent du produit brut effectivement réalisé, y compris la valeur des profits et avantages dont le contribuable a joui en nature, sur les dépenses effectuées en vue de l'acquisition et de la conservation du revenu. 2) Le revenu net global annuel servant de base à l'impôt sur le revenu est déterminé en totalisant les bénéfices ou revenus nets visés aux articles 11 à 76 et des charges énumérées à l'article 85 du code des impôts directs et taxes assimilées.*

3) *Le bénéfice ou le revenu net de chacune des catégories de revenus visés au paragraphe 2 ci-dessus est déterminé distinctement suivant les règles propres à chacune d'elles.* ».

727 /J. LAMARQUE, O. NEGRIN et L. AYRAULT, Droit fiscal général, op. cit, p. 731.

728 /Voir l'article 69 du CIDTA.

des avantages en nature, un remaniement certainement justifié par la large diffusion de l'impôt. De ce fait l'exercice du droit de contrôle s'accroît.

La vérification de la situation personnelle du contribuable est l'une des conséquences directes de l'aspect fiscal du revenu. A cet égard l'article 21 du CPF prévoit le contrôle de la cohérence entre le revenu global⁷²⁹ et la situation patrimoniale ainsi que le train de vie des membres du foyer fiscal.

Une confusion s'opère ici, à notre sens, car si la séparation du patrimoine est un principe régi par le droit commercial, la loi fiscale admet le recours à celui-ci pour pouvoir juger de la bonne foi du contribuable. Une prérogative de l'Administration fiscale qui, une fois de plus, remet en cause les normes préalablement admises.

La conception du foyer fiscal contribue à creuser l'écart entre le droit commun et le droit fiscal. Ce dernier lui attribue une qualification strictement utilitaire ; le droit civil en revanche s'attarde à lui conférer un aspect matériel.

La terminologie « foyer » est apparue au CC à l'article 73, sous l'appellation « *foyer conjugal* », cette dénomination renvoie au terme « *domicile* », c'est-à-dire un lieu, un endroit qui regroupe des personnes. Alors que le législateur fiscal lui donne une toute autre dimension, celle de déterminer si un individu entretient des liens suffisamment étroits avec autrui pour être redevable de l'impôt. Le droit fiscal ne voit dans le foyer qu'une méthode de calcul⁷³⁰ alors que le droit civil ne retient en lui qu'une localisation.

Une autre piste vient consolider notre approche, c'est celle du salaire. En effet si le salaire est perçu en droit commun comme étant une rémunération contre travail fourni (art 993 du CC), le droit fiscal ne reste qu'un droit de collecte ; les salaires versés ne forment qu'une imposition de plus. Ce gain s'entend également comme une charge déductible du résultat comptable, un droit dont pourrait abuser le contribuable par la création d'emploi fictif.

729/ La définition du revenu net global est énoncé à l'article 2 du CIDTA comme suit: « *Le revenu net global est constitué par le total des revenus nets des catégories suivantes : - bénéfiques professionnels, - revenus des exploitations agricoles, - revenus de la location des propriétés bâties et non bâties, tels qu'énoncés par l'article 42 du code des impôts directs et taxes assimilées, - revenus des capitaux mobiliers, - traitements, salaires, pensions et rentes viagères* ». 730 /Le quotient familial, Supra p. 270.

Ce regard différent porté sur des notions similaires constitue en soi un motif supplémentaire d'autonomie⁷³¹, car si le principe de base reste la servitude, c'est-à-dire l'aptitude des textes de loi à représenter et à servir les besoins de la matière, il est évident que le droit civil ne peut contribuer à la collecte de l'impôt.

B - La controverse sur l'autonomie du droit fiscal

Si le droit fiscal proclame son autonomie, cela ne veut certainement pas dire qu'il s'élabore de manière individuelle, il reste étroitement lié à l'esprit juridique commun, notamment celui du droit administratif⁷³².

A ce stade nous avons tenté de prouver l'autonomie du droit fiscal face à la sphère juridique préalablement établie, mais exclure l'existence de certains points qui convergent vers la négation de l'hypothèse serait contraire à l'éthique de la recherche. Il serait alors judicieux d'en exposer le contenu.

Le contentieux de l'imposition tel que nous l'avons développé n'échappe pas à cette règle. Il est indissociable du droit commun, plusieurs renvois témoignant de cette idée. C'est notamment le cas des délais, de la prescription ou même de la déclaration présentée à une Administration publique.

1 - Une réfutation pragmatique de la théorie de l'autonomie du droit fiscal

On remarque le mutisme législatif quant à la terminologie de l'autonomie. Il n'est d'ailleurs écrit nulle part que le droit fiscal est autonome. Cette omission volontaire n'est pas la seule. Aucun

731/ M. BERGET dit : « Il est certain que la loi d'impôt donne à l'expression « professions industrielles et commerciales » un sens plus large que celui qu'elle a en droit commercial. La loi impose, en effet incontestablement, toute une série de professions qui ne sont pas considérées comme commerciales par le code de commerce et la jurisprudence de la cour de cassation... On peut donc dire que ce sera la jurisprudence qui aura à décider, d'après les circonstances, si telle ou telle profession rentre dans la cédule des bénéfices commerciaux ou dans celle des bénéfices non commerciaux », Concl sur Cons d'Etat français, 5 janvier 1923, Dame DOIN, DP.1923.3.1.

732 / « Le droit fiscal, c'est la branche du droit public qui règle les droits du fisc et leurs prérogatives d'exercice », L. TROTABAS et J-M. COTTERET, Droit fiscal, op. cit, p. 11.

texte réglementaire ni aucune décision de justice ne prévoit cela ; le débat est donc resté au stade doctrinal.

L'esprit de l'autonomie est alors relatif, il n'est nullement abstrait des autres règles juridiques, une querelle de mot écrivait Monsieur BERN, tandis que le doyen Gény l'avait qualifié de particularisme⁷³³. Mais au-delà de la terminologie, l'instauration d'un mécanisme d'autonomie du droit fiscal, correspond à une sorte d'isolement juridique qui pose quelques problèmes, principalement celui de l'équité.

Le droit fiscal et le contentieux qui en résulte favorisent l'Administration fiscale. Car si la doctrine administrative en est une source, il est évident que celle-ci influence les règles fiscales ; l'impartialité paraît de ce point de vue quasi absente. De plus si le droit fiscal est dépourvu d'une quelconque soumission au droit civil, comment le contribuable pourrait-il se prévaloir des éventuels dépassements de l'Administration fiscale ?

Créée pour servir l'impôt, la loi fiscale ne prévoit pas de disposition relative au possible dépassement de l'Administration fiscale, alors que l'article 124 bis du CC condamne l'exercice abusif d'un droit si ce dernier tend à satisfaire un intérêt illicite⁷³⁴. Une carence qui doit être comblée si le droit fiscal se veut réellement autonome.

Pour l'heure, le droit fiscal reste étroitement lié à l'espace juridique commun car s'il a été démontré que l'autonomie peut exister en droit privé, en droit administratif le défi est plus délicat. Ce dernier rejette les règles du droit privé auxquelles il n'a recouru qu'à titre exceptionnel.

En application de cette dialectique et pour pouvoir parler d'une véritable autonomie du droit fiscal, il aurait fallu que celui-ci répudie en bloc les règles du droit administratif et n'y recoure qu'à titre exceptionnel.

733 / Il dit à cet effet : « Affirmer l'autonomie du droit fiscal, écrit-il, ce serait... signifier que le droit fiscal trouve sa loi en lui-même et en lui seul... Ainsi entendre l'autonomie du droit fiscal paraîtra a priori inacceptable... Toute règle juridique doit trouver son principe en dehors d'elle, soit dans les lois divines ou naturelles, soit dans l'injonction d'une autorité qui s'impose », L. TROTABAS et J-M. COTTERET, Droit fiscal, op. cit, p. 11.p. 152

734 / Voir la notion de concussion, supra p. 244.

Tel n'est pas le cas car on remarque que les prérogatives de la puissance publique se manifestent en droit fiscal de la même manière qu'en droit administratif ; les procédures qui en assurent l'exercice sont de type exécutoire. On ne peut pas ignorer la subordination du contentieux de l'imposition aux juridictions administratives, puisque c'est un juge d'appartenance administrative qui préside l'instance et c'est le Conseil d'Etat qui en assure l'appel (art 90 -153 ter du CPF)⁷³⁵.

Plusieurs renvois attestent de cette dépendance ; tel est le cas de l'article 89 du CPCA⁷³⁶. Le jumelage opéré par le législateur algérien dès 2008 et qui regroupe en un seul code les règles civiles et administratives, doit être perçu comme un signe d'unité juridique. On parle alors de dispositions communes qui créent un attachement fonctionnel et conceptuel des différentes branches du droit.

En conséquence, la procédure elle-même doit tenir compte des différents concepts, le droit fiscal trouvant alors une sorte d'appartenance aussi bien au droit privé que public (art 82 du CPF)⁷³⁷.

Cette servitude se traduit par un attachement viscéral aux définitions, c'est le cas du droit d'enregistrement qui lors de l'imposition de l'opération de vente ou de donation, se réfère principalement à la nature du contrat (91 du CE), mais aussi le cas du CIDTA qui ne peut invoquer l'imposition de l'IBS sans se baser sur la définition de l'entreprise citée en droit commercial⁷³⁸, de même que le calcul de l'impôt est tributaire du droit de la comptabilité.

735/ L'article 804 du CPCA dit : « Par dérogation aux dispositions de l'article 803 ci-dessus, sont portées obligatoirement devant les tribunaux administratifs, les actions intentées dans la matière énumérés ci-après :

I- en matière d'impôt et de taxes, au lieu de l'imposition et de la taxation ; ».

736 /II dit : « Les affaires portées devant la juridiction administrative sont jugées conformément aux dispositions de l'ordonnance N° 66-154 du 08 juin 1966, modifiée et complétée, portant code des procédures civiles », Code de procédures civiles et administratives, Loi n° 08-09 du 2 février 2008, portant code de procédure civile et administrative, JO n° 21.

737/L'article 82 dit : « La demande de sursis de paiement doit être introduite conformément aux dispositions de l'article 834 du code de procédure civile et administrative ».

738 /On pourrait également citer on exemple de l'article 267 du CE, qui dispense les communes du paiement au trésor des droits d'enregistrement à raison des actions en responsabilité. Ou bien celui de l'article 159 du CPF qui dit : « Les receveurs qui n'ont mené aucune poursuite contre un contribuable dans un délai de quatre (04) ans consécutifs, à partir du jour de l'exigibilité des droits, perdent le recours et sont déchus de toute action contre ce contribuable. La signification d'un des actes de poursuites ci-après, commandement, avis à tiers détenteur, saisie ou toute procédure similaire qui interrompt la prescription de quatre (04) ans prévue ci-dessus, lui substitue automatiquement la prescription civile », la prescription fiscale est renvoyée, dans ce cas à une prescription civile .

Le droit fiscal devient alors un droit de superposition qui extrait des autres branches les différents concepts. Dans ce sens, l'exemple de la plainte précédemment citée contrevient à la théorie de l'autonomie et l'article 104 bis du CPF devient en parfaite conformité avec l'article 6 du CP.

Par ailleurs le juge a une fonction très importante dans l'élaboration des règles juridiques. Cette démarche est justifiée par les quelques carences que présente le législateur fiscal⁷³⁹. Il est également amené à interpréter la loi, une liberté dont il jouit et que la doctrine consent à lui accorder ; de ce fait, il peut recourir au droit privé pour interpréter certains faits d'ordre fiscal. Il en va de la cohérence générale du droit.

La sécurité juridique est une garantie pour le contribuable. Si le droit fiscal s'appropriait ses propres définitions cela risquerait d'affecter le contribuable. Le salarié n'aurait plus les mêmes garanties en droit fiscal qu'au regard du droit du travail et du droit de la sécurité sociale⁷⁴⁰.

Assurément l'autonomie repose sur le pseudo-réalisme du droit fiscal, ce dernier se moquerait des situations juridiques telles qu'elles peuvent être qualifiées dans la loi civile, pénale ou même administrative, pour seulement se concentrer sur la réalité qu'est l'imposition⁷⁴¹.

L'un des exemples qu'on pourrait avancer est celui de la fiscalisation des actes illicites, si certains y voit la trace du réalisme du droit fiscal qui occulte volontairement la légalité des actes produits, d'autres en revanche le considèrent comme une simple application de la loi fiscale, celle-ci vise avant tout l'ensemble des revenus du contribuable et ne saurait écarter leur taxation⁷⁴².

Toutes les illustrations qui ont précédé témoignent de la réfutation de la théorie de TROTABAS mais d'autres auteurs, à l'instar du doyen GENY, se défendaient d'une quelconque fraction juridique, réduisant cette théorie à une simple confusion de terminologie⁷⁴³, à l'instar du Professeur COZIAN qui la qualifia de « *Tarte à la crème* ».

739 /Ch. DE LA MARDIERE, Droit fiscal général, op. cit, p. 241.

740 / Ch. DE LA MARDIERE, Droit fiscal général, op. cit, p. 244.

741/ M. COLLET, Droit fiscal, op. cit, p. 95.

742 / Ibid.

743/« *Aux yeux de TROTABAS, c'est le terme « d'autonomie » du droit fiscal qui paraît le plus adéquat... mais nombreux sont les auteurs qui condamnent cette expression à laquelle il préfèrent celle de spécificité « L'expression (d'autonomie du droit fiscal) apparaît fort contestable, écrit M.Mehl... il serait plus exact de parler de spécificité du droit fiscal»*

2 - Le résultat : une « tarte à la crème » selon M.COZIAN

« Une formule vide et prétentieuse par laquelle on prétend avoir réponse à tout »⁷⁴⁴, l'autonomie du droit fiscal ne serait qu'une réponse rapide aux difficultés de la matière fiscale. Selon le Professeur COZIAN, la théorie de l'autonomie du droit fiscal n'est que la conséquence de l'ignorance des juristes tout comme des fiscalistes. Pour certains le droit fiscal constitue un monde impénétrable, le confronter aux autres concepts juridiques n'aurait guère de résultat du moment qu'elles lui sont étrangères. Alors que les fiscalistes réfutent l'idée même d'une dimension juridique.

En solution, il faudrait reconnaître au droit fiscal un certain particularisme. Il est vrai que ses sources légales diffèrent, la doctrine administrative revêtant une très grande place dans l'établissement des règles strictement fiscales. Il n'empêche que cette caractéristique ne pourrait conduire à une véritable autonomie, car si tel était le cas, les droits de la famille ou même comptable auraient déjà été détachés du droit commun⁷⁴⁵.

Il est vrai aussi que l'imposition s'appuie sur des réalités juridiques. Elle touche les personnes physiques et morales qui échangent entre elles dans la même sphère juridique ; exclure le droit serait donc impossible. Ainsi par exemple : à l'occasion d'un litige portant sur le droit de la propriété, la preuve de celle-ci ne peut s'administrer qu'en introduisant les règles du droit civil et aucune autonomie ne peut s'en prévaloir

Le commissaire du Gouvernement Lucien MEHL, invoque cette idée en ces termes : « *Le principe dit de l'autonomie du droit fiscal est mal dénommé. L'expression est de nature à induire en erreur, en ce qu'elle porte à penser que les notions juridiques les plus classiques pourraient, d'une manière générale, revêtir des aspects et des modalités propres au droit fiscal... Il y'a pas*

M.Gény, pour sa part, rejette le terme d'autonomie sans pour autant se rallier à celui de spécificité. C'est pourquoi il propose une tierce formule : « *le particularisme du droit fiscal* ». Ph. BERN, La nature juridique du contentieux de l'imposition, op.cit, p. 152.

744 /D'après le dictionnaire Le Robert, in M.COLLET, Droit fiscal, op. cit, p. 94.

745/ « *En passant de « autonomie » à la « spécificité », nous risquons de tomber du paradoxe dans le truisme. Car, si aucun droit n'est proprement « autonome », à l'inverse, tout droit objectif quelconque est nécessairement « spécifique ». Par cela même qu'une partie du droit est séparée du reste pour être désignée par un nom correspondant à son objet propre ; elle atteste de sa « spécificité » et en tire certains caractères d'indépendance* ». M. COZIAN, « *Propos désobligeants sur une « tarte à la crème » : l'autonomie et le réalisme du droit fiscal* », op. cit .p. 7.

de notion spécifique de la propriété en droit fiscal et quand il est question de propriété dans le Code générale des impôts, il s'agit de la propriété, telle qu'elle est définie dans le Code civil »⁷⁴⁶.

On en conclut donc que le droit fiscal est loin d'être autonome, il ne peut se détacher de l'ordre juridique auquel il appartient et prétendre à une autonomie de la preuve fiscale en se référant à celle de son droit serait pour l'heure peu envisageable. Par contre il demeure vrai que ce dernier présente un caractère qui lui est propre. Et si l'autonomie du droit fiscal existe elle ne réside pas dans l'originalité de ses règles mais dans l'utilisation des concepts relevant d'autres branches du droit commun⁷⁴⁷.

M. COZIAN a laissé la conclusion de son article au doyen Georges VEDEL qui a su mettre en relief la doctrine propre de l'autonomie. Nous reprenons ses propos dans ce qui suit: *« Le progrès et les transformations d'une discipline juridique se font suivant une dialectique bien connue. A un moment donné, les circonstances politiques, économiques et sociales amènent la création d'une nouvelle branche du droit ou -ce qui revient quelquefois au même- sa séparation du tronc auquel elle était auparavant rattachée. Dans cette phase de développement, la jurisprudence et la doctrine s'attachent naturellement à ce que le nouveau champ d'action et d'étude a de spécifique et d'original. Et de rejeter, comme des vêtements mal adaptés, les concepts et les règles du droit commun. C'est alors que la revendication d'autonomie qui traduit, dirait-on en langage de science politique, la volonté de désaliénation, voire de décolonisation, prend son essor. Puis vient une seconde phase : la construction est mise en place, les spécialistes se sentent chez eux. Commencent-ils à s'ennuyer et à éprouver les désenchantements de l'isolationnisme ? Peut-être. Plus rigoureusement, peut-on pousser l'originalité et l'autonomie jusqu'à l'affirmation d'un ordre juridique spécial au sein de l'ordre juridique que national ? On ne peut aller jusque-là : le temps de la synthèse est venu, en tout cas celui du rapprochement, de la conciliation et des liaisons. Il ne s'agit pas pour la jeune discipline devenue adulte, de réintégrer purement et simplement le giron maternel d'où elle est sortie, comme dans ces films qui, projetés en sens inverse, nous montrent le papillon revenant à l'Etat de chrysalide. Il s'agit,*

746 /L'affaire concerne un litige portant sur la propriété réel d'une voiture immatriculée au nom du gérant de l'entreprise et afin de trancher si elle lui appartenait ou à l'entreprise, Concl. Sur CE français, 24 Nov. 1967, req. n° 69113 et n° 69114 : Dr. fisc.1969, n° 26, comm, 844, in M. COZIAN, « *Propos désobligeants sur une « tarte à la crème »* : l'autonomie et le réalisme du droit fiscal », op. cit ,p. 7.

747/ L. VAPAILLE, La doctrine administrative fiscale, L'Harmattan, 1999, p. 95.

de façon d'ailleurs plus ambitieuse, de retrouver ce qu'ont de commun, à un stade nouveau de développement, l'ancien et le nouveau. D'autant plus que les disciplines-mères ne sont pas demeurées immobiles, qu'elles ont notamment été elles-mêmes influencées par leurs rejetons »⁷⁴⁸.

Paragraphe 2 : Par l'autonomie du droit à la preuve

Dans la perspective de l'étude de l'autonomie de la preuve fiscale, notre première démarche a été de démontrer le caractère indépendant du droit fiscal, une théorie qui a donné lieu à de nombreuses controverses pour aboutir au final à un certain particularisme. Cependant la question de l'autonomie de la preuve fiscale nécessite un débat plus commun, celui du droit à la preuve.

Entamer un travail sur l'autonomie de la preuve fiscale nécessite l'invocation du cadre légal et conceptuel du droit à la preuve, car si ce dernier parvenait à son autonomie, la preuve qui n'est autre que sa démonstration matérielle pourrait suivre le même cheminement.

Il faut reconnaître que le droit à la preuve est constitué d'un ensemble de règles empruntées au droit civil. Ce dernier détermine quels sont les éléments à prouver, il varie en fonction de la nature du droit en cause.

Il résulte de ce principe qu'un certain nombre de textes gouvernent le droit à la preuve et lui assurent une stabilité juridique. Ce droit demeure inchangé surtout si on le compare avec d'autres droits. Mais cette approche ne veut pas dire qu'il s'agit d'un droit rigide ; il évolue en effet en fonction du développement technologique.

En ce sens, la réforme la plus récente et la plus importante qu'ait connu ce droit est sans doute celle portée par la loi n° 05-10 du 20 juin 2005, modifiant le code civil ⁷⁴⁹ et qui a profondément fait évoluer le droit à la preuve en proclamant une équivalence entre les modes de preuve sur support papier et ceux enregistrés sur support électronique . A la suite de cette réforme, le concept du droit à la preuve est devenu plus technique, une spécificité qui le différencie irrévocablement et qui nous conduit à nous interroger sur son autonomie.

748 / Préface à la thèse de Ph. BERN L. VAPAILLE, La doctrine administrative fiscale, L'Harmattan, 1999, p. 95.

749 /Loi n° 05-10 du 20 juin 2005 modifiant et complétant l'ordonnance n° 75-58 du 26 septembre 1975, modifiée et complétée, portant code civil, JO n° 44.

Il s'agit là, de savoir si la reconnaissance d'un droit à la preuve permet d'apporter une valeur supplémentaire à l'ordre juridique. Une légitimité supposée qui passe d'abord par la reconnaissance conceptuelle puis fonctionnelle du droit de la preuve.

A - L'autonomie conceptuelle

Le contenu du droit à la preuve se résume à produire et à discuter la preuve. Souvent rattaché à un droit matériel, il est perçu comme un droit d'agir en justice⁷⁵⁰ et il est impossible de le réduire à la simple expression « *d'un droit subjectif existant* »⁷⁵¹.

En réalité l'importance de la preuve elle-même procure à son droit l'autonomie. Un plaideur qui n'arrive pas à prouver son droit se voit nécessairement débouté, idée unanime dans certaines doctrines : « *il est pratiquement inutile d'être titulaire d'un droit si, celui-ci venant à être contesté, il est impossible de démontrer l'existence de l'acte ou du fait qui lui a donné naissance* »⁷⁵². Cette prétendue équation « *pas de preuve, pas de droit* » nous pousse à nous interroger sur les rapports existant entre le droit à la preuve et le droit substantiel. Une recherche qui conduira à mieux situer ce droit de l'action tout en appréciant son autonomie.

On ne peut envisager le droit à la preuve qu'indépendamment du droit substantiel, dont il doit assurer la démonstration. L'absence de preuve demeure sans incidence sur l'existence du droit ou sur l'acte qui lui a donné naissance. Le principe du consentement qui régit les contrats ne pourrait être entaché par un manquement de preuve. Le droit est valide au détriment du vice de procédure qui l'entache.

Le professeur GENY avança l'hypothèse selon laquelle le droit à la preuve est non seulement un droit de démonstration mais il est également capable de permettre à l'intéressé de produire les missives même étrangères précédemment obtenues. Dès lors, nul besoin de jouir du droit de propriété d'un document pour s'en prévaloir comme moyen de preuve⁷⁵³. Cette règle favorise la

750 / Ph. THERY, « Les finalités du droit de la preuve en droit privé », Droits n° 23, 1996, p. 49.

751 /A. BERGEAUD, Le droit à la preuve, LGDJ, 2010, p. 39.

752 /R. BEUDANT et P. Lerebours-Pigeonnière, Cours de droit civil français, Les contrats et les obligations, Tome IX, Rousseau, Paris, 1953, p. 207.

753/ F. GENY, Des droits sur les lettres missives, Tome II, Sirey, Paris, 1911, p. 88.

communication des documents entre les parties en leur épargnant la production forcée des pièces. Un principe concrétisé par le législateur aux articles 70 à 74 du CPCA⁷⁵⁴.

La professeure BERGEAUD quant à elle rejette l'hypothèse d'un droit à la preuve corollaire d'un droit substantiel spécifique⁷⁵⁵; tel est le cas du droit de contrôle fiscal qui constitue la contrepartie normale de l'obligation faite aux contribuables de déclarer. Cela ne fonde pas le droit à la preuve mais « *il le vivifie en neutralisant les obstacles à sa réalisation* »⁷⁵⁶.

L'auteur proclame également la distinction du droit à la preuve et du droit processuel (le droit d'agir - le droit d'action) et justifie son approche par la définition même de l'action, une argumentation inspirée du code de procédures civiles français (art 30) : « *l'action est le droit, pour l'auteur d'une prétention d'être entendu sur le fond de celle-ci afin que le juge la dise bien ou mal fondée. Pour l'adversaire, l'action est le droit de discuter le bien-fondé de cette prétention* ».

De cette définition le droit d'action se présente comme le droit d'être entendu par le juge sur le fond d'une prétention, c'est pourquoi, en articulant la définition autour de la notion de prétention, l'objet du droit d'action est parfaitement déterminé. Cette indication soulève le critère de séparation entre le droit de l'action et le droit à la preuve, ce dernier n'ayant comme finalité que la recherche de la preuve en appui de la prétention. Si on se réfère à la définition du droit à la preuve donnée par le Professeur GOUBEUX, le droit à la preuve n'est qu'un droit de production ou d'obtention de preuve⁷⁵⁷; il est alors évident que le droit de se faire entendre sur le fond d'une prétention ne contient pas de droit à la preuve, ce dernier vise plutôt à donner aux plaideurs les moyens d'être entendus.

De même, il est parfaitement admis que les mesures d'instruction font partie intégrante du droit procédural (art 28 du CPCA). A partir de là, la question de leur nature juridique s'est longuement posée, notamment à cause de l'éventuelle confusion avec l'action en justice. Aux termes de

754 / Voir également l'article 21 du CPCA.

755 / A. BERGEAUD, Le droit à la preuve, op. cit, p. 48.

756 /Ibid, p.53.

757 / « *Tel sont ; en effet, actuellement, les deux aspects que présente le droit à la preuve dans le système juridique positif français : c'est un droit d'obtenir des éléments de preuve qui s'exerce à l'égard de l'adversaire ou des tiers ; c'est un droit de produire les preuves qui s'adresse, cette fois, au juge* ».

G. GOUBEUX, « Le droit à la preuve », in La preuve en droit, Etudes publiées par Ch. PERELMAN et P-A.FORIERS, Bruylant, Bruxelles,1981, p. 277.

l'article 77 du CPCA⁷⁵⁸, les mesures d'instruction peuvent être ordonnées à la demande de tout intéressé. Elles peuvent également être sollicitées avant tout procès en vue de conserver ou d'établir la preuve des faits. A ce stade le litige n'est qu'éventuel. On parle alors « *d'intérêt éventuel* »⁷⁵⁹.

Le débat autour de la classification de la procédure d'expertise s'est longuement posé alors que certains ne voient en elle qu'une procédure préventive capable d'informer le plaidant sur la possibilité de gagner son procès et d'évaluer sur le fond son action tout en déterminant ultérieurement la stratégie à adopter. D'autres voient en l'expertise une opération de collecte de preuve « *une véritable bonne à tout faire* »⁷⁶⁰ mais certains auteurs classent la mesure de l'article 77 du CPCA dans la catégorie de la procédure conservatrice, c'est-à-dire l'action qui a comme finalité de conserver au mieux la preuve par crainte de son dépérissement⁷⁶¹.

La perspective du procès fait naître par l'article 77 une véritable action en justice par laquelle le demandeur qui justifie d'un intérêt né et actuel, exige du juge l'examen de sa prétention. On revient alors à notre première hypothèse, le droit d'agir pourrait totalement absorber le droit à la preuve⁷⁶². Cette désignation « *d'action* » permet d'établir le lien avec le droit à la preuve, ce dernier ne pouvant être envisagé par la référence à notre droit subjectif. On en conclut donc à son autonomie du moins conceptuelle.

B - L'autonomie fonctionnelle

Souvent la recherche de la preuve est une tâche impossible à accomplir, c'est pourquoi la collaboration d'autrui devient une exigence fondamentale à la constitution du droit à la preuve. Aujourd'hui, il serait peu envisageable d'isoler le droit à la preuve, ce dernier doit, tout en gardant son autonomie, collaborer pour pallier les difficultés de la preuve.

758 / L'article 77 du CPCA dit : « *Quand il y a motif légitime, le juge peut ordonner, avant tout procès, à la demande de tout personne intéressée, toute mesure d'instruction visant à établir ou à consacrer la preuve des faits dont pourrait dépendre l'issue d'un litige..* »

759/M. JEANTIN, Les mesures d'instruction « in futurum », Dalloz-Sirey.1980, chron, p. 206.

760 /M. JEANTIN, Note sous CA Orléans, 4 mars 1983, Dalloz, 1983, p.345 .

761 / A. BERGEAUD, Le droit à la preuve, op. cit, p.83.

762 /Ibid p.81.

La consécration solennelle de ce nouvel état d'esprit est consolidée par une approche purement fonctionnelle du droit à la preuve car la qualité d'un système probatoire ne tient pas seulement d'une théorie générale, la question requiert également une démarche pratique.

Nul ne peut contester que les droits subjectifs ne constituent qu'une partie de la réalité juridique. A cet effet, le doyen ROUBIER distingue les situations juridiques subjectives créatrices de droits et les situations objectives naissant sur la base de devoirs⁷⁶³, celles-ci favorisant l'administration de la preuve par le renouvellement de la vision classique d'un plaideur laissé seul face à la preuve.

Le tiers contribue activement à la recherche de la vérité, idée recensée à l'article 27 de l'ordonnance n°71-57 du 5 août 1971, relative à l'assistance judiciaire⁷⁶⁴. Le droit à la preuve prime puisqu'un devoir de collaboration oblige les parties à l'administration de la preuve⁷⁶⁵, balayant ainsi les libertés fondamentales à valeur constitutionnelle (art 38), alors que toute atteinte à ces libertés est réprimée par la loi (art 41 de la Constitution). Obliger une personne à participer sous la contrainte à la manifestation de la vérité (art 73 du CPCA) revient à un réel bouleversement des normes juridiques.

Chacun est tenu d'apporter son concours à la justice. En conséquence, personne physique ou morale, demandeur comme défendeur, tiers comme partie, doivent s'impliquer dans la quête de la vérité. Sous cet aspect le droit à la preuve est incontestablement autonome du fait des impératifs que représente la justice.

Cette disposition est confirmée au regard des autres branches du droit. Tel est le cas du droit fiscal qui consacre au chapitre IV (art 58 et 59 du CPF) le droit de communication au tiers. Le CPCA, quant à lui, renforce le pouvoir reconnu au juge par la prescription d'une astreinte lors

763/P. ROUBIER, Droits subjectifs et situations juridiques, Dalloz, Paris, 1963, p. 54.

764/L'ordonnance n° 71-57 du 5 août 1971, relative à l'assistance judiciaire JO n°67, modifiée et complétée par la loi n° 01-06 du 22 mai 2001, JO n° 29, voir également l'article 201 du CPCA qui dit : « *Le juge peut ordonner, même d'office et au besoin sous peine d'astreinte, à une partie de mettre en cause un tiers dont l'intervention paraît utile à une bonne Administration de la justice ou à la manifestation de la vérité* ».

765 / Cette notion est démontrée clairement à l'article 10 du CC français qui dit : « *Chacun est tenu d'apporter son concours à la justice en vue de la manifestation de la vérité. Celui qui, sans motif légitime, se soustrait à cette obligation lorsqu'il en a été légalement requis, peut être contraint d'y satisfaire, au besoin à peine d'astreinte ou d'amende civile, sans préjudice de dommages et intérêts* ».

de l'exécution de l'expertise⁷⁶⁶, une notion relevée à l'article 169 qui dispose: « *Le juge peut ordonner, même d'office et à peine d'astreinte, la production en original ou en copie, les documents obtenus par des tiers* »⁷⁶⁷.

L'astreinte est une condamnation à une somme d'argent par jour, par semaine ou par mois de retard d'action. Le juge disposant d'éléments légaux pour affirmer son pouvoir d'exercer une pression sur les tiers, l'astreinte devient donc une garantie efficace du devoir de collaboration à la manifestation de la vérité. Cependant, une question demeure, celle de l'astreinte appliquée à l'administration. L'article 169, précédemment cité, ne distinguant pas la nature du tiers si ce dernier est une Administration publique, quels seraient les pouvoirs du juge face au refus de production de la preuve ?⁷⁶⁸

En conséquence, une action en réparation peut être engagée car le refus de production de preuve engendre des dommages à la partie qui est en attente de celle-ci (art 124 du CC) et l'astreinte étant indépendante des dommages et réparations (art 982 du CPCA), le cumul de sanctions est donc possible.

En définitive, cette panoplie de sanctions reflète la volonté du législateur de collaborer à l'administration de la preuve et de faire du droit à la preuve un droit autonome capable de présenter une protection juridique pratique.

En prolongement de ce raisonnement, l'obligation d'apporter son concours aux mesures d'instruction figurant à l'article 85-137 du CPCA est un processus de production de la preuve par les tiers, nécessaire à la résolution du contentieux, lequel se traduit essentiellement par l'élaboration des pièces. C'est sous la contrainte que le législateur implique la communication des pièces (art 73 du CPCA).

Le code pénal constitue un apport considérable dans la production de la preuve puisque toutes les mesures peuvent être entreprises à la manifestation de la vérité (286 du CPP) ; au fond ces

766 / Arrêt du Conseil d'Etat du 20/12/1999, 3e chambre, non publié, in :

لحسين بن شيخ أث ملويا، مبادئ الإثبات في المنازعات الإدارية، دار هومه، 2004، ص 223.

767 / L'article 201 du CPCA dit : « *Le juge peut ordonner, même d'office et au besoin sous peine d'astreinte, à une peine de mettre en cause un tiers dont l'intervention paraît utile à une bonne Administration de la justice ou à la manifestation de la vérité* ».

768/ En France, le législateur prévoit à l'article 10 du CC, en plus de l'astreinte une amende civile, cette disposition est assez remarquable dans la mesure où le juge civil est investi d'un tel pouvoir.

dispositions -pénales- se résument à des interdictions telles que les actes tendant à faire obstacle à la manifestation de la vérité (art 217 du CP et 556 du CPP).

La loi prohibe aussi les abstentions volontaires susceptibles de nuire à la découverte de la vérité : c'est le cas de l'opposition au témoignage, le refus de répondre aux questions du juge ou l'abstention de présentation à la juridiction compétente des pièces capables de servir de preuve (art 382 du CP).

Un troisième argument vient soutenir l'autonomie fonctionnelle du droit à la preuve, celui du serment. Ce dernier est défini comme étant la déclaration produite devant le juge et par laquelle le plaideur affirme d'une manière solennelle la réalité d'un fait. Cette situation présente un aspect contraignant si le serment a été déféré par l'adversaire ou le juge (art 189-190 du CPCA). Dans les deux cas, il y a là une obligation faite au plaideur et sous peine de sanction pénale, le faux serment est banni (art 191 du CPCA)⁷⁶⁹.

Si le juge estime les éléments du rapport d'expertise insuffisants, il peut ordonner un supplément d'instruction (art 141 du CPCA). Une perspective non reconnue en droit fiscal⁷⁷⁰ (cette procédure été empruntée au législateur fiscal français qui reconnaît au juge la possibilité de prescrire un supplément d'instruction afin d'être éclairé sur les circonstances nécessaires à la résolution du litige, sous réserve que cette mesure ne soit pas inutile).

L'inventaire de ces diverses dispositions permet de constater qu'il existe, en droit positif, un arsenal juridique obligeant les tiers à collaborer à l'administration de la preuve . Cependant, ce qu'il faut retenir surtout, c'est le caractère contraignant de cette collaboration, ce qui met en exergue le caractère autonome du droit à la preuve.

Le principe d'équité est aussi concrétisé par l'autonomie du droit à la preuve dans la mesure où le principe du contradictoire assure aux deux parties la possibilité de renverser la preuve de l'autre,

769 / Voir l'article 240 du CP.

770 / L'article 85 du CPF dit : «1) Les seules mesures spéciales d'instruction qui peuvent être prescrites en matière d'impôts directs et de taxes sur le chiffre d'affaires sont la contre vérification et l'expertise».

L'article 46 de la loi de finances pour 2017, a modifié la rédaction de l'article 85 précédemment cité. Cette modification porte sur la suppression du supplément d'instruction, étant donné que le complément d'instruction est devenu obsolète depuis l'abrogation de l'article 84 du code de procédures fiscales par l'article 29 de la loi de finances pour 2008.

l'état de droit étant assuré par la possibilité qu'a chacun de présenter les éléments susceptibles d'emporter la conviction du juge.

L'application de ce droit (contradictoire) offre aux parties la garantie d'une meilleure défense de leurs intérêts par l'information et la discussion des éléments du dossier, un impératif souligné dans différents articles de la loi⁷⁷¹. Cette garantie ne s'applique pas qu'à la substance civile, elle s'exporte au contentieux fiscal (art 45 du CPF). C'est dans cette matière que la question de l'implication de l'Administration dans la communication de la preuve est la mieux représentée car souvent les prérogatives publiques créent un déséquilibre entre les parties, l'illusion d'une Administration favorisée se dissipant par l'application de cette norme.

Il serait difficile d'énumérer les obstacles qui s'opposent à la mise en œuvre du droit à la preuve. Ces entraves que peut rencontrer une personne lorsqu'elle tente de mettre en application son droit à la preuve peuvent être de fait, comme peut le montrer l'exemple de l'absence de témoins ou de la mauvaise mémoire de ces derniers.

Le droit au secret de la vie privée est également un obstacle à la preuve. Il est assimilé aux libertés fondamentales, le conflit entre le droit à la preuve et le droit de garder le secret étant évoqué pour les correspondances, tout comme le secret professionnel et le secret des affaires (art 46 de la Constitution). Dans ce cas de figure, une interdiction légale vient entraver le droit à la preuve et met la preuve fiscale en difficulté.

Au final, le droit à la preuve s'entend comme le droit de produire les preuves, il est un droit limité par un légitime souci d'efficacité. Ce droit existe, nous l'avons démontré. Son autonomie s'appuie aussi bien sur un ordre conceptuel que fonctionnel, les difficultés y afférentes constituant une entrave à l'administration de la preuve d'où la nécessité d'une autonomie de celle-ci.

771 / L'article 70 du CPC dit : « *Les pièces, titres ou documents dont il est fait état par les parties à l'appui de leurs prétentions, doivent être communiqués spontanément à la partie adverse ...* »

Section 2 : Les difficultés d'application fondement de l'autonomie de la preuve en droit fiscal

La preuve comptable additionnée à la liberté de prouver et la preuve contre soi forment à elles trois, la démonstration du particularisme fiscal. Souvent considérées comme de véritables privilèges accordés au contribuable, elles constituent également des piliers de l'administration de la preuve.

Cette attribution est à notre sens une arme à double tranchant puisque prétendre à la liberté de prouver revient à dire que pèse sur le contribuable la responsabilité de justifier ses allégations. Tout comme prétendre à la preuve contre soi revient à dire que le contribuable, tout en constituant sa propre preuve, est soumis à cette perpétuelle contrainte de justifier sa déclaration afin de la rendre plausible au regard de l'Administration en premier lieu puis aux yeux du juge qui possède l'ultime pouvoir décisionnel.

Il sera démontré par ce qui suit que, bien que le droit fiscal se soit acharné à vouloir accorder au contribuable certains avantages, il n'en demeure pas moins que ce dernier est soumis à quelques contraintes qui rendent difficile voire impossible l'administration de la preuve. L'objectif de cette étude est donc de savoir si la soumission de la preuve fiscale au droit commun ne révèle pas une application ardue de cette dernière. L'état actuel de la preuve fiscale présente une difficulté d'exécution ; cette contrariété touche aussi bien le contribuable que l'Administration fiscale. Cette argumentation pourra par la suite justifier la théorie d'autonomie que nous tentons d'avancer.

Paragraphe 1 : Une difficulté qui entrave le contribuable

Le contribuable jouit de la présomption d'exactitude de sa déclaration, il est tenu d'argumenter et de justifier ses allégations. Plus la contrainte est forte, moins le contribuable est en mesure de justifier matériellement sa déclaration, la force majeure et le cas fortuit aggravant la situation. Il résulte que la preuve fiscale en étant directement affectée, il est important d'aborder la difficulté de la preuve liée aux demandes de justifications (A) et à la preuve impossible (B).

A - Un contribuable assujéti aux justifications :

La contrainte de justifier ses prétentions se traduit par la demande d'informations que l'Administration fiscale adresse au contribuable afin de pouvoir vérifier la concordance de certains de ses dires. Cette obligation continue tout au long de la procédure contentieuse et astreint le contribuable, dès sa première déclaration, à présenter des documents solides. C'est de là qu'apparaît l'obligation justificative en tant qu'obstacle à la preuve.

Il convient aussi de préciser qu'on entend par le terme « *justification* », son acceptation au sens large du terme. Il n'est donc pas utile de la distinguer de la simple demande d'éclaircissement qui concerne tout point de la déclaration du contribuable. Selon le CPF les demandes de justifications portent sur le droit de contrôle de l'Administration fiscale ainsi que sur les transferts indirects de bénéfices et le chiffre d'affaires.

La demande de justifications doit respecter diverses conditions de forme dont l'écrit constitue un élément majeur. Il est admis à l'article 19 du CPF que les demandes de justifications doivent être assignées au contribuable par écrit et dans un délai de 30 jours, ce dernier devant alors fournir son acceptation ou ses observations. Ce délai est prolongé de trente jours lorsque le contribuable a pu disposer des revenus à l'étranger ou en provenance de l'étranger (art 21 du CPF)⁷⁷².

L'Administration est en droit de demander des justifications concernant des avoirs et revenus d'avoirs à l'étranger⁷⁷³. Si le contribuable s'abstient d'y répondre, il en est sanctionné par la difficile procédure de la taxation d'office (art 44 du CPF). Ici apparaît la difficulté de la preuve (voir art 154 du CPF).

Un contribuable à court de documents et dans l'incapacité d'apporter la preuve risque de perdre sa crédibilité. Dans le cas contraire il s'agit là d'un début de preuve que doit apporter l'Administration fiscale puisque toute procédure préalable aux demandes serait frappée

772 /En droit fiscal français cette idée est admise aux articles 120 à 123 du Code Général des impôts.

773 /La jurisprudence française reconnaît à l'Administration fiscale le droit de demander des justifications à la suite d'une perquisition judiciaire à un contribuable qui possède des bons anonymes souscrits pendant des années susceptibles d'être vérifiés d'un montant très supérieur aux revenus déclarés, CE, 5 févr.1986, req . 43390, RJF 1986,4, comm. 343.

d'irrégularité de même que les redressements qui pourraient en résulter. A titre d'exemple, un contribuable dans l'incapacité de fournir des justifications contraires, ne pourra prétendre à un revenu imposable inférieur à une somme forfaitaire, celle-ci étant déterminée en l'appliquant à certains éléments de train de vie (voir le barème de l'article 98 du CIDTA).

Le Conseil d'Etat français considère qu'une réponse imprécise et invérifiable équivaut à l'absence de réponse⁷⁷⁴. De ce fait les demandes de justifications doivent être accompagnées de documents suffisamment probants pour appuyer les allégations du contribuable et ainsi arriver à convaincre le fisc de ne pas appliquer des mesures contraignantes à son égard.

A ce sujet le législateur fiscal algérien se veut plus souple puisqu'il admet, à l'article 71 du CIDTA, qu'en l'absence de justifications, l'Administration fiscale retient la valeur de 50 Da par repas, afin de déterminer le revenu imposable. Peut-on voir en cet exemple une simple exception ou une règle à généraliser ?

« Les renseignements qui doivent figurer sur la pièce justificative diffèrent selon la fonction qui lui est dévolue : s'il s'agit d'une véritable preuve, la qualité de la pièce s'apprécie à partir des critères du droit commun de la preuve, s'il s'agit d'une explication, le vérificateur doit trouver dans les mentions inscrites toutes indications lui permettant d'identifier l'opération relatée »⁷⁷⁵.

Il n'est donc plus à démontrer que l'existence des pièces justificatives est une condition de la preuve régulière puisqu'elles expliquent les écritures comptables et que sans elles la comptabilité est rejetée. Leur insuffisance fragilise la preuve dans la mesure où certaines opérations occultes ne peuvent être comptabilisées par le contribuable et à contrario l'existence d'écritures comptables en absence d'opérations réelles.

Dans ces deux exemples, on décèle l'intention de frauder du contribuable. l'Administration fiscale est tenue de la découvrir en effectuant son contrôle. Selon la gravité du manquement du contribuable, la comptabilité est, soit rejetée, soit un redressement par la voie de la procédure contradictoire est effectué. Deux exemples illustrent parfaitement la fonction des documents justificatifs et leur rôle dans la production de la preuve :

774 / CE Français, 4mars1985, req.38155, RJF 1985,5, comm.679.

775 /G .BONNICHON, Valeur probante des comptabilités, Paris,1960, p. 57.

1 - La facture

Nul ne peut ignorer le rôle de la facture dans la preuve fiscale. Elle est en effet un témoignage de l'échange subsistant entre le contribuable et la sphère économique et que le redevable collabore à l'accomplissement de son devoir -justificatif- et jouit ainsi d'une valeur probante, certaine.

Dans sa définition juridique, la facture est : « *une pièce comptable donnant le détail des marchandises fournies ou des travaux exécutés, avec indication en regard du prix de chaque objet ou service* »⁷⁷⁶. Ce document est soumis selon le code commercial à un formalisme très strict (art 27 du CCom)⁷⁷⁷, cette caractéristique lui procurant une force équivalente à celle de la preuve.

Par principe une facture est émise dès qu'une opération taxable est réalisée, qu'il s'agisse de livraison d'un bien ou d'une prestation de services⁷⁷⁸. La facture est d'une importance capitale pour la déduction de la TVA, cette dernière devenant exigible du fait de son émission. A cet effet l'article 29 du TCA dispose que : « *La taxe sur la valeur ajoutée mentionnée sur les factures, mémoires ou documents d'importation, ayant grevé les éléments du prix d'une opération imposable, est déductible de la taxe applicable à cette opération* »⁷⁷⁹.

La revendication de la facture comme moyen de preuve se justifie par deux articles, l'article 30 du CCom et l'article 36 du TCA : le premier admet explicitement la facture comme moyen de preuve, le second fait appel aux justifications.

Véritablement là où il y a justification, la preuve est forcément présente, inséparable du système déclaratif. Cette application est quasi générale ; une charge n'est déductible que si elle est justifiée et pour l'être il faut qu'elle soit effective et réalisée dans l'intérêt de l'exploitation. En

776 /G. CORNU, Vocabulaire juridique, op. cit, p.441.

777 /L'article 27 du CCom dit : « *Toute personne physique ou morale inscrite au registre du commerce et tenu d'indiquer en tête des ses factures, note de commande, tarifs et prospectus ainsi que sur toutes correspondances concernant son entreprise signée par elle ou à son nom, le siège du tribunal où elle est immatriculée à titre principal et le numéro d'immatriculation qu'elle a reçu. Toute contravention à cette disposition est punie d'une amende de 180 DA à 360DA* », voir également l'article 204 du même code.

778 /M. COZIAN et F. DEBOISS, Précis de fiscalité des entreprises, op.cit, p. 565.

779 /Voir l'article 193-a du CIDTA et les articles 15 et 36 du TCA. Voir également l'arrêt du Conseil d'Etat n°054910 datant du 14/10/2010, non publié.

réalité, ces deux conditions se complètent car, si une somme d'argent est investie sans que l'entreprise n'y trouve un intérêt, cela peut être interprété comme un manque à gagner pour le fisc et bien que la démonstration de l'intention soit difficile, l'utilité de cette charge pour l'entreprise est un facteur clé du litige.

La facture apparaît au premier rang comme un outil de vérification des dépenses du contribuable, elle est aussi un parfait moyen de contrôle de l'authenticité de ses dépenses. L'exemple le plus fréquemment donné est celui de l'acquisition d'un véhicule non utilitaire et dont le gérant se sert fréquemment, ou bien l'achat pour des clients d'un cadeau exorbitant en comparaison d'un faible chiffre d'affaires de l'entreprise.

Dans le même sens, la question de la fiabilité de la facture se pose. Nous pouvons ainsi soulever le cas de la société mère qui facture des services à ses filiales : dans ce cas de figure le justificatif émane d'une personne « *proche* » et sa crédibilité pose problème. Il est alors impératif de renforcer l'apport de la facture par d'autres justificatifs⁷⁸⁰.

En conclusion, hormis les factures fictives ou de complaisances, l'existence d'une facture régulière en la forme présume son acceptation comme moyen de preuve, l'Administration fiscale ne pouvant plus par la suite, contester la déductibilité de la charge.

2 - Les recettes de fin de journée

Il faut reconnaître à chaque pièce une valeur probante, l'inscription des recettes en fin de journée devient un élément important du processus de la preuve. Bien que cette conception soit d'origine commerciale, sa vulgarisation s'est étendue à toute la sphère économique, les opérations étant reproduites tout au long de la journée de manière répétitive.

En exemple, le médecin est soumis à l'obligation déclarative et est par conséquent tenu par l'inscription en fin de journée des patients qu'il ausculte ; l'état récapitulatif de ces visites et du montant total de ses revenus journaliers représente parfaitement les recettes de fin de journée.

⁷⁸⁰ /CE Français ,16 mai 2008, req. n° 288101, Sté Géomat : Dr.fisc.2008 ; n° 30-35,430, concl. F. Séners, note Ch. . DE LA MARDIERE, RJF 2008, n°8-9, 1002.

Cette obligation est mentionnée à l'article 52 du CPF⁷⁸¹ et reflète une bonne organisation du médecin⁷⁸², tout en posant parallèlement la question de la valeur juridique de cette inscription.

En réponse à cette interrogation et par une approche purement pragmatique, la portée de l'inscription des recettes paraît importante dans la mesure où elle collabore au contrôle fiscal : « *ce qui est exigé n'est pas l'inscription individuelle, mais la justification individuelle, cette justification peut résulter de tout document apprécié, telle que fiche de vente ou bande enregistreuse* »⁷⁸³. Cette approche est consolidée par l'article 46 du CPF qui reconnaît en ces documents un usage certain lors de l'application du droit de communication puisqu'ils sont utilisés comme moyen de preuve.

Les deux illustrations que nous venons d'étudier confirment la pression que subit le contribuable lors de sa soumission aux justifications. Mais, si jusqu'à l'heure, la preuve par la facture et les pièces justificatives sont plus au moins accessibles, ceci ne peut être perçu comme une règle générale car des difficultés peuvent apparaître, notamment le cas de la preuve impossible ou de la preuve interdite qui mettent un frein au principe de la liberté de prouver.

B - La preuve impossible et la preuve interdite

Le contribuable est tenu par l'obligation de résultat et doit apporter la preuve. En ce sens la preuve impossible et la preuve interdite sont de sérieux obstacles. Le professeur DE LA MARDIERE voit en la preuve impossible une preuve qu'on ne peut apporter, la preuve interdite étant, quant à elle, une preuve que la loi exclut et défend à toute personne de l'invoquer⁷⁸⁴.

781 / L'article 52 du CPF : « *Les sociétés, compagnies, assureurs, compagnies d'assurance, entrepreneurs de transports et tous autres assujettis aux vérifications de l'Administration fiscale, sont tenus de communiquer aux agents de l'Administration fiscale, tant au siège social que dans les succursales et agences, les polices, ainsi que leurs on, registres, titres, pièces de recettes, de dépenses et de comptabilité, afin que ces agents s'assurent de l'exécution des dispositions fiscales* ».

782 / Tout en relevant que les fiches des patients qui n'avaient pas payé étaient mis à part jusqu'au paiement de ces derniers : CE Français 20 novembre 1959, Req.42560 (Assemblée), DF 1959 n°51 Doc .Conclusion Poussière

783 /F-P. DERUEL, La preuve en droit fiscal, op. cit, p. 342.

784 /Ch. DE LA MARDIERE, La preuve en droit fiscal, op.cit, p. 48.

1 - La preuve impossible

La preuve impossible est une preuve qui ne peut être établie par aucun moyen comme par exemple l'heure exacte à laquelle une personne tombe malade. Il y a là une preuve difficile à apporter, celle de la preuve négative, cette dernière présentant un frein à l'administration de la preuve puisqu'elle ne peut quasiment pas être produite. Comment en effet peut-on prouver une négation ?

Un contribuable qui conteste un produit est devant une preuve négative, il est alors confronté à la problématique qu'elle présente. Dans ce cas de figure les présomptions sont admises pour consolider la preuve impossible à l'image, notamment le cas de la vérification approfondie de la situation fiscale d'ensemble qui survient lorsque la situation patrimoniale et les éléments de train de vie d'une personne non recensée fiscalement font apparaître des revenus occultes (art 21 du CPF) ; il est alors question d'une richesse dont le contribuable conteste la possession, une négation qui renvoie à la preuve impossible.

La preuve impossible en matière fiscale s'illustre aussi par la spéculation immobilière, une opération économique motivée par l'augmentation attendue de la valeur de l'immobilier, ainsi toute plus-value réalisée sur une revente d'immeuble oblige le contribuable à prouver un objectif non spéculatif, ce qui est un fait négatif intervenant dans le cadre de la preuve impossible puisque « *prouver l'intention tend vers l'impossible* »⁷⁸⁵.

La procédure de contrôle présente aussi un aspect difficile de la preuve, car le contribuable est soumis à la charge de la preuve, une preuve impossible à notre sens, étant donné que la réalité d'un vice affectant un contrôle est pénible à administrer. Cependant, une solution a été apportée, celle de la contribution du juge dans l'administration de la preuve . On parle alors de la preuve objective⁷⁸⁶.

785 / Ch. DE LA MARDIERE, La preuve en droit fiscal, op. cit, p. 49.

786 /Infra .p 312.

Le Professeur DE LA MARDIERE⁷⁸⁷ajoute le cas de la preuve des rémunérations excessives, une preuve difficilement réalisable (art 168 du CIDTA) dès lors qu'une rémunération est admise en déduction du bénéfice de l'entreprise à condition qu'elle corresponde réellement à la tâche effectuée, mais si l'Administration fiscale juge de son exagération, la preuve du contraire tend vers l'impossible. En effet, comment un contribuable peut-il administrer la preuve que l'effort fourni correspond réellement à la rémunération attribuée ? Le fisc doit justifier ses allégations par une méthode comparative laquelle consiste à comparer les rémunérations de personnes occupant le même poste dans des entreprises similaires, tandis que, parallèlement, le contribuable évoque pour se défendre la responsabilité pesante et la fonction occupée.

Bien que d'apparence pénible, cette contrariété liée à la preuve n'affecte pas que le contribuable. L'Administration fiscale est également touchée par l'entrave que peut susciter la preuve fiscale, ainsi avec l'exemple de l'évaluation des gains issus d'activités illicites où dans ce cas le fisc est incapable d'évaluer les revenus dérivés d'un commerce parallèle.

Pour remédier au manquement déclaratif du contribuable, une nouvelle mesure a été apportée par la loi de finances complémentaire de 2015. Par cette procédure l'Administration fiscale se met en ordre de marche pour le démarrage du programme d'amnistie fiscale. Ce programme est appliqué à toute personne se déclarant volontairement et concerne uniquement les revenus non fiscalisés⁷⁸⁸, alors qu'en contrepartie les contribuables bénéficient d'une taxation forfaitaire libératoire au taux de 7 %.

Bien que la source des fonds et les transactions qui en sont à l'origine doivent être parfaitement légitimes, ne correspondant à aucun acte incriminé par le code pénal et la législation régissant la lutte contre le blanchiment d'argent et le financement du terrorisme⁷⁸⁹. Cette procédure « limitée »⁷⁹⁰, instaurée par le législateur fiscal épargne à l'Administration fiscale la charge de la preuve et par conséquent la difficulté y afférente.

787 / C. DE LA MARDIERE, La preuve en droit fiscal, op. cit, p. 51.

788 /Instruction ministérielle n° 02 du 29 juillet 2015, définissant les modalités pratiques de mise en œuvre du programme de conformité fiscale Volontaire.

789 /L'article 43 de la loi de finances complémentaire pour 2015, Ordonnance n°15-01, du 23 juillet 2015, portant la loi de finances complémentaire pour 2015, JO n°40

790 /La date limite de mise en œuvre de ce dispositif est fixée au 31 décembre 2016.

L'Administration fiscale peut se fonder sur les décisions définitives des juridictions pénales dont l'autorité de la chose jugée est opposée au juge et bénéficie d'une valeur certaine afin de justifier son action de redressement. Le secret professionnel relève également de la preuve impossible puisqu'il est difficile de prouver un fait couvert par le secret⁷⁹¹.

Les quelques exemples que nous venons d'évoquer démontrent que la preuve fiscale peut être difficilement réalisable, ce qui entrave sérieusement le déroulement du contentieux et bien que certaines solutions aient été apportées, leur application ainsi que leur concrétisation légale et même jurisprudentielle restent à parfaire.

2 - La preuve interdite

La preuve interdite évoque spontanément une prohibition d'ordre légal. C'est donc la loi qui intervient pour ne pas en faire usage et tout naturellement le premier exemple qui intervient est celui de la démonstration faite à partir d'actes illicites et qui provient de procédés occultes et illégaux⁷⁹². Ainsi, si l'une des parties use d'actes frauduleux pour administrer la preuve, la loi rejettera automatiquement cette preuve.

Cette interdiction est de portée générale ; le code pénal au sein de l'article 145⁷⁹³ considère comme outrage la fabrication de fausse preuve, en matière fiscale l'article 193 du CIDTA rappelle ce principe en mentionnant la production de faux documents par le contribuable⁷⁹⁴. L'Administration fiscale est, par conséquent, parfaitement habilitée à prendre toutes mesures

791 /Infra p.300.

792 /L'article 29 du CC dit : « *La naissance et le décès sont établies par les registres à ce destinés*

A défaut de cette preuve ou si l'inexactitude des indications contenues dans les registres est établie, la preuve peut être fournie par tous autres moyens dans les formes prévues par la loi sur l'Etat civil ».

793 /Voir l'article 36 de la loi n° 06-01 relative à la prévention et la lutte contre la corruption qui dit : « *Est puni d'un emprisonnement de six (6) mois à cinq (5) ans et d'une amende de 50.000 DA à 500.000 DA, tout agent public, assujetti légalement, à une déclaration de patrimoine, qui, deux (2) mois après un rappel par voie légale, sciemment, n'aura pas fait de déclaration de son patrimoine ou aura fait une déclaration incomplète, inexacte ou fausse ou formulée sciemment de fausses observations ou qui aura délibérément violé les obligations qui lui sont imposées par la loi ».* Loi n° 06-01 correspondant au 20 février 2006 relative à la prévention et à la lutte contre la corruption, modifiée et complétée , JO n° 14.

794 /Art. 38 sexiès du CPF dit : « *Dans le cas de fausse mention d'enregistrement, soit dans une minute, soit dans une expédition, le délinquant est poursuivi par la partie publique, sur la dénonciation de l'agent de l'Administration fiscale et condamné aux peines prononcées pour le faux ».*

permettant d'éviter l'utilisation détournée ou frauduleuse de documents et support de l'information (art 179 du CPF).

L'exemple le plus frappant est celui de la fausse facture⁷⁹⁵, un document comptable dont la valeur probante est évidente et que le contribuable peut utiliser pour fausser sa déclaration et réduire son bénéfice imposable (art 219 bis du CIDTAP)⁷⁹⁶.

Le contribuable peut user de la corruption pour appuyer sa démonstration. A cet égard la loi n° 06-01 relative à la prévention et la lutte contre la corruption, édicte dans son article 14 les normes comptables et les normes d'audits utilisées afin d'éviter la corruption et ce, en interdisant : «..1° l'établissement de comptes hors livres, 2° les opérations hors livres ou insuffisamment identifiées, 3° l'enregistrement de dépenses inexistantes ou d'éléments de passif dont l'objet n'est pas correctement identifié, 4° l'utilisation de faux documents, 5° la destruction intentionnelle de documents comptables avant la fin des délais prévus par la législation et la réglementation en vigueur ».

Mais en posant l'hypothèse de l'interdiction légale, la contribution du juge ne doit pas être négligée⁷⁹⁷, les agissements de l'Administration fiscale étant soumis au contrôle du juge. Une action qui réajuste les rapports souvent déséquilibrés entre le contribuable et l'Administration fiscale.

L'exemple le plus fréquent apparaît avec l'usage de la corruption pour obtenir des preuves à l'encontre du contribuable. Cet acte prohibé par l'article 7 de la loi 06-01 relative à la prévention et la lutte contre la corruption⁷⁹⁸ et auquel l'Administration fiscale pourrait avoir recours, avantagerait cette dernière dans l'administration de la preuve . Usant de sa position dominante

795 /Voir l'arrêt du Conseil d'Etat n°47045 du 15/04/2009, 2e chambre, non publié.

796 /L'article 65 de la loi de finances pour 2003 dit : « L'établissement de fausses factures ou de factures de complaisance donne lieu à l'application d'une amende fiscale égale à 50% de leur valeur », Loi n° 02-11 du 24 décembre 2002 portant loi de finances pour 2003, JO n° 86.

797 /L'article 35 du CPF dit : « La visite et la saisie des documents et biens constituant la preuve de manœuvres frauduleuses sont effectuées sous l'autorité et le contrôle du juge ».

798 /L'article 7 de la loi n° 06-01 relative à la prévention et la lutte contre la corruption dit : « Afin de renforcer la lutte contre la corruption, l'Etat, les assemblées élues, les collectivités locales, les établissements et organismes de droit public, ainsi que les entreprises publiques ayant des activités économiques se doivent d'encourager l'intégrité, l'honnêteté et la responsabilité de leurs agents et de leurs élus en adoptant, notamment, des codes et des règles de conduite pour l'exercice correct, honorable et adéquat des fonctions publiques et mandats électifs ».

elle peut obtenir des documents accablant le contribuable, on parle alors de bulletin de recoupement forcé et d'abus d'autorité.

En conclusion il paraît évident que ces entraves à la preuve fiscale ont comme origine le droit commun (civil - pénal). Le droit fiscal en ce sens ne fait que s'adapter, au détriment de sa technicité, il se plie aux règles civiles. Il est alors important d'y remédier en prenant compte du particularisme fiscal.

3 - Les opérations effectuées sans pré-constitution de preuves

Certaines situations se présentent devant le contribuable comme étant très difficiles à résoudre, à l'instar du cas des opérations produites sans preuve et dont la charge d'administration place le contribuable en position très délicate.

Les opérations d'emprunt sont en général très faciles à établir surtout s'il s'agit d'emprunt bancaire, par contre si ce dernier est d'origine familiale (un employé faisant partie de la même famille) il n'existe quasiment jamais d'écrit pouvant démontrer l'existence du fait⁷⁹⁹.

Cet exemple est d'une importance non négligeable pour l'imposition, étant donné que l'emprunt est avant tout une charge déductible du résultat comptable, la preuve de son existence reposant sur des liens familiaux et dont la sincérité reste difficile à dévoiler surtout s'il n'en existe aucune trace. Cette illustration s'applique également aux libéralités prodiguées à des personnes proches ou de la même famille ; ce lien rend la preuve de l'existence du don et son montant réfutable aux yeux du juge.

Ces deux modèles expliquent la difficulté du contribuable d'apporter la preuve de faits susceptibles d'alléger sa charge fiscale ce qui a comme conséquence d'affaiblir sa prétention. Il serait alors utile de revoir certains principes de manière à aider le contribuable dans sa démonstration ce qui constitue à nos yeux un parfait argument de la nécessité de l'autonomie de la preuve fiscale.

799 /B. DALBIES, La preuve en matière fiscale, op. cit, p. 411.

Paragraphe 2 : Une difficulté qui entrave l'Administration fiscale: Le secret

« *La transparence est une valeur démocratique* »⁸⁰⁰, « *elle n'est plus seulement un droit, elle est une exigence morale* »⁸⁰¹ mais cette volonté de faire valoir cette moralité ne doit pas négliger ni ignorer l'existence du secret ; la protection des données confidentielles des citoyens à l'égard des administrations est un sujet qui relève des droits fondamentaux et ne doit pas être occulté.

Il existe d'autres éléments susceptibles d'entraver la liberté de la preuve, il s'agit là du secret fiscal. Cette reconnaissance du secret fiscal du contribuable découle essentiellement de l'obligation au secret auxquels sont assujettis les agents du fisc et concerne les informations communiqués lors de l'exercice de leurs fonctions. Il devient une garantie accordée au contribuable vérifié, mais un obstacle à la liberté de prouver qui caractérise le contentieux fiscal. Le secret fiscal met un frein à la liberté de prouver⁸⁰² ; l'Administration fiscale se retrouve limitée dans ses pouvoirs et conditionnée lors de l'application de ses prérogatives.

A - La double portée du secret fiscal

Emile GARÇON définissait le secret professionnel dans son commentaire de l'article 378 du code pénal en ces termes : « *le bon fonctionnement de la société veut que le malade trouve un médecin, le plaideur un défenseur, le catholique un confesseur mais ni le médecin, ni l'avocat, ni le prêtre ne pourraient accomplir leur mission si les confidences qui leur sont faites n'étaient assurées d'un secret inviolable. Il importe donc à l'ordre social que ces confidents nécessaires soient astreints à la discrétion et que le silence leur soit imposé sans condition ni réserve car personne n'oserait plus s'adresser à eux si l'on pouvait craindre la divulgation du secret confié. Ce secret est donc absolu et d'ordre public* »⁸⁰³. Le secret protège une liberté, celle de la vie

800 /M-O. GRILHOT BESNARD, *Le secret professionnel, Droit déontologie et pratiques*, Esf Editeur, 2013, p. 13.

801 /Th. MASSIS, « La transparence et le secret », *société*, tome394, juin 2001, p. 751.

802 / Voir l'article 38 de la Constitution: « *Les libertés fondamentales et les droits de l'homme et du citoyen sont garantis. Ils constituent le patrimoine commun de tous les algériens et algériennes, qu'ils ont le devoir de transmettre de génération en génération pour le conserver dans son intégrité et son inviolabilité* ».

803 /E. GARÇON, *Code pénal français annoté de 1810*, Recueil Sirey, 1959, p. 52.

privée⁸⁰⁴, cette protection est indispensable, elle a vocation à protéger les personnes en situation de vulnérabilité, notamment les contribuables.

Le secret fiscal a un double emploi puisqu'il oblige les agents de l'Administration fiscale à le respecter, tout comme il protège le contribuable d'un éventuel dépassement ou abus de leur part :

1 - L'obligation au secret fiscal

Le secret professionnel résulte de la déontologie⁸⁰⁵, il s'impose auprès de certaines professions dont les avocats et les médecins et leur interdit de dévoiler à quiconque les renseignements qu'ils couvrent : la problématique est alors de trouver un équilibre entre cette liberté fondamentale, les impératifs du contrôle fiscal et l'intérêt public qu'il suscite.

Inévitablement le lien est très étroit entre la vérification comptable que peut subir le contribuable et les opérateurs économiques l'entourant, quelques concepts confirment cette hypothèse ; tels que les bulletins de recoupements et les pièces justificatives qui jouent un rôle prépondérant dans la preuve fiscale. Il est alors utile de distinguer certains concepts qui peuvent être associés au secret fiscal puis, énumérer les différentes sanctions infligées dans le cas du non-respect de ce dernier.

a - Deux aspects : le secret professionnel et le secret fiscal

L'amalgame existe dès lors que les deux notions relèvent de la morale, l'Administration fiscale ne doit pas divulguer des renseignements qu'elle possède. Ce souci de confidentialité implique que les agents de l'Administration fiscale doivent être discrets lors de la collecte de l'information.

804 /L'article 4 de la déclaration des droits de l'homme définit la liberté comme suit : « *La liberté consiste à pouvoir faire tout ce qui ne nuit pas à autrui : ainsi, l'exercice des droits naturels de chaque homme n'a de bornes que celles qui assurent aux autres Membres de la Société la jouissance de ces mêmes droits. Ces bornes ne peuvent être déterminées que par la Loi* ».

805/La déontologie : « *Ensemble des devoirs inhérents à l'exercice d'une activité professionnelle libérale et le plus souvent définis par un ordre professionnel* », G. CORNU, Vocabulaire juridique, op. cit, p. 325.

Elle est aussi selon le Lexique des termes juridiques : « *la déontologie regroupe pour des personnes exerçant certaines activités publiques ou privées, les règles juridiques et morales qu'elles ont le devoir de respecter* », Lexique des termes juridiques, Dalloz, 16e .éd., 2007, p. 229.

Il s'agit avant tout d'une discrétion professionnelle qui impose de ne pas divulguer l'information aux tiers (art 65 du CPF).

Le code de commerce à l'article 715 bis 13, aborde la notion de secret professionnel pour les commissaires aux comptes, ces derniers étant astreints au secret professionnel pour les faits, actes et renseignements dont ils ont pu avoir connaissance.

Il est impératif de préciser que le secret professionnel possède deux aspects : le premier est celui de la discrétion qui interdit aux agents de l'Administration fiscale de communiquer des informations qui concernent le contribuable (art 38 CPF)⁸⁰⁶, des sanctions étant même prévues à l'encontre des agents qui transgresseraient cette règle (art 46 ter du CPF)⁸⁰⁷. Le second aspect est celui qui intéresse la preuve fiscale, dès lors qu'il s'inscrit dans le cadre du droit de communication (art 46bis du CPF) ; on ne peut opposer le secret professionnel à l'Administration fiscale lors de la mission de contrôle qu'elle effectue⁸⁰⁸.

Cette théorie est d'inspiration pénale puisque le législateur favorise l'infraction commise au secret professionnel, en pénalisant toute personne soumise au secret professionnel et ayant connaissance d'un fait puni par la loi (art 303 bis 10 du CP)⁸⁰⁹.

Cette non opposition du secret professionnel aux agents de l'Administration fiscale est également de source légal-fiscale. L'article 46 du CPF dispose : « *En aucun cas, les administrations de l'Etat, des wilayas et des communes, les entreprises privées ainsi que les entreprises contrôlées par l'Etat, les wilayas et les communes, de même que tous les établissements ou organismes quelconques, soumis au contrôle de l'autorité administrative, ne peuvent opposer le secret professionnel aux agents de l'Administration des finances qui leur demandent communication des documents de service qu'ils détiennent* »⁸¹⁰.

Relevons toutefois qu'à ce stade le secret professionnel n'apparaît pas comme une entrave à la preuve. Il est bien au contraire en parfaite adéquation avec le droit de communication et

806/Voir également l'article 38 quater et 65 du CPF.

807 /L'article 830 du CComm et l'article 539 du CII.

808/ Arrêt du Conseil d'Etat n° 137751 du 28/09/1998, in :

كوسة فضيل، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، المرجع السابق، ص 160.

809 /L'article 303 bis 25 et 303 bis 37 du CP.

810 /Voir également les articles : 46 bis, 48, 61 et 66 du CPF.

s'applique surtout dans le cas de la procédure de l'avis des tiers détenteurs⁸¹¹. Il devient ainsi un allié de l'Administration fiscale en facilitant la collecte et la recherche de l'information, c'est-à-dire des éléments de la preuve.

Cependant le secret fiscal est tout autre puisqu'il met en compétition deux droits, celui de la déontologie et celui de la loi fiscale. De ce fait, il limite le champ d'action de l'Administration fiscale et interdit la communication de certaines données. En ce sens le Professeur Robert attribue au secret fiscal deux qualifications⁸¹² : la première est le « *Droit au secret de l'être* », celui qui nous intéresse et qui présente un frein à la preuve fiscale, défini comme étant : « *le droit qui appartient à chaque individu de s'opposer à la captation et à la divulgation de son image ou de sa voix, ou de renseignements relatifs à sa vie privée* »⁸¹³. La seconde attribution est celle du « *Droit de l'avoir* » qui préserve les données rattachées au patrimoine du contribuable et caractérise le secret professionnel précédemment présenté.

b - Le droit à la confidentialité lors de l'échange de renseignements: le secret des affaires

Il est relativement simple de comprendre que la sécurité d'une entreprise et la bonne marche des relations commerciales dépendent de la confidentialité des informations échangées. La notion de « *secret des affaires* » est difficile à appréhender étant donné qu'elle possède des paramètres « *d'implications politico-sociales et fait partie d'une certaine stratégie économique* »⁸¹⁴.

Le secret des affaires se rattache à celui de la vie intime⁸¹⁵, bien qu'à notre sens il faut séparer les affaires de cette dernière, la difficulté de sa détermination tenant de la diversité des affaires et de la complexité des relations commerciales qui rendent ce dernier peu évident. Il s'agit avant tout des garanties accordées au contribuable lorsqu'un « *élément d'extranéité* »⁸¹⁶ est en cause (ex : revenu à l'étranger). Dans ce cas de figure, ce dernier est en droit d'être informé du cours de la

811 / En droit de préférence et du droit de suite, l'article 911 du CC définit le tiers détenteur comme suit : « *Est réputé tiers détenteur toute personne qui, sans être tenue personnellement de la dette garantie, acquiert par un mode quelconque, la propriété de l'immeuble hypothéqué ou un autre droit réel susceptible d'hypothèque* ».

812 / K. AHMED, Droits fondamentaux du contribuable et procédures fiscale, Droits fondamentaux du contribuable et procédures fiscales, Tome 1, L'Harmattan, 2006, p. 168.

813 /G. LEBRETON, Libertés publiques et droits de l'homme, Sirey, 8e.di., 2009, p. 301.

814 /Ch. GAVALDA, Le secret des affaires, in Mélanges offerts à R. SAVATIER, Dalloz, Paris,1965, p. 293.

815 /Ibid, p. 294.

816 /G. LEBRETON, Libertés publiques et droits de l'homme, op. cit, p. 194.

procédure. Quant à l'Administration fiscale elle se doit également de respecter le caractère secret des informations transmises.

Le cadre de l'échange de ces renseignements entre administrations étrangères relève principalement des conventions internationales touchant à la matière fiscale, le développement de ce processus se justifie par le caractère de plus en plus international de la fraude et de l'évasion fiscale.

L'assistance administrative internationale est : *« l'ensemble des opérations traduisant, en matière d'échanges de renseignement, une coopération entre les administrations fiscales de deux ou plusieurs Etats pour permettre une application correcte des dispositions régissant l'assiette, le contrôle et le recouvrement des impôts de chacun des Etats intéressés »*⁸¹⁷ .

Le contribuable est protégé par la loi lors du transfert de ses données, le législateur prévoit ce genre de procédure (art 25 à 30 de la Loi n° 05-01 relative à la prévention et à la lutte contre le blanchiment d'argent et le financement du terrorisme, modifiée et complétée). Les renseignements transmis doivent être confidentiels et adressés uniquement aux autorités chargées du recouvrement de l'imposition. Ceci dit, il ne faut pas confondre secret professionnel et secret d'affaires dans la mesure où ce dernier est protégé par les impératifs de l'économie de marché et des règles de la concurrence. Ainsi la transmission d'informations peut être refusée si elle conduit à la divulgation d'un secret commercial.

C'est pourquoi le secret des affaires s'applique aux informations non publiques et dont la publication non autorisée pourrait entraîner un préjudice à leurs détenteurs légitimes⁸¹⁸. Pour cette raison, des modes de protection ont été établis, notamment ceux fondés sur la loi ou les contrats.

817 /J-J. BIENVENU et T. LAMBERT, Droit fiscal, op. cit, p. 156.

818 /F.G'SELL et P. DURANT-BARTHEZ, La protection du secret des affaires, Lextenso éditions, 2015, p. 10-11.

En France une proposition de loi, déposée à l'assemblée générale le 16 juillet 2014 et qui tient compte de la proposition de loi Carayon de janvier 2012, définit les informations protégées par le secret des affaires comme suit : *« Est protégée au titre du secret des affaires, indépendamment de son incorporation à un support toute :*

1° Qui ne présente pas un caractère public en ce qu'elle n'est pas, en elle-même ou dans l'assemblage de ses éléments, généralement connue ou aisément accessible à une personne agissant dans un secteur ou un domaine d'activité traitant habituellement de ce genre d'information ; 2° Qui, notamment en ce qu'elle est dénuée de caractère public, s'analyse comme un élément à part entière du potentiel scientifique et technique des positions stratégiques, des intérêts commerciaux et financiers ou de la capacité concurrentielle de son détenteur et revêt en conséquence une valeur compte tenu de sa valeur économique et des circonstances pour en conserver le caractère non public », Ibid, p. 13 .

Ce principe de protection a été adopté par la Communauté européenne dans son article 26 de la convention OCDE⁸¹⁹ puis repris à l'article R114-A-2 du LPF français⁸²⁰ et assure ainsi au contribuable la discrétion de ses affaires, ce qui a pour conséquence de freiner l'administration de la preuve. La législation fiscale algérienne ne prévoit pas de telles mesures, par contre le code pénal avance la notion de secret dans le cadre de l'économie nationale et sanctionne toute atteinte à cela (art 68 du CP).

De son côté la loi relative à la concurrence le mentionne dans l'article 30 de l'ordonnance relative à la concurrence, comme suit⁸²¹: *«Toutefois, le président peut refuser, à son initiative ou à la demande des parties intéressées, la communication de pièces ou documents mettant en jeu le secret des affaires. Dans ce cas, ces pièces ou documents sont retirés du dossier. La décision du Conseil de la concurrence ne peut être fondée sur les pièces ou documents retirés du dossier»*. Il est alors impératif d'instaurer cette règle dans la législation fiscale car elle est en adéquation avec le processus engagé par l'Administration fiscale afin de garantir au contribuable une meilleure sécurité juridique.

2 - Un contribuable couvert par le secret fiscal

L'exigence liée au secret fiscal le met en concurrence avec le secret professionnel, de sorte à créer une compétitivité entre la loi fiscale et la déontologie. Face à cela, l'Administration fiscale tente, dans le cadre de son droit de communication, de restreindre le plus possible le champ d'application du secret professionnel en le justifiant par la nécessité de l'imposition liée à l'intérêt public.

En prenant l'exemple du secret médical, celui-ci doit défier la loi fiscale afin de garantir au contribuable une meilleure protection de ses données personnelles. Dès lors, il faut fixer une

819 / L'Organisation de coopération et de développement économiques, créée le 16 avril 1948. Elle joue essentiellement un rôle d'assemblée consultative.

820 / L'article R114-A-2 du LPF français dit : *«L'Administration française ne peut fournir des renseignements qui révéleraient un secret commercial, industriel ou professionnel, ou dont la divulgation serait de nature à porter atteinte à la sécurité ou à l'ordre public. II. Elle n'est pas tenue de fournir des renseignements qui, sur la base de la législation en vigueur ou de la pratique administrative, ne pourraient pas être utilisés pour l'établissement ou le recouvrement de l'impôt français, ou qui ne pourraient pas être obtenus dans l'autre Etat membre, sur la base de sa législation ou de sa pratique administrative »*.

821 / Ordonnance 03-03 du 19/07/2003, relative à la concurrence, JO n° 43.

règle selon laquelle l'un ou l'autre l'emporte ; dans ce sens le professeur DERUEL, dans sa thèse sur la preuve en droit fiscal, développe trois raisons qui recommandent de respecter le secret médical au détriment de la loi fiscale ⁸²² :

1 - Le secret médical touche à la personne et de ce fait il doit l'emporter sur l'aspect patrimonial⁸²³, l'être est plus important que l'avoir.

2 - l'institution d'une dérogation qui permettrait de favoriser la loi fiscale ne saurait être adoptée, attendu la force des principes déontologiques.

3 - A contrario, les agents de l'Administration fiscale sont également déliés du secret professionnel à l'égard des fonctionnaires de l'Etat⁸²⁴.

L'analyse de ces trois arguments révèle le rôle du secret fiscal dans la protection du contribuable étant donné que l'Administration fiscale est obligée d'être discrète lors de l'exécution de son droit de communication notamment sur certains points qui relèvent de la déontologie tels que les médecins et les avocats (le respect du droit de l'être).

B - L'application du secret fiscal

Afin de mieux comprendre le rôle du secret fiscal dans l'administration de la preuve, il est impératif de procéder à son application. Les deux exemples qui illustrent le mieux cette hypothèse sont l'avocat et le médecin :

822 /F-P. DERUEL, La preuve en droit fiscal, op. cit, p. 344.

823 / « *De la nature propre du secret médical, se déduisent des conséquences qui font obstacle au droit de communication. La première est que le secret commence au fait même de la consultation. Ce n'est particulièrement frappant pour certaines spécialités comme celle de l'intéressé (spécialiste dermatologue et vénérologue). Le praticien n'a même pas le droit de dire qui est son client.*

Le second trait est qu'un tel secret ne peut être partagé, fut-ce sous le couvert du secret auquel serait elle-même tenue la personne qui en prendrait connaissance. Il paraît que le secret médical est d'une nature particulière et qu'il exige une protection absolue », Ibid, p. 344.

824 /En application l'article 68 du CPF.

1 - l'avocat

Tenue au secret professionnel, la profession d'avocat est régie par la loi n° 13-07 du 29 octobre 2013⁸²⁵ laquelle édicte la règle du secret à l'article 13 et le considère comme garantie à l'article 24. L'avocat est soumis au régime de la déclaration contrôlée et doit indiquer le montant exact de son bénéfice, ce qui l'expose à la procédure de contrôle⁸²⁶.

Dans le cas d'un droit de communication exercé auprès d'un avocat, il ne sera permis à l'Administration fiscale que la consultation de sa comptabilité et non des dossiers de ses clients. Si l'avocat se livre à la fraude et déclare sa comptabilité en se basant sur les tarifs liés à de simples affaires alors qu'en réalité il plaide des dossiers plus compliqués (ex: affaires pénales) et dont les honoraires sont nettement plus élevés, l'Administration fiscale ne dispose que de la liste des clients et ne peut, par la suite appuyer ses allégations, que par des bulletins de recoupements, par exemple demander à un client le montant des rémunérations versés. Cependant, dès lors que le client est un particulier, il peut s'abstenir de répondre aux interrogations du fisc⁸²⁷, l'avocat « contribuable » esquivant l'imposition à l'aide du secret fiscal. Cet apport du secret professionnel provient selon un débat doctrinal de la relation contractuelle qu'entretient l'avocat avec son client, qu'il s'agisse d'un contrat de type mandat, dépôt⁸²⁸, ou innommé⁸²⁹.

La tendance de l'ordre public voit en le secret professionnel un intérêt social, celui de la confiance indispensable à certaines relations. Le code de déontologie des avocats, quant à lui, envisage le secret professionnel sous l'angle de la violation à l'encontre du client.

825 / Loi n°13-07 du 29 octobre 2013 portant organisation de la profession d'avocat, JO n° 55.

826 / Article 2 du CIDTA.

827 /Ch. DE LA MARDIERE, Droit fiscal général, op. cit,p. 265 .

828 /M. DELMAS, à propos du secret professionnel, Dalloz, 1982, chron. p. 268 .

829 /A. PERRAUD-CHARMANTIER, Le secret professionnel : ses limites et ses abus, Paris librairie générale de droit et de jurisprudence, 1926, p. 227.

Les contrats innomés sont « ceux que la loi ne réglemente pas sous une dénomination propre », P.MALINVAUD, Droit des obligations, op. cit, p. 57.

Ils peuvent être classés en deux catégories, les contrats complexes qui combinent plusieurs catégories de contrats et les contrats sui generis qui ne relève d'aucun contrat, Les obligations, P.MALAURIE, Les obligations, op. cit, p. 193.

Toutefois la perquisition judiciaire (art 51 du CP) opérée dans le cabinet de l'avocat doit être légale et nécessaire, sinon ce dernier se retrouverait en position de victime, puisque l'autorité publique affaiblirait le secret professionnel dont il est le garant (exemple : les documents tombant dans les mains de la partie adverse⁸³⁰).

Mais cette règle n'est pas absolue. En France une directive datant du 4 décembre 2001 a souligné le cas de soupçons de blanchiment d'argent. Dans cette situation l'avocat est contraint de dénoncer son client, ce qui est considéré comme une réelle entrave au secret professionnel⁸³¹.

L'avocat vérifié illustre une réelle difficulté de la preuve fiscale. Ce dernier dans la pratique se soustrait à la vérification à laquelle il est soumis en reportant les RDV de ses clients et de ce fait, le contrôleur ne peut avoir le chiffre exact du nombre de clients ni celui du montant des honoraires facturés.

Dans ce cas le fisc peut se baser sur les arrêts de justice relatifs à l'avocat à condition que la justice collabore. D'un autre côté, le montant chiffré pour chaque affaire reste difficile à déterminer (l'avocat ne mentionne pas les avances accordées par les clients). En outre l'accès au compte personnel de l'avocat est admis et pratiqué par l'Administration fiscale et ce, bien que la légalité de cette procédure reste à débattre.

830 /K. SID AHMED, Droit fondamentaux du contribuable et procédures fiscales, op. cit, p. 181 .

Voir également l'article 74 du CP qui dit : « - Les correspondances adressées par le détenu à son avocat ou qu'il reçoit de ce dernier ne sont pas soumises au contrôle du directeur de l'établissement pénitentiaire et ne peuvent être ouvertes sous quelque motif que ce soit, lorsqu'il est constaté sur le pli et sans équivoque qu'elles sont réellement destinées à l'avocat ou émanant de lui ».

Le droit fiscal anglais interdit la consultation des documents entrant dans la relation avocat-client, le droit communautaire également, et prévoit dans un arrêt AM & S-AFF du 18 mai 1982 que : « La confidentialité répond à l'exigence selon laquelle tout justiciable doit avoir la possibilité de s'adresser en toute liberté à son avocat dont la profession comporte la tâche de donner, de façon indépendante, des avis juridiques à tous ceux qui ont en besoin .Que la correspondance entre l'avocat et le client est protégée par la confidentialité, dès lors qu'il s'agit d'une correspondance échangée dans le cadre de des droit de la défense et émanant d'avocats indépendants qui ne sont liés à un client par rapport d'emploi. Que la confidentialité couvre toute correspondance échangée après l'ouverture d'une procédure administrative susceptible d'aboutir à une décision et doit être étendue également à la correspondance antérieure ayant un lien de connexité avec l'objet d'une telle procédure », CJCE, 18 mai 1982, AM&S-AFF, aff.155-179, Rec. p. 1675.

831 / K. SID AHMED, Droit fondamentaux du contribuable et procédures fiscales, op. cit, p.184.

2 - Le secret médical

De toutes les atteintes à l'intimité la violation du secret médical est la plus préjudiciable, car si le médecin dévoilait les détails de la maladie de son patient, ce serait considéré comme une véritable trahison. L'article 1 du décret exécutif n° 92-276 du 6 juillet 1992 portant code de déontologie médicale⁸³² donne cette définition : « *La déontologie médicale est l'ensemble des principes, des règles et des usages que tout médecin, chirurgien-dentiste et pharmacien doit observer ou dont il s'inspire dans l'exercice de sa profession* ».

« *Parce que le secret professionnel implique deux personnes, le déposant et le dépositaire, il faut donc convenir qu'il contribue à assurer concomitamment une double protection* »⁸³³. La conciliation entre l'intérêt public et le secret auquel sont tenus les membres de la profession médicale paraît être une tâche complexe ; le code de déontologie médicale prévoit plusieurs articles pour pallier à d'éventuelles carences (art 36 à 41).

L'article 37 dispose : « *Le secret professionnel couvre tout ce que le médecin, chirurgien, dentiste a vu, entendu, compris ou lui a été confié dans l'exercice de sa profession* ». Le médecin ne peut dévoiler aucune information concernant son patient excepté dans le cas où la loi l'admet (art 36 du code de déontologie). Par ailleurs, la simple divulgation du nom du patient par un spécialiste (psychologue) constitue un outrage au secret médical car elle laisse présumer du mal qui l'affecte⁸³⁴.

Néanmoins, les recettes de fin de journée que le médecin est tenu d'établir constituent un moyen de preuve apprécié en droit fiscal, la difficulté y afférent apparaissant lorsque le médecin établit une fausse déclaration en dissimulant le nombre exact de ses patients ou le montant des honoraires facturés.

832 /Décret exécutif n°92-276 du 6 juillet 1992, portant code de déontologie médicale, JO n°52.

833 /P. MISTRETTA, Droit pénal médical , Edition CUJAS,2013,p. 295.

834 /Ch. DE LA MARDIERE, Droit fiscal général ,op.cit,p. 265.

Le problème fréquemment rencontré en Algérie réside dans la non délivrance d'un reçu de paiement au patient, lequel est un document comptable nécessaire à la transparence financière. Le médecin peut nier avoir consulté ou refuser de répondre.

L'absence d'une carte de sécurité sociale couvrant les consultations médicales complique la tâche de l'Administration fiscale puisque les fiches de soins ne mentionnent pas les honoraires. Pour remédier à cela, l'article 46 du CPF prévoit une disposition selon laquelle on ne peut opposer le secret professionnel aux agents de l'Administration fiscale qui, dans l'exercice de leur droit de contrôle, tentent de vérifier la concordance des informations communiquées. A cet effet, ils soumettent l'organisme de sécurité sociale à l'obligation de transmettre annuellement un relevé individuel faisant état du mois auquel les honoraires ont été réglés⁸³⁵. Mais cela est-il suffisant pour l'administration de la preuve ? Le fisc doit-il avoir accès à des pièces nominatives autres que celles mentionnées précédemment et si c'est le cas, est-ce légal ?

La réponse à la première interrogation revient à mesurer l'étendue du secret médical, c'est-à-dire si l'indication du nom du malade sans ses symptômes n'enfreint pas l'intimité de ce dernier ; en ce sens le Conseil d'Etat français dans un arrêt datant du 7 juillet 2004 a permis à l'Administration, dans le cadre de son droit de communication, d'accéder aux documents comptables nominatifs⁸³⁶.

Quant à la légalité d'une telle mesure, l'article 46 du CPF fait état d'un relevé individuel indiquant le numéro de sécurité sociale et non le nom du patient. Par ailleurs, ce même article étend cette «*non opposition*» du secret médical aux autres praticiens en contact avec les malades tel que l'auxiliaire médical.

835/L'article 197 du livre de procédures fiscales français dit : «*Doivent adresser chaque année à l'Administration des impôts un relevé récapitulatif par médecin... 1° les caisses de sécurité sociale chargées de la gestion des risques maladie et maternité ; 2° les organismes chargés de la gestion des risques maladie et maternité des régimes spéciaux de sécurité sociale ; 3° les sociétés ou unions de sociétés de secours mutuel fonctionnant comme organismes d'assurances sociales agricoles pour les assurances maladie et maternité ; 4° les caisses de base du régime social des indépendants mentionnées à l'article L. 611-3 du code de la sécurité sociale ; 5° les sociétés et organismes qui assurent le service des prestations prévues par les articles L752-1 à L752-21 du code rural et de la pêche maritime relatifs à l'assurance des personnes non salariées contre les accidents et les maladies professionnelles dans l'agriculture. Ce relevé mentionne, notamment, le montant des honoraires versés par les assurés aux praticiens. Pour permettre l'application de ces dispositions, les praticiens doivent indiquer sur les feuilles de maladie ou de soins le montant total des honoraires qui leur sont effectivement versés par les assurés* ».

Dans ce sens (accident de voiture) voir un arrêt du Conseil d'Etat n° 051902 du 10/12/2009, non publié.

836 / La cour de cassation française considère que, non, la citation du nom du patients ne figure par parmi les mentions couvertes par le secret médicale : Cass. crim., 1er février 1977, German, Bull. crim., n° 40, p.97 .

Dès lors, on constate toute la difficulté liée au secret médical et par conséquent celle de l'apport de la preuve. En effet, bien souvent, l'Administration fiscale manque d'appuis légaux afin de mener à bien sa mission de contrôle, le champ de couverture de la sécurité sociale ne s'étendant pas à tous les actes médicaux ni à tous les malades. En outre le champ d'application de l'article 46 du CPF ne s'étend pas à tous les praticiens comme, par exemple : les mutuelles, les sociétés achat-revente de matériel médical.

Dans la pratique l'Administration fiscale algérienne est en difficulté face au secret professionnel⁸³⁷. Si l'on prend l'exemple du contrôle fiscal d'un médecin, le fisc adopte une méthode d'évaluation qui consiste à demander à la sécurité sociale le nombre de fiches de soins commandées par le médecin : à partir de là, les recettes sont calculées en multipliant ce nombre par le tarif de la consultation. Cette méthode a largement été contestée par les médecins puisqu'elle ne correspond pas à des consultations réelles et peut concerner des prescriptions d'analyses médicales ou radiologiques.

Le contrôleur fiscal peut également se déplacer au cabinet du médecin pour constater sur place le nombre de patients qu'il reçoit. Ici, encore, le médecin peut déjouer le contrôle, en prétendant un congé, un congrès, ou tout simplement en demandant à sa secrétaire de n'accepter que huit patients par jour.

Cette démonstration confirme le rôle du secret dans la preuve fiscale. Il est un frein à celle-ci, entrave le contrôle qu'effectuent les agents de l'Administration fiscale et par conséquent retarde l'administration de la preuve, ce qui constitue un autre argument en appui de l'autonomie de la preuve fiscale. A notre sens, l'intérêt public prime, les impératifs de l'impôt doivent à eux seuls justifier cette atteinte.

837 / D'après plusieurs entretiens avec les agents de l'Administration fiscale.

CHAPITRE 2 : UNE PROCEDURE CIRCONSTANCIELLE ATTENUANT LES DIFFICULTES DE LA PREUVE EN DROIT FISCAL : LA PREUVE OBJECTIVE

« Le droit fiscal est le lieu des particularités soigneusement arrangées pour tenir compte des privilèges du fisc dans ses rapports avec les contribuables. A cet égard, en matière fiscale, les règles de la preuve se présentent avec des dérogations qui mettent à mal la théorie générale de la preuve, c'est-à-dire celle à peu près commune aux différentes disciplines juridiques »⁸³⁸.

La démonstration d'une éventuelle autonomie de la preuve fiscale passe d'abord par une l'autonomie du droit fiscal et du droit à la preuve. Il résulte de cette étude un bilan plutôt mitigé : si pour le droit fiscal la divergence de la doctrine est palpable, en revanche, l'autonomie du droit à la preuve est appuyée par son aspect purement conceptuel et fonctionnel.

Toutefois, ces deux critères ne semblent pas suffire à légitimer notre théorie, la pratique de la preuve devant les juridictions compétentes favorise également son évolution et le rôle du juge y est non négligeable.

La preuve objective est de loin l'argument qui défend au mieux la perspective d'une autonomie de la preuve car, si le juge s'efforce d'écarter les règles du droit commun pour n'appliquer que celles qui s'adaptent au régime fiscal, il en ressort une qualification propre à la matière. C'est l'étendue de cette compétence qui justifiera ou pas le recours à l'hypothèse de l'autonomie.

« A travers le processus dialectique du procès, de la thèse et de l'antithèse des parties vers la synthèse élaborée par le juge, se réalise l'unité paradoxale de la preuve. Notion essentiellement objective pour les parties en litige, la preuve devient subjective dès lors, qu'elle aboutit à une conviction chez le juge. La vision qu'on peut avoir n'est donc pas la même selon qu'on l'observe du point de vue des parties ou de celui du juge »⁸³⁹.

838 /N. BACCOUCHE, La charge de la preuve en droit pénal fiscal tunisien , Les sanctions pénales fiscales, l'Harmattan, 2007, p. 79.

839 /J-Ph. COLSON, L'office du juge et la preuve dans le contentieux administratif, LGDJ, 1970, p. 9.

Le professeur COLSON explique que la preuve est subjective du moment que le juge est convaincu par les allégations de chacune des parties chez qui la preuve reste objective. Selon l'auteur, l'objectivité de la preuve dépend du critère de conviction⁸⁴⁰.

À notre sens, la preuve est plutôt subjective surtout pour les parties puisqu'elle émane d'eux. Sa force probante tient de leur aptitude à réunir les éléments favorables à sa production alors que le juge n'a que le pouvoir de statuer sur une preuve qui lui est étrangère. Si le magistrat sélectionne une preuve à partir de l'apport des parties ou de l'instruction elle-même, celle-ci devient objective « *non pas à cause du choix qu'il a fait, mais parce qu'il fait ce choix* »⁸⁴¹. Par son effet, le pouvoir judiciaire rend la preuve objective.

En réalité, les fonctions du juge lui imposent une certaine impartialité, une équité qui se traduit par l'objectivité de la preuve et de la décision prise par ce dernier. Il est alors important d'examiner la preuve objective dans le contentieux fiscal et son impact sur l'autonomie-prétendue de cette dernière.

Section 1 : La preuve objective entre origine et fondement

On l'aura bien compris, le juge a une influence certaine sur la preuve objective. Elle n'existe que par son effet, son pouvoir de « *réajustement* », allège la charge de la preuve et ce, au moyen d'un procès inquisitoire. Le juge peut imposer la solution selon son intime conviction -en fonction de l'instruction- en appliquant un régime de preuve objective présent en contentieux administratif général et qui tend à la propagation en droit fiscal⁸⁴² : dans le cas où aucune des parties n'est capable d'assurer la démonstration d'une preuve négative ou tout simplement impossible, le juge intervient pour établir sa propre conviction. Dès lors, la pratique de ce type de preuve peut être considérée comme un point de rapprochement entre les différentes branches du droit ou bien au contraire fortifier l'idée que nous défendons depuis le départ, c'est-à-dire un particularisme certain de la matière fiscale.

840 /C. FOULQUIER, La preuve et la justice administrative française, op. cit, p. 124.

841 /Ibid.

842 /F. DAL VECCHIO, L'opposabilité des conventions de droit privé en droit fiscal l'Harmattan,2014, p. 108.

Mais avant de s'intéresser à l'application de cette preuve dans le contentieux de l'imposition, il serait plus opportun d'en fixer le cadre conceptuel (Paragraphe 1), ainsi que les causes qui ont amené le droit administratif à s'en inspirer lors de son procès (Paragraphe 2).

Paragraphe 1 : La sphère notionnelle de la preuve objective

Il a été parfaitement démontré que le juge est à l'origine de la preuve objective, une preuve dotée de rationalité et de logique⁸⁴³ et dont le seul but est de servir au mieux l'intérêt des parties en leur garantissant un jugement juste et équitable. Mais au-delà de la vision purement subjective qui s'attarde sur la fonction qu'a chacun dans l'exercice de cette preuve, il paraît évident qu'il existe une origine à la preuve objective. L'affiliation du droit fiscal au droit administratif constitue une première piste, car bien souvent ces deux branches se rejoignent, il est même intéressant d'examiner l'adaptation des normes fiscales aux règles administratives.

Si cette théorie se confirme nous serons confrontés à deux situations : la première soutiendra l'appartenance de la preuve objective au droit administratif et de ce fait elle ne saurait prétendre à l'autonomie. Bien au contraire, elle constituerait l'antithèse de nos développements précédents et rejetterait toute spécificité de la preuve fiscale au stade juridictionnel. Une seconde hypothèse qui admettra l'origine commune de la preuve fiscale, mais une pratique bien différente, ce qui revient à dire que de nouvelles normes peuvent apparaître à l'issue de l'intervention du juge. Devant pareille situation, il est judicieux de fixer les différents concepts relatifs à la preuve objective, notamment ceux auxquels elle se confond, tout en discutant de l'apport administratif à cette matière.

A - La vérité : argument de légitimation de la preuve objective

«Ce qui montre la vérité d'une proposition, la réalité d'un fait»⁸⁴⁴, c'est sans doute dans cette définition que les rapports entre la preuve et la vérité se révèlent complexes, surtout si on leur

843/C. FOULQUIER, La preuve et la justice administrative française, op. cit, p. 118.

844 /E. Littré, Dictionnaire de la langue française.

joint une qualité juridictionnelle⁸⁴⁵. La vérité est indéniablement affectée par le jugement, elle n'est à ce stade que relative et loin d'être absolue. On parle de preuve pourtant objective. Certains auteurs civilistes se montrent prudents en adoptant la notion de «*vraisemblance*», à l'instar des pénalistes qui la modèrent et utilisent le terme «*certitude*»⁸⁴⁶.

La vérité sert de légitimité à l'autorité juridictionnelle, cette dernière est acquise par l'objectivité de la preuve. La rigueur de sa méthode ainsi que l'impartialité du juge sont les deux garanties de la preuve. Cependant la relation entre la vérité et la preuve est entachée par de nombreuses difficultés, notamment l'impossibilité de parer aux mensonges et à l'intention frauduleuse de la partie auditionnée. En réalité «*affirmer que la preuve est objective oblige à s'interroger sur la position épistémologie de la preuve*»⁸⁴⁷. Et même si le débat philosophique reste ouvert sur la notion d'objectivité, existe-elle ou pas ?, il n'en demeure pas moins que la preuve évolue entre le sujet et la vérité.

De ce point de vue certains auteurs comprennent l'objectivité de la preuve par l'objectivité de la méthode elle-même⁸⁴⁸; c'est-à-dire la séparation du sujet chargé de la preuve et l'élément qui l'entoure, puis l'exclusion de la subjectivité du processus de démonstration. Cette théorie est à notre sens très critiquable dans la mesure où on a coutume de définir le subjectif comme «*ce qui est selon le sujet*», alors que l'objectivité est souvent associée à «*ce qui est sans le sujet*», alors que la preuve émane de la partie porteuse de l'allégation. Sous cet angle, aucune preuve n'est acceptable, la seule preuve admise est celle qui est rapportée par le juge, ce qui constitue une incohérence à notre sens car c'est le sujet qui est le plus à même de connaître la vérité. L'exclure serait donc une entrave à la quête d'une vérité absolue. Cette réflexion démontre le caractère insaisissable de la preuve, la qualifier d'objective par l'intervention du juge serait une erreur, seules les parties étant en mesure de justifier leurs allégations.

Au demeurant les théories de la preuve objective varient en fonction des arguments présentés. Nous tenterons par ce qui suit d'en exposer quelques-unes parmi les plus pertinentes :

845 /A. BERGEAUD, Le droit à la preuve, op. cit, p. 2.

846 /La certitude est une : «*base évidente de la vérité* » , elle est également «*La situation d'une intelligence qui affirme qu'un fait existe ou n'existe pas, qu'une proposition est vraie ou fausse. Elle ne comporte aucune hésitation, aucun doute ; elle est une et n'a point de degrés ; elle est ou elle n'est pas* ». F. HELIE, Traité de l'instruction criminelle ou théorie du Code d'instruction criminelle, Tome IV, 2e éd, Plon, Paris, 1866, n° 1759, p. 324.

847 /C. FOULQUIER, La preuve et la justice administrative française, op. cit, p.118.

848 /Ibid p. 119.

1 - Il est commun de comprendre l'objectivité comme une opposition à la subjectivité. A ce propos, M. FOUCAULT remet en cause le sujet qui serait « *ce à partir de quoi la vérité arrive à l'histoire* », au profit d'un sujet « *qui se constitue à l'intérieur même de l'histoire, et qui à chaque instant est fondé et refondé par l'histoire* »⁸⁴⁹. Selon l'auteur il existe deux types de vérités. Celle qui se constitue à partir de faits scientifiques et qui se corrige à partir de ses propres principes de régulation. Une seconde, émanant de la société : « *qu'il existe dans la société ou, du moins dans nos sociétés, plusieurs autres lieux où la vérité se forme, où un certain nombre de règles de jeux sont définies... à partir de là, faire une histoire externe, extérieure de la vérité* »⁸⁵⁰.

La société algérienne est foncièrement musulmane ce qui implique que les normes relatives à la vérité s'inspire majoritairement de la religion ; c'est un critère à prendre en considération lors de la conceptualisation de la vérité et par conséquent de la preuve. La vérité est alors conçue comme étant un barème d'équité de l'être et avant tout un jugement de valeur. La notion de vérité est donc instable et dépend en grande partie de la variante sociale. Cette vision dissemblable de la vérité et par conséquent de la notion d'objectivité est en matière juridique très dangereuse pour la constitution de la preuve.

Un courant doctrinal relie la subjectivité à l'objectivité par le fait de la preuve. L'écrit concrétise la pensée objective, la signature en étant un parfait exemple. En ce sens, le témoignage est totalement subjectif car il ne repose que sur les affirmations des sujets ; pourtant, il est reconnu légalement comme étant un véritable moyen de preuve⁸⁵¹. C'est au juge que revient la tâche de recueillir les témoignages (art 155 du CC). Dès lors, l'intervention de ce dernier procure à cette preuve son objectivité et c'est ainsi que les deux conceptions se rejoignent au travers du juge.

Dans un système de preuve morale, tous les modes de preuve sont approuvés par le juge. Celui-ci a la fonction d'apprécier la force probante des éléments versés au débat, alors que dans un système de preuve légale, c'est à la loi qu'on se réfère⁸⁵². L'existence d'un tel système réduit considérablement la fonction du juge. La question du choix de l'un de ces deux modes de preuve versés au débat, se pose naturellement?

849 /M. FOUCAULT, La vérité et les formes juridiques, 1947, in « dits et écrits », Gallimard, 1994, p. 540.
850/Ibid.

851 /Voir l'article 43 de l'ordonnance n° 70-20 du 19 février 1970, relative à l'Etat civil, JO n° 21.

852 /A. AYNES et X. VUITTON, Droit de la preuve, LexisNexis, 2013, p. 83.

Le droit algérien reconnaît les deux systèmes. Schématiquement on pourrait dire que la preuve morale gouverne la matière pénale, commerciale ou même fiscale, alors que la preuve légale se pratique en droit civil.

En réalité, la liberté du juge se mesure en fonction de la liberté de la preuve, en droit commercial l'article 30 du CCom, prévoit cette liberté. Elle se justifie par la spécificité de la matière et la rapidité de ses transactions. A l'opposé, le droit civil reconnaît le principe de légalité des preuves par la détermination préalable des modes de preuves, comme le montre le cas de l'article 333 du CC qui fixe un seuil à atteindre pour pouvoir prétendre à la preuve par témoins.

2 - Le professeur RICOEUR, définit l'objectivité en ces termes : « *est objectif ce que la pensée méthodique a élaboré, mis en ordre, compris et ce qu'elle peut ainsi faire comprendre. Cela est vrai des sciences physiques, des sciences biologiques ; cela ne veut pas dire que cette objectivité soit celle de la physique ou de la biologie : il y a autant de niveaux d'objectivité qu'il y a de comportements méthodiques. Nous attendons donc que l'histoire ajoute une nouvelle province à l'empire varié de l'objectivité* »⁸⁵³.

Nous retiendrons de cette définition l'argument de la méthodologie comme base de détermination de l'objectivité, la technique prime sur le sujet. Une approche bien plus réaliste que la précédente car si l'on se réfère à la définition matérielle de la preuve, celle-ci est considérée comme une véritable action. C'est, en effet, le fait d'agir en adoptant une méthode de recherche qui sert au mieux sa vérité. On peut ici donner l'exemple des infractions douanières -dans leur majorité- lesquelles sont des infractions purement matérielles, la notion de bonne foi n'ayant aucune part dans la constitution du délit, il est alors normal que la preuve soit basée sur des faits réels et non subjectifs.

3 - Le philosophe Karl POPPER⁸⁵⁴, développe le critère de matérialisation d'une manière différente. Il considère que l'objectivité de la preuve scientifique est liée à l'absence de la preuve contraire. Selon cet auteur une théorie n'est confirmée que par l'absence de l'expérience discordante ; en d'autres termes, l'auteur explique que la vérité dépend aussi de l'incapacité de la partie à produire la preuve.

853 /P. RICOEUR, Histoire et vérité, Folio, Essais, 1966, p. 12.

854 /Popper K. (1959). La logique de la découverte scientifique. Payot, Paris, 1978, p.480.

L'application de cette norme au droit revient à dire que la preuve objective repose sur un système de non réfutation, et c'est majoritairement le cas dans la mesure où celui qui est en charge de la preuve et n'arrive pas à la produire perd le procès. A notre sens, dire que l'absence est signe de vérité est exagéré car si la non réfutation est signe de maîtrise, elle ne représente en aucun cas la vérité absolue.

Cependant nous rejoignons Karl POPPER, qui affirme que les théories scientifiques sont présumées vraies jusqu'à ce qu'une expérience prouve le contraire, et si tel est le cas l'affirmation du contraire est tout à fait possible. C'est ainsi que les théories scientifiques comprennent également la présomption de fausseté.

Il est donc certain que les faits juridiques adoptent le même raisonnement que la science, la recherche nécessite une démarche objective, mais elle reste limitée par l'apport d'une preuve contraire, ce qui revient à dire que ce qui est objectif n'est pas forcément vrai.

4 - S'il est admis que la preuve est nécessaire pour garantir un jugement objectif qui ne peut se faire sans l'utilisation d'une méthode de recherche objective, il est certain que la pratique de ce qu'on appelle « *l'intention d'objectivité* »⁸⁵⁵, est primordiale à notre vérité. C'est une condition fondamentale de la preuve objective qui met en exergue le régime juridique suivi, ainsi que la méthode de recherche adoptée. Par ailleurs, l'application de cette norme au juge indique que ce dernier se doit de trancher le litige en mettant de côté ses sentiments et ses propres valeurs. Le juge doit maîtriser toutes ses émotions une fois confronté à des situations extrêmes mais, également, parvenir à s'en détacher une fois le dossier exposé devant lui.

Néanmoins, certaines conditions peuvent déjouer cette carence naturelle en favorisant l'impartialité du juge et pour ce faire il faut prendre en considération deux éléments. La bonne foi des parties et le désintéressement du juge. La bonne foi des parties est une condition de réciprocité indispensable à l'objectivité du juge, elle est présumée vraie jusqu'à preuve du contraire, ce qui implique que les preuves présentées sont admises automatiquement devant le juge. En revanche, si on s'accorde à retenir le critère de bonne foi comme argument d'objectivité de la preuve, la question de son application à l'Administration reste très obscure, surtout qu'elle est liée à un état d'esprit et reste foncièrement rattachée à l'être.

855 /C. FOULQUIER, La preuve et la justice administrative française, op. cit, p. 151 .

Au fond si l'on s'accorde à affirmer la présomption de légalité des actes de l'Administration il est logique de prétendre à sa bonne foi⁸⁵⁶. Tout comme le sujet (contribuable ou autre), l'Administration serait dispensée du fardeau de la preuve. Mais, dans la pratique, cette prétention pose la question des règles d'attribution de la charge de la preuve, en plus du rôle du juge qui serait réduit dans un procès connu pour être inquisitoire.

Parallèlement, la décision administrative préalable place en général le requérant en position de demandeur. Celui-ci est donc en charge de la preuve, ce qui accentue la présomption de bonne foi de l'administration. L'existence de la présomption de légalité de l'acte administratif ne doit pas engendrer systématiquement la bonne foi de l'administration alors que, par contre, l'expérience du juge et la présence d'agents assermentés renforcent cette présomption. Relevons également que l'absence de bonne foi n'implique pas la présence de mauvaise foi mais peut révéler une attitude neutre⁸⁵⁷.

Le second élément de l'intention d'objectivité est lié au juge. Ce dernier doit être désintéressé et complètement impartial, surtout que, dans le procès administratif, il peut endosser deux fonctions celle de juge et celle de conseiller, tel était le cas dans le recours administratif devant les commissions de wilaya⁸⁵⁸.

La proximité avec l'Administration peut influencer son jugement, c'est pourquoi l'obligation du report du juge ayant déjà eu connaissance de l'affaire aide à assurer sa neutralité idéologique. A cet égard, René CHAPUS écrit : *« il appartient au membre d'une juridiction de s'abstenir spontanément de siéger, en demandant à être remplacé, s'il estime qu'il risque de ne pas être impartial ou même que son impartialité peut paraître douteuse en raison du fait qu'il est à l'origine des poursuites ou qu'il a exprimé, d'une façon d'une autre, une opinion sur l'affaire... »*⁸⁵⁹.

L'article 241 du CPCA encadre la procédure de récusation et reconnaît à la partie qui a pris connaissance des causes de celle-ci d'en faire la demande. Par la suite, le président du tribunal

856 / « Le dire d'Etat est censé véridique. Une position prise par une institution officielle est présumée juste, légale et exécutoire. C'est au citoyen de prouver qu'elle est illégale et qu'elle ne peut pas être exécutée », A. PLANTEY, in La preuve (dir. C. PUIGELIER), op. cit, p. XIII.

857/C. FOULQUIER, La preuve et la justice administrative française, op. cit, p. 162.

858/Supra p. 71.

859 /R. CHAPUS, Droit du contentieux administratif ,12e .éd., Montchrestien, 2006, p. 994.

transmet au président de la cour la demande de récusation accompagnée des pièces utiles dans les huit (8) jours qui suivent le refus ou le défaut de réponse (art 242 du CPCA).

En conclusion, les arguments précédemment cités justifient le recours à la preuve objective, le juge semble parfaitement convenir au rôle de garant. Il existe toutefois certaines situations où ce dernier contredit la loi, nous sommes alors confrontés à une dualité de preuve, la preuve légale et la preuve morale.

B - L'objectivité du droit à la preuve

Le droit à la preuve existe, il est même autonome et c'est particulièrement grâce à cette autonomie que la question de son objectivité se pose. Si l'on reconnaît au droit à la preuve une existence indépendante des autres branches du droit, il doit servir à la recherche de la vérité.

La règle du droit n'est pas un objet de la preuve. Les parties n'ont pas à établir l'existence de la règle du droit dont ils réclament l'application, le juge est censé connaître le droit. De cette norme, il résulte une répartition des rôles, au juge le droit et aux parties les faits.

L'association de ces deux parties contribue partiellement à la création de la preuve objective⁸⁶⁰, car si pour le juge les arguments diffèrent pour les parties, la bonne foi ne semble pas satisfaire à elle seule l'objectivité de la preuve. La constitution d'un droit à la preuve « *objective* » favorise la revendication d'une vérité absolue. Au demeurant, si la loi reconnaît quelques types de preuves, celles-ci doivent présenter certaines qualités, d'où l'instauration d'un droit à la preuve. C'est dans ce cadre que nous abordons l'étude des éléments procurant au droit à la preuve toute son objectivité.

Le premier constat qui s'impose est la détermination de l'objet du droit à la preuve, il s'impose avec une certaine évidence ; l'appellation même renvoie à l'équité. Il existe une ambiguïté issue de la polysémie du mot preuve. RIPERT et BOULANGER identifient la preuve sous trois

860 / Selon le Professeur DE LA MARDIERE, la preuve est objective si le droit et les faits sont intimement liés, La preuve en droit fiscal, op. cit, p. 199.

aspects⁸⁶¹ : c'est l'élément de conviction grâce auquel l'existence d'un droit est établie ; il désigne également le fait de produire l'élément de conviction devant le juge ; enfin, le terme preuve renvoie au résultat procuré par la démonstration.

Cette définition se rapproche sensiblement de celle donnée par Jean CHEVALLIER dans laquelle il présente la preuve comme la : « *démonstration de l'existence d'un fait ou d'un acte dans les formes admises par la loi* »⁸⁶². Elle met en exergue deux conceptions de la preuve, une conception intellectuelle et une seconde matérielle. C'est au regard de cette précision que nous élaborerons les règles d'objectivité du droit à la preuve. Car si la preuve est synonyme de « *mode de preuve* »⁸⁶³, elle est employée ici sous son aspect matériel puisqu'il s'agit d'un processus de démonstration. La sphère intellectuelle ne doit pas être écartée, elle reste l'objectif même de la preuve⁸⁶⁴.

1 - Une preuve produite au cours d'un procès

En réalité, la preuve se pose de manière spontanée dans la vie quotidienne. Elle résulte d'un phénomène social issu des rapports entre les personnes et de ce fait les situations relatives à la preuve sont diverses (ex : prouver son âge ou sa nationalité), mais au-delà de ce caractère général, la preuve judiciaire, celle qui nous intéresse, est une preuve juridique qui reste sensiblement liée au procès.

La définition du procès repose traditionnellement sur deux critères, l'un matériel résultant de l'existence d'un litige ou plus généralement d'une difficulté de droit, le second étant organique représenté par le tribunal. Or cette notion ne revêt pas une portée exclusivement étatique. Il est parfaitement admis que l'arbitre personne privée est investie de la mission de trancher un litige, il exerce alors une fonction juridictionnelle (art 1006 du CPCA).

861 /G. RIPERT et J. BOULANGER, Traité de droit civil, Introduction générale, Tome I, LDGI, Paris 1956, n° 712, p. 308.

862/J. CHEVALLIER, Cours de droit civil approfondi, Les cours de droit, Paris, 1958-1959, p. 8.

863 /G. CORNU, Vocabulaire juridique, Association H. CAPITANT, 6e .éd., PUF, Paris, 1996, v° Preuve .

864 /A. BERGEAUD, Le droit à la preuve, op. cit, p. 142.

A notre sens, l'arbitrage ne peut assurer l'objectivité du droit à la preuve du fait de son application réduite⁸⁶⁵, ce qui ne veut certainement pas dire qu'il soit écarté, bien au contraire, l'article 446 du CPCA, prévoit un arbitrage ordonné par le juge, ce qui implique une collaboration avérée.

Si l'hypothèse de l'arbitre ne pose plus de difficulté, la preuve doit être comprise comme étant : « *le moyen servant à démontrer, en justice, l'existence d'un fait* »⁸⁶⁶. Cependant, cette qualification ne doit pas limiter la preuve au procès, la notion de preuve préconstituée démontrant que la preuve s'envisage préalablement au procès.

Reconnue en droit civil (art 8 du CC), la preuve préconstituée se produit en amont, c'est-à-dire avant même la naissance du procès, mais cela ne doit pas être interprété comme une rupture avec ce dernier, bien au contraire, elle en garde un lien très fort.

L'article 77 du CPCA permet⁸⁶⁷, non seulement, d'obtenir du juge l'ordonnancement avant le procès d'une mesure d'instruction dont le seul but est la conservation des preuves qui seront utilisées ultérieurement mais, également, il concrétise, par la reconnaissance légale de la preuve préconstituée, son acheminement du stade préliminaire à une vraie preuve contestée par la partie adverse « *une preuve après coup* »⁸⁶⁸.

Il est alors évident que la preuve juridictionnelle est une preuve produite au cours d'un procès ou appelée à y être⁸⁶⁹ dont la finalité est le gain ; elle est aussi la justification d'un droit à la preuve objective dans la mesure où, par l'intervention de l'entité judiciaire ou de l'expert, la preuve est extirpée de sa subjectivité.

865 / L'article 1006 du CPCA dit : « *Toute personne peut compromettre sur les droits dont elle a la libre disposition. On ne peut compromettre sur les questions concernant l'ordre public, l'Etat et la capacité des personnes. Les personnes morales de droit public ne peuvent pas compromettre, sauf dans leurs relations économiques internationales et en matière de marché publics* ».

866 / A. BERGEAUD, Le droit à la preuve, op. cit, p. 142.

867 / Il est toujours surprenant de voir la ressemblance existante entre les textes algériens et français : l'article 145 du CPC français dit « *S'il existe un motif légitime de conserver ou d'établir avant tout procès la preuve de faits dont pourrait dépendre la solution d'un litige, les mesures d'instruction légalement admissibles peuvent être ordonnées à la demande de tout intéressé, sur requête ou en référé* ».

868 / J. CARBONNIER, Droit civil, Introduction, 27e éd. refondue, coll. « Thémis » Droit privé, PUF, Paris, 2002, n° 174, p. 347.

869 / Le doyen CARBONNIER dit : « *produite ou appelée à être produite en justice* », Ibid.

Certaines preuves ne peuvent être obtenues en dehors de l'ordonnement du juge, ce qui a comme conséquence d'élargir le champ d'investigation de la preuve mais aussi d'accentuer l'aspect légal de celle-ci, par exemple, le serment judiciaire ne peut survenir que dans le cadre d'un procès.

L'intervention de l'expert garantit une objectivité certaine au droit à la preuve (art 125 du CPCA). Elle permet aussi d'avoir une force probante supérieure à celle qu'on aurait eu avec seulement l'intervention des parties ; ainsi une expertise judiciaire serait plus probante qu'une expertise officieuse.

Par opposition aux expertises judiciaires, l'expertise officieuse est réalisée sans la contribution du juge, cette dernière reste tolérée (absence d'interdiction légale) et peut être utilisée dans la mesure où elle est amiable⁸⁷⁰, c'est-à-dire « *qu'elle ait été contradictoirement débattue entre les parties* »⁸⁷¹. Dans le cas contraire, on serait confronté à un dualisme d'expertises, celle établie par le juge et celle faite par la partie elle-même. Dans ce cas de figure la logique prône et c'est l'expertise judiciaire qui sera validée, l'expertise officieuse quant à elle se voyant écartée pour la simple raison qu'elle a été faite par la partie qui s'en prévaut de façon individuelle sans la concertation de l'autre partie, ce qui va à l'encontre des règles d'objectivité.

La valeur probante ne saurait donc l'être sans l'intervention du juge. C'est lui qui l'ordonne soit spontanément soit à la demande des parties (art 126 du CPCA) et a de ce fait un rôle certain dans l'objectivité du droit à la preuve. A contrario, l'expertise peut intervenir pour démontrer l'absence d'une valeur probante, ce qui est le cas notamment d'une mesure d'instruction ordonnée pour contredire ou réduire certains indices⁸⁷².

870 / A. AYNES et X. VUITTON, Droit de la preuve, op. cit, p. 249.

871 /Ibid p. 247.

872 /Modifié par l'article 47 de la loi de finances pour 2017, l'article 86 du CPF a mis en conformité les dispositions du code de procédures fiscales, traitant de l'expertise, avec celle édictées par le code de procédure civile et administrative.

Enfin, certains éléments ne sont considérés comme preuve que par l'appréciation faite par le juge. Tel est particulièrement le cas des présomptions de faits de l'homme, preuves discernées par le juge et dont la force probante résulte de son appréciation⁸⁷³.

L'existence d'un procès sert l'objectivité du droit à la preuve, tout d'abord par l'appréciation d'un juge qui réclame à chaque partie de démontrer la véracité de la thèse qu'elle soutient, puis devant des situations techniques. Il fait appel à un professionnel pour rétablir la vérité des faits constatés.

En définitive, c'est devant une instance que la question probatoire prend son ampleur et il est même impératif d'établir le lien avec le procès en vue duquel l'intervention du juge procure à la preuve et à son droit toute son objectivité.

2- Une preuve à base légale :

Envisager la preuve sous son angle légal renvoie indéniablement à la loi. On parle alors d'une nomenclature des modes de preuve, une liste préalablement dressée par le législateur afin qu'elle puisse être appliquée devant les instances juridictionnelles. La loi peut également fixer la valeur probante de certaines preuves, s'agissant notamment du cas des présomptions irréfragables. Elles peuvent également s'intéresser à la manière dont la preuve est récoltée, en admettant la communication entre les parties, ou au contraire interdire certaines voies de transmission non écrites. Enfin, par le contradictoire, elle peut garantir l'échange entre les parties des éléments composant la preuve (art 70 du CPCA).

En réalité, la loi intervient sur deux aspects bien distincts, un premier répondant aux impératifs de la question de comment prouver ou de la manière de faire, un second plus matériel qui accentue l'étude sur l'admissibilité et l'administration de la preuve⁸⁷⁴.

Pour le premier point, il faut reconnaître que dans un système probatoire deux systèmes s'opposent : le premier admet tous les moyens de preuve, il n'en fixe aucune restriction, cette

873 /Pour les présomptions de fait, voir l'arrêt du Conseil d'Etat n° 009430 du 20/05/2003, in :

كوسة فضيل، الدعوى الضريبية و إثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، المرجع السابق، ص 235.

874 /A. BERGEAUD, Le droit à la preuve, op. cit, p.161.

liberté dépassant les parties et s'appliquant au juge qui demeure libre d'en apprécier la valeur probante. A l'opposé, le système de preuve légal restreint cette liberté et n'admet que les moyens évoqués dans les textes.

Le choix du système probatoire est très important dans la mesure où il reflète une certaine conception de la justice, cette argumentation est retenue pour justifier l'objectivité du droit à la preuve. C'est certainement la nature de la loi et sa position sociale qui donne au droit l'objectivité nécessaire à la vérité, tandis qu'elle assure également au juge l'application de ses ordonnancements ; de ce fait, la preuve légalement admissible reste objective au regard des parties. L'exemple le plus représentatif est l'écrit, la loi prévoit l'obligation de pré-constituer par écrit la preuve des actes juridiques portant sur des faits précis (art 324 bis 1 du CC) et interdit dans d'autres situations d'autres modes tel que la preuve par témoin (art 333 du CC)⁸⁷⁵.

La doctrine française considère la restriction légale des modes de preuve comme un principe aboutissant bien souvent aux conventions sur la preuve. Ces dernières représentent la situation où les parties se mettent d'accord pour l'adoption ou le durcissement des modes de preuve mais, en pratique, cette méthode est connue en général dans les contrats de fournitures d'eau et d'électricité⁸⁷⁶. Cet aspect est également accordé par la loi, ainsi on peut voir à l'article 335 du CC une dérogation à la règle de l'écrit, ce dernier admet le témoignage comme mode de preuve si il est en présence d'un commencement de preuve par écrit.

Le second élément d'intervention de la loi est la délimitation des différents modes de preuve, en d'autres termes, les outils susceptibles de faire la démonstration de l'existence d'un fait juridique. Dans un système où l'admissibilité des modes de preuve est soumise -partiellement- au principe de légalité, l'écrit paraît être un excellent exemple.

Ce dernier peut prendre différentes formes, il peut être un acte authentique comme il peut être établi par des particuliers, il peut acquérir la forme électronique ou tout simplement garder son support papier. C'est pourquoi l'intervention de la loi procure une certaine stabilité des normes

875 / Voir décision n° 213392 du 15/02/2000, revue judiciaire, 2002, n°2, p 354, in D. SAYES, La jurisprudence algérienne en matière commerciale et maritime, op.cit, p. 920 :

"إن الاحتجاج بشهادة شهود أمام الموثق لا تعفى من ضرورة إثبات وجود الشركة بعقد رسمي أو بيع جزء منها ولو بسبب المانع الأدبي"
876 /V. DEPADT-SEBAG, Les conventions sur la preuve, in La preuve, sous la direction de C.PUIGELIER, op. cit, p. 18.

juridiques en imposant que la preuve soit produite de telle ou telle manière, elle consacre ainsi un droit à la preuve objective.

En réalité, les exemples sont nombreux et l'analyse est assez profonde. En couvrir toutes ses aspects nous écarterait de l'essence même de notre étude et nous pouvons simplement conclure en admettant que la sphère notionnelle de la preuve objective tourne autour de la vérité. Une vérité qui ne peut être atteinte que par l'association de deux acteurs, le droit et le juge.

Paragraphe 2 : Une origine administrative à débattre

L'acte administratif qu'est l'impôt relève en toute logique de la compétence des juridictions administratives (art 801 du CPCA). Cet argument constitue le fondement de l'attribution du contentieux fiscal au juge administratif. Si les parties veulent obtenir en justice la consécration de leur revendication ou la protection de leur situation, il faut fournir au juge des éléments de convictions suffisants.

« "Nul ne peut se faire justice à soi-même". D'où le devoir de l'Etat de juger les différends et, par conséquent, de régler la procédure qu'il attend à la fois du magistrat qui l'impose plutôt que des parties elles-mêmes. Le droit n'étant rien sans la preuve du fait juridique d'où il dérive, l'institution de la preuve se trouve être d'une importance capitale »⁸⁷⁷.

La preuve est conçue comme une condition d'un jugement juste, cette conception classique de la doctrine est résumée sous l'expression célèbre de R.VON IHERING : *« La preuve est la rançon des droits »⁸⁷⁸*. On a également pu dire que la preuve *« assure le triomphe du droit »⁸⁷⁹* ; de là, découle l'idée que sans la preuve le droit n'a aucune utilité. Cette règle représente un enjeu majeur en droit positif et pour la justice administrative tout particulièrement. Dans celle-ci la notion d'équité prend une place prépondérante, une importante résultante des prérogatives de l'Administration publique. Les rapports qui s'établissent entre les individus et l'Administration

877 /A. EL MAHDI, Le rôle du juge civil dans l'administration de la preuve en droit Egyptien, Revue juridique et politique : indépendance et coopération, 1985, volume 39, p. 129.

878/ R. LEGAIS, Les règles de preuve en droit civil : permanences et transformations, thèse Poitiers, 1954, éd. L.G.D.J, 1955, p. 3.

879 /J. BRETHER DE LA GRESSAYE et M.LABORDE-LACOSTE, Introduction générale à l'étude du droit, 1947, Sirey, n°414.

sont par nature conflictuels ; d'un côté l'intérêt public et de l'autre le souci permanent de conserver et de protéger les libertés individuelles.

La preuve objective est un régime dans lequel le juge statue en fonction des éléments présents au dossier et « *dont la charge n'est attribuée à priori à aucun des plaideurs* »⁸⁸⁰. La recherche de son origine est importante pour la suite de l'étude, car bien qu'elle soit comme on le verra applicable au domaine fiscal, l'examen de son fondement pourrait révéler une nature administrative.

Le contentieux administratif permet en principe d'agir contre l'action de l'administration. Il se scinde en quatre branches, celle de la répression, celle de la légalité mais surtout le contentieux de l'annulation et le contentieux de pleine juridiction, ces derniers fondant la principale distinction en matière de classification des recours⁸⁸¹. Notre attention sera portée sur ces deux derniers points puisqu'ils représentent les deux domaines dans lesquels on retrouve assez fréquemment la preuve objective.

Le contentieux de pleine juridiction ou « *plein contentieux* », est le contentieux dans lequel le juge peut prononcer non seulement des annulations mais aussi des condamnations pécuniaires, alors que le contentieux de l'annulation est le domaine de recours pour excès de pouvoir⁸⁸².

A - Le procès inquisitoire

Tout comme la procédure civile, la procédure administrative contentieuse est gouvernée par certains fondements. Cependant si la première est connue pour son caractère accusatoire, la procédure administrative se distingue par l'inquisitoire qui permet de fonder un système de preuve objective. La procédure civile est de type accusatoire où les parties assurent la bonne marche de l'instruction (art 24 du CPCA) alors qu'à l'inverse le procès inquisitoire est sous la maîtrise du juge qui dirige l'instruction.

880 /Ch.DE LA MARDIERE, La preuve objective en contentieux fiscal, DF, 2006, n°14, p. 744.

881 /C. DEBBASCH et JC. RICCI, Contentieux administratif, Paris, Dalloz, Précis Droit public Sciences politiques, 8e. éd, 2001, p. 718.

882/R .CHAPUS, Droit administratif général, Tome 1,15e. éd, Montchrestien, 2001,p. 785.

Dans le procès civil le juge assure l'échange des conclusions qui doivent à chaque fois être récapitulatives⁸⁸³. Il veille également à la communication des documents en vertu du principe du contradictoire (art 21 du CPCA) et dispose de pouvoirs étendus pour acquérir la connaissance du fond de l'affaire (art 27 du CPCA). A cet effet, il peut ordonner une mesure d'instruction et veiller à son exécution (art 28 du CPCA) ou bien désigner un expert afin de l'éclairer sur une situation de fait purement technique ou scientifique (art 125 du CPCA).

En revanche, pendant un procès administratif le juge a une fonction directrice ; il est saisi par requête, le demandeur ne procédant pas de la même manière qu'en matière civile en faisant « *assignation* »⁸⁸⁴ à son adversaire de se présenter devant le juge. Il communiquera exclusivement avec le juge et ce dernier se chargera d'assurer de transmettre la requête à la partie adverse (défendeur).

En simplifiant, on peut dire qu'une procédure est inquisitoire lorsque le procès est placé sous la direction du juge et se trouve régi par deux idées principales : la première repose sur une maîtrise totale de l'instruction puisque tout passe par le juge et la seconde lui procure l'exclusivité des initiatives procédurales⁸⁸⁵.

Le juge peut se procurer tout document dont la communication a été refusée par l'Administration⁸⁸⁶ ; c'est lui qui décide de l'opportunité d'une mesure d'instruction. Une expertise à laquelle il n'est pas tenu par les conclusions (art 144 du CPCA). S'il l'estime opportun, le juge peut également joindre plusieurs affaires qui exposent les mêmes questions ou des questions avoisinantes (art 207 du CPCA).

Il se voit attribuer des compétences qui lui permettent de compléter et de contrôler le travail des parties, c'est pourquoi la loi prévoit la compétence du juge d'ordonner d'office la comparution d'un tiers au procès par exemple le témoignage et le serment complémentaire.

883 /Y. BUFFELAN-LANORE et V. LARRIBAU-TERNEYRE, Droit civil, Introduction biens-personnes famille, 19e .éd., Sirey, 2015, p. 271.

884 / L'article 14 du CPCA dit : « *Le tribunal est saisi par le dépôt au greffe d'une requête écrite, signée et datée du demandeur ou son mandataire ou de son avocat en autant de copies qu'il y a de parties* »

885 /C. BROUELLE , Contentieux administratif, 3e .éd., LGDJ, 2015, p. 160.

886/F-C BERNARD, La preuve devant le juge administratif, Economica, 2003, n° 633.

Il peut également établir sa conviction à partir des preuves présentées sans qu'il soit influencé par la signification qu'une partie a voulu en tirer⁸⁸⁷.

La procédure est également inquisitoire sur le fond ; dans la recherche de la vérité le juge joue un rôle actif. Ce pouvoir dont il dispose est celui qui nous intéresse. Le juge intervient donc dans la recherche de la preuve, produisant ainsi des incidences sur la charge de celle-ci, puisqu'il peut ordonner à une partie de produire la preuve. Il peut même aller jusqu'à sanctionner la partie qui ne fournit pas de pièces⁸⁸⁸. C'est le caractère inquisitoire qui fonde les pouvoirs du juge en matière d'instruction, la preuve objective en étant une parfaite démonstration. Il forge sa conviction en cherchant lui-même la preuve des faits allégués et la preuve objective apparaît alors comme un renforcement des pouvoirs du juge. Ce dernier réduit d'une manière notable la charge incombant -surtout- au demandeur, mais ce dernier ne saurait s'en délivrer complètement⁸⁸⁹.

Pour une meilleure compréhension de l'effet de la preuve objective sur la charge de la preuve, il est intéressant de distinguer la charge juridique de la charge effective. Par la charge juridique on entend l'obligation qu'a la partie d'apporter en premier la preuve, alors que la charge effective est la charge pesant sur la partie qui éprouve des difficultés à remporter l'intime conviction du juge⁸⁹⁰.

En réalité, la situation la plus commune est celle où la charge juridique et la charge effective sont supportées l'une et l'autre par le demandeur mais l'importance de la distinction apparaît quand elles incombent simultanément aux deux parties. C'est alors que l'intervention du juge risque de bouleverser certaines normes juridiques notamment en allégeant la charge du demandeur.

A cet égard le Professeur PACTET souligne que : « *La faculté qui lui a ainsi été reconnue et qui est rarement prévue par les textes s'explique avant tout par des considérations historiques. En effet, il ne faut pas oublier que les fonctions juridictionnelles et administratives ont été longtemps*

887 / Voir les articles 169, 190 et 201 du CPCA.

888 / On évoque ici un ancien arrêt du Conseil d'Etat français et dans lequel le juge affirme que lorsqu'un fait est douteux et que les pièces permettant de lever le doute ont été égarées par la faute de l'Administration le doute vient profiter à l'autre partie, CE français, 24 juillet 1907, Fournier-Marmay, Rec, p. 712.

889 / P. PACTET, Essai d'une théorie de la preuve devant la juridiction administrative, Paris, édi A PEDONE, 1952, p. 57.

890 / P. PACTET, Essai d'une théorie de la preuve devant la juridiction administrative, op.cit, p. 59.

confondues à l'intérieur de l'Administration. L'Administration juge s'est lentement transformée en juge administratif »⁸⁹¹.

Il existe toutefois une limite à ces prérogatives. Le juge ne peut ordonner d'office les mesures d'instruction sans que les allégations du demandeur soient appuyées de commencement de preuve ou qu'elles soient suffisamment probantes (art 75 du CPCA) car, à défaut d'une preuve tangible, le demandeur verrait sa demande rejetée sans qu'elle ait été discutée.

A ce stade, le risque encouru par l'investigation du juge est la décharge du fardeau de la preuve pesant sur le demandeur et son transfert au défendeur. Le juge peut également procéder, à la place du demandeur, à la recherche et à l'administration de la preuve, mais il n'en supporte pas pour autant la charge, cette dernière incombant toujours aux parties, en présence ou pas du juge⁸⁹².

Le conseiller d'Etat égyptien El MAHDI préconise l'usage de la présomption judiciaire pour atténuer le principe de base relatif à la répartition de la charge de la preuve entre les parties⁸⁹³. Au demeurant, c'est par ce moyen qu'apparaît le rôle du juge dans la preuve. Il résulte de cette action le rejet de la charge de la preuve du demandeur au défendeur et l'octroi au juge d'une compétence importante. Alors que le code égyptien de la preuve précise que la preuve par des présomptions autres que celles établies par la loi n'est acceptée que dans le cas où la loi admet la preuve par témoins.

Cependant, selon le Professeur PACTET, la conduite de l'instruction par le juge n'affecte que très peu l'attribution de la preuve, il n'assure que leur observation tout en veillant à ce que les communications soient effectuées en temps utile⁸⁹⁴. En outre s'il est vrai que les mesures d'instruction ordonnées par le juge allègent sensiblement le fardeau de la preuve pesant sur le demandeur, cette contribution ne doit pas être exagérée : tout d'abord, si les juridictions administratives disposaient des mêmes pouvoirs en matière d'investigation, leur pratique différerait d'un juge à un autre. En effet, même s'il est reconnu au Conseil d'Etat l'exercice et l'ordonnancement de l'instruction (art 915 du CPCA), il pourrait s'abstenir de la pratiquer et ce,

891/ P. PACTET, Essai d'une théorie de la preuve devant la juridiction administrative, op.cit, p. 95.

892/ المادة 100 من قانون الإثبات في المواد المدنية و التجارية نقول: " بترك لتقدير القاضي استنباط كل قرينه لم يقررها القانون ولا يجوز الإثبات بهذه القرائن إلا في الأحوال التي يجوز فيها الإثبات بشهادة الشهود", قانون رقم 25 لسنة 1968، جريدة رسمية العدد 22.

893 / A. EL MAHDI, Le rôle du juge civil dans l'administration de la preuve en droit Egyptien, op. cit, p. 130.

894 / P. PACTET, Essai d'une théorie de la preuve devant la juridiction administrative, op. cit, p. 95.

en raison des compétences distinctes de chacun. C'est pourquoi la reconnaissance incontestable de l'influence de l'instruction ne doit pas être une règle absolue agrandie démesurément.

En second lieu, il ne faut pas omettre que ces mesures d'instruction sont ordonnées d'office ou à la demande des parties. En conséquence, les prendre comme base de distinction serait absurde ; le juge civil, quant à lui, dispose des mêmes prérogatives d'instruction, ce qui montre que, sur ce point, le juge administratif n'apporte pas véritablement d'apport nouveau à la preuve⁸⁹⁵.

Néanmoins (selon le même auteur) la seule vertu reconnue au juge et selon laquelle ce dernier influe sur la charge de la preuve, est la faculté d'inviter les parties à apporter telle ou telle pièce, cette disposition créant une dynamique au sein de la preuve et favorisant son administration⁸⁹⁶.

A notre sens, le rôle du juge dans la preuve objective est fondamental pour la suite de l'instruction ainsi que pour la résolution du litige. L'office du juge commence dès lors qu'il apprécie les preuves présentées devant lui tout en essayant d'apporter une solution au contentieux ; en d'autres termes, c'est en fonction des pièces fournies que le juge peut fonder sa décision. Il apparaît alors que la conséquence de l'intervention du juge sur la charge de la preuve n'est pas des moindres dans la mesure où l'issue du litige en dépend⁸⁹⁷. On peut donc dire que la preuve objective est le régime dans lequel la charge de la preuve est neutralisée⁸⁹⁸ puisque son action se concentre sur le fait de rapporter les preuves.

En conclusion, c'est l'aspect inquisitoire du contentieux administratif qui engendre l'intervention du juge bouleversant ainsi les normes relatives à la charge de la preuve et fonde par conséquence la preuve objective. Cette dernière est donc bien d'origine administrative.

Mais au-delà de l'influence inquisitoire, la dialectique de la preuve objective en contentieux administratif n'est possible que parce que ce dernier ne dispose pas de règles précises. En effet, le

895 /Ici il y'a lieu de s'interroger sur l'application de la preuve objective au juge civil.

896 / P. PACTET, Essai d'une théorie de la preuve devant la juridiction administrative, op. cit, p. 96.

897/ Dans le fameux arrêt français BAREL, le commissaire du gouvernement LETOURNEUR dit dans ses conclusions : « *le juge administratif dirige l'instruction lui-même ; il en est le maître et (...) il apprécie librement, au vu de l'ensemble des éléments du dossier, si les faits allégués par l'un ou l'autre peuvent être regardés comme établis et comme exacts* », CE, 28 mai 1954, n° 28238, BAREL, Rec. p.308 avec concl. du C. du gouv. LETOURNEUR.

898 /Le commissaire du gouvernement COLLIN dit : « *vous avez engagé depuis quelques années démarche de neutralisation de la charge de la preuve, qui se traduit par un recours croissant (...) à un régime de preuve objective* », P.COLLIN, concl. sur CE, 20 juin 2003, n° 232832, Sté Ets Lebreton, RJF10/03, p. 756.

procès administratif repose en général sur les principes de dévolution de la charge de la preuve connue en droit commun et plus précisément en droit civil.

Dans la procédure purement civile, la règle s'exprime par l'adage «*actori incumbit probatio*» qui impose au demandeur de supporter la charge de la preuve, le défendeur n'étant pas passif pour autant et devant à son tour combattre les prétentions de son adversaire. Cette norme est certainement liée à la présomption d'innocence. C'est pourquoi la charge de la preuve consiste à «*mettre de son côté la vraisemblance* » avant que l'autre partie ne prétende le contraire⁸⁹⁹.

En droit administratif, il est intéressant de relever l'absence de réglementation régissant le droit de la preuve et seuls quelques textes concernent les pouvoirs du juge en matière d'investigation (art 27-31 du CPCA). De là, la doctrine s'efforce de combler les brèches en rapprochant l'adage civil au contentieux administratif. Il en découle alors un principe général, celui de l'allègement de la règle civile applicable à la procédure contentieuse administrative. Le Professeur PACTET y voit d'ailleurs une force permettant une souplesse dans la charge de la preuve qui revient au juge⁹⁰⁰, ce dernier parvenant par ses prérogatives à répartir librement la charge de la preuve tout en tenant compte du principe civil précédemment cité. On parle alors du caractère jurisprudentiel du droit de la preuve administrative⁹⁰¹.

Le juge est dans l'obligation de prendre en considération les difficultés d'administration de la preuve comme c'est le cas pour la preuve négative. Dans ce cas de figure, il se doit de réaménager les règles de la charge de la preuve en tenant compte de la réalité juridique à laquelle les parties sont exposées. Il est alors question du pragmatisme du juge, ce qui revient à dire que la preuve négative ou même interdite justifie à elle seule le recours à la preuve objective.

En définitive, la construction d'un mode de preuve objective repose sur un système inquisitoire répandu en droit administratif et par lequel le juge est «*interprète et gardien de l'ordre public* » consacre la preuve objective en invitant les parties à administrer la preuve ; il renforce ainsi la recherche de la preuve tout en s'accommodant des diverses entraves de la preuve. Ce rôle

899 /J. ARRIGHI DE CASANOVA, Conc. Sur CE français, 29 juillet 1994, n° 111884, SA Prodés International, RJF10/94, p. 589.

900 /P. PACTET, Essai d'une théorie de la preuve devant la juridiction administrative, op. cit, p. 54.

901 /B. PACTEAU, « preuve », in Répertoire de contentieux administratif Dalloz, 1980, p. 3.

imparti au juge répond à une préoccupation louable, celle de la vérité. La lucidité professionnelle de ce dernier justifie cette compétence attribuée par le législateur.

B-Le recours pour excès de pouvoir

« Le juge administratif a d'abord existé à l'intérieur du pouvoir exécutif. A cette époque qui était encore celle de la justice retenue et de l'absence de publicité des audiences, la relation du justiciable à la justice était celle de l'usager à l'administration : le premier adressait à la seconde des documents écrits et il appartenait au destinataire de décider de la suite à donner dans le cadre d'une procédure nécessairement écrite et inquisitoire »⁹⁰². Il s'agit d'un « héritage procédural : l'action portée devant le juge administratif met en effet en cause un acte, une action ou un agissement de l'administration. La place centrale du recours pour excès de pouvoir (procès fait à un acte et non à une personne) postulait une argumentation essentiellement juridique qui ne pouvait être qu'écrite. Il n'est pas exclu que le recours pour excès de pouvoir ait contribué à durcir le caractère écrit de la procédure contentieuse et que ce caractère écrit se soit étendu au plein contentieux »⁹⁰³.

Le recours pour excès de pouvoir est une subdivision du contentieux administratif général, le contentieux de pleine juridiction en est le second. Dans le recours pour excès de pouvoir si la décision prise -par l'administration- est illégale, le juge doit prononcer l'annulation. Il ne peut qu'annuler et rien d'autre et, par conséquent, empêcher l'exécution, la modifier ou lui en substituer une autre, tout en accordant une indemnisation à la partie victime de l'acte en question.

Au fond, en comparaison avec le contentieux de pleine juridiction, ces prestations ne doivent pas être perçues comme insignifiantes car il n'y a pas de plus grande prérogative que l'annulation d'un acte administratif, le réduire à néant c'est également effacer tous les effets juridiques qu'il a pu engendrer. Il est un recours d'utilité et d'ordre public.

902 / J-M. SAUVE, « La place de l'oralité : support délaissé ou renouvelé dans la juridiction administrative ? », Limoges, Entretiens d'Aguesseau, Limoges, Vendredi 7 mars 2008, p. 4.

903 /Ibid .

La preuve objective coïncide avec la nature particulière du recours pour excès de pouvoir, ce dernier est ouvert contre les actes administratifs objectifs, c'est-à-dire d'application générale et impersonnelle. Lorsque le contribuable demande à être déchargé d'une imposition qu'il juge illégale, il ne s'agit pas là d'une annulation relative à un droit subjectif, au contraire l'impôt concerne des personnes se trouvant dans la même situation que ce contribuable⁹⁰⁴.

L'objectivité du droit fiscal et la place du recours pour excès de pouvoir dans celle-ci seront étudiés en temps voulu mais, pour l'heure, le contentieux administratif semble servir la cause de la preuve objective par la nature même de ce recours.

Ce contentieux se présente d'abord comme un « *procès fait à un acte* ». L'expression est de LAFERRIERE⁹⁰⁵ ; elle est excellente dans la mesure où elle fait apparaître le caractère objectif du recours, traduisant la seule question posée au juge : l'acte est-il légal ? La réponse à cette interrogation ne concerne pas le droit objet de l'acte mais concerne le sort de l'acte. Bien évidemment, on n'assistera pas à un simple face à face entre le juge et l'administration car l'administré victime de l'excès de pouvoir est tenu d'argumenter sa prétention afin que le juge puisse statuer en toute connaissance de cause.

Devant l'instance le requérant joue le rôle « *d'un ministère public poursuivant la répression d'une infraction* »⁹⁰⁶. Ainsi, lorsqu'il agit pour réparer le tort subi, il assure le rétablissement de la légalité, tel un procureur du droit, pourrait alors dire qu'il exerce une action publique et non privée. Quant à l'administration, elle est moins dans la position d'adversaire du requérant que dans celle de « *défendeur* »⁹⁰⁷. Par conséquent, l'annulation de la décision par le juge aurait comme objectif de rétablir la légalité et non de réparer le dommage causé par l'acte.

Faut-il alors conclure que dans le recours pour excès de pouvoir il n'existe pas de parties ? Cette question est d'autant plus pertinente qu'elle remet en cause le mécanisme de la preuve et le rôle qu'a chacun dans celle-ci. Concrètement, la réponse à cette question renvoie à la notion de partie dans le procès pénal quand le ministère public poursuit une infraction, sa qualité de « *partie* » est

904 /Ch. DE LA MARDIERE, Droit fiscal général, op. cit, p. 330.

905/ E. LAFERRIERE, Traité de la juridiction administrative et des recours contentieux, 2 vol., Berger-Levrault, 1887-1888 (2e. éd. 1896 ; réimpression LGDJ 1989), p. 561.

906 /M. HAURIUO, Note sous CE français, 8 décembre 1899, ville d'Avignon, S 1900.3.73.

907 / E. LAFERRIERE, Traité de la juridiction administrative et des recours contentieux, op.cit, p. 562.

tout-à-fait certaine (art 29 du CPP). De même, en matière civile le ministère public a la qualité de partie (art 122 du CPCA). Il convient ainsi d'admettre que le recours pour excès de pouvoir est un procès fait à un acte et dans lequel deux parties se confondent.

Une fois les sujets de l'instance fixés, il convient de s'interroger sur l'appréciation de la légalité et de la manière dont elle s'effectue. Le recours pour excès de pouvoir est avant tout un procès fait à un acte, il permet donc de comprendre la consécration de certaines solutions techniques : « *La poursuite de la recherche par le juge des motifs des décisions administratives pendant l'instruction du recours pour excès de pouvoir est la conséquence logique de l'absence d'une obligation générale de motivation expresse de ces décisions* »⁹⁰⁸; l'originalité du recours auquel nous sommes confrontés tient dans l'absence de motivation de la décision prise ce qui a comme conséquence de rendre la preuve de l'acte particulièrement délicate. De plus la charge de la preuve incomberait presque toujours à l'administré, appelant par conséquent le juge à intervenir assez fréquemment.

En réalité le requérant n'est pas totalement exonéré de la responsabilité d'apporter la preuve, mais il y a bien un assouplissement de la notion de charge de la preuve dans la mesure où sa production se fait principalement sous l'autorité du juge, ce dernier ne laissant que très rarement l'administré prendre l'initiative⁹⁰⁹. Le requérant, étant étranger à l'acte administratif, doit, afin de prouver son allégation, procéder à la « *psychanalyse de l'Administration* »⁹¹⁰, une tâche bien difficile et dont le requérant peut se détacher par le recours à la preuve objective. Cette dernière doit parvenir à connaître la motivation de l'Administration à outrepasser ses pouvoirs, une recherche qui peut mener à un agent administratif déloyal.

La pratique de la preuve semble s'unifier sous une tendance du juge administrateur⁹¹¹ qui s'empare du litige « *par une extension de son contrôle juridictionnel que le juge agit directement sur l'objet de la preuve. C'est souvent le cas dans le contentieux du recours pour excès de pouvoir* »⁹¹². Le REP est un contentieux assez particulier, il confronte à l'instance non seulement

908 /B. PACTEAU, Le juge de l'excès de pouvoir et les motifs de l'acte administratif, Thèse, Clermont, 1977, p. 69.

909 /Ibid p. 151.

910/J. LEMASURIER, « La preuve dans le détournement du pouvoir », RDP, 1959,p. 43.

911 /Ibid p. 376.

912 /J-PH. COLSON, L'office du juge et la preuve dans le contentieux administratif, op. cit, p. 82.

deux parties mais l'acte pris par l'Administration et l'Administration elle-même, ce qui a tendance à rendre la preuve difficilement productible.

Par la conception subjective qui s'attarde à associer le juge à la preuve objective, ce dernier déterminera les motifs de l'acte grâce au contenu des divers documents qui l'accompagnent, tel que le procès-verbal de délibération, la lettre de notification de l'acte, etc. Il arrive également que l'Administration énonce ses motifs en répondant à la communication qui lui a été faite du pourvoi mais devant le silence de l'Administration, le juge n'a guère le choix que d'investiguer. L'examen de la sincérité des motifs allégués permet soit d'admettre qu'un acte peut être considéré comme juridiquement valable ou bien que la validité des motifs est insuffisante puisqu'ils cachent des raisons illicites⁹¹³.

En réalité, les informations obtenues de l'Administration sur les raisons de l'acte constituent la matière première du contrôle : elles ne sont pas les seules, le juge contrôlant toujours l'exactitude matérielle des motifs de faits et la correction juridique des motifs de droit ; il s'agit surtout de contrôler la réalité du fait en participant lui-même (le juge) à l'établissement de la preuve et en usant des mesures d'instructions.

La preuve de l'acte illégal est une preuve négative puisque le requérant tentera de prouver que le but poursuivi est contraire aux règles de la loi. Il s'agit là d'une preuve impossible et qui correspond parfaitement à l'objectivité du contentieux du recours pour excès de pouvoir. On trouve là un élément d'objectivité.

Trois moyens sont alors à la disposition du juge pour y parvenir. Tout d'abord, l'enquête qui aboutit généralement au témoignage, ensuite, la visite des lieux qui vise avant tout à la vérification directe par le juge des éléments de l'acte⁹¹⁴, enfin, la possibilité par le juge du recours à l'expert dans des contentieux liés à des décisions administratives impliquant elles-mêmes des connaissances techniques ou scientifiques⁹¹⁵. L'utilité de l'expertise se justifie par

913/ J-PH. COLSON, L'office du juge et la preuve dans le contentieux administratif, op. cit, p. 84.

914/ B. PACTEAU, Le juge de l'excès de pouvoir et les motifs de l'acte administratif, op.cit, p.154.

Dans ce sens voir l'arrêt de la chambre administrative de la cour suprême du 27/01/1991, affaires opposant un particulier contre la wali d'Alger, non publié, in

لحسين بن شيخ أث ملويا، مبادئ الإثبات في المنازعات الإدارية، دار هومه، 2004، ص 165.

915/C. FOULQUIER, La preuve et la justice administrative française, op. cit, p.368.

l'« *incompétence du juge* »⁹¹⁶ mais, dans le recours pour excès de pouvoir, la seule compétence qu'on attend du juge est l'analyse de la légalité de l'acte et dans ce domaine c'est d'un véritable professionnel dont on a besoin. La question du droit semblant plus importante que celle du fait, on assiste alors à un regain de l'expertise.

Le juge administratif va donc tenter d'approfondir son investigation afin de conclure si l'acte est bien entaché d'illégalité. On relève que, derrière cet excès, se cache une subjectivité manifeste ; et c'est bien là le point d'attache avec la preuve objective. Le juge va se forger sa propre conviction à partir des éléments d'investigations dont il dispose ou qu'il vient d'acquérir pour accéder à la vérité.

« *Il n'y a pas en droit de pouvoir discrétionnaire au profil de l'Administration, mais c'est l'influence du régime des preuves dans la procédure du Conseil d'Etat, qui en fait, confère une puissance discrétionnaire* »⁹¹⁷. La preuve de l'excès de pouvoir résulte donc d'une conviction et non d'une constatation, « *tous les moyens sont légitimes qui procurent au Conseil d'Etat, non pas même la preuve du détournement de pouvoir, mais du moins la conviction qu'il a été commis* »⁹¹⁸. Relevons ici l'emploi par l'auteur du terme « *détournement du pouvoir* » à la place « *d'excès* » - le détournement de pouvoir n'est qu'un des cas de l'excès de pouvoir-. On constate qu'il y a là, deux sortes d'arguments de la légalité : tout d'abord externe et dans lequel le requérant agit seul, saisit la juridiction par simple lettre et relève soit le vice de forme soit l'incompétence. La deuxième catégorie d'arguments relève de légalité interne de la décision et c'est dans celle-ci que le détournement de pouvoir et la violation de la loi ont été évoqués⁹¹⁹. Le détournement de pouvoir ou de procédure est l'action par laquelle l'Administration prend une décision en usant de pouvoir dont elle ne dispose pas initialement. Compte tenue de la difficulté, ce n'est que justice que le juge vienne au secours de l'administré. Mais quand doit-il le faire ? Y aurait-il un seuil minimal de preuve auquel est tenu le requérant ?

916/ C. FOULQUIER, La preuve et la justice administrative française, op. cit, p. 369.

917 /G-F. Lavau, « Le prétendu pouvoir discrétionnaire d'exclure un candidat d'un concours administratif », *J.C.P*, 12 novembre 1953, I, 1128.

918 /R. Alibert, Le contrôle juridictionnel de l'Administration, Payot, 1926, p. 258.

919 / Cette distinction a été mentionnée par E. LAFFERRIERE, Traité de la juridiction administrative et des recours contentieux, Tome 2, Berger LEVRAULT et Cie, LIBRAIRES- EDITEURS, 1896, p. 561.

La réponse est négative, la compétence du juge étant absolue dans ce domaine, c'est à lui que revient la tâche de juger et d'évaluer les allégations qui lui sont présentées⁹²⁰. Le juge dispose également du droit de faire intervenir l'Administration dans la production de la preuve, il convient alors de mesurer l'étendue de cette intervention.

Cette prérogative du juge administratif s'inscrit dans le cadre du droit de communication auquel sont tenues les parties. Devant l'inertie de l'administration, le juge doit la contraindre à produire ses dossiers (art 73 du CPCA). Une conception théorique à notre sens car, dans la pratique, elle reste peu réalisable ; il n'existe pas de voies d'exécution à l'encontre de l'administration, le seul moyen restant est l'annulation de l'acte⁹²¹.

Le Professeur LEMASURIER a mis en exergue le risque encouru par l'excès d'interventionnisme du juge, où ce dernier ne serait plus le garant d'un rapport de contrôle mais d'une hiérarchie⁹²². Ce professeur a également mis en évidence l'élargissement des moyens de preuves sur lesquels le juge se fonde pour forger sa conviction. En pratique, cette évolution se traduit par l'adoption de nouveaux moyens de preuve à l'exemple du « *faisceau de présomption* » ou « *les circonstances externes à l'affaire* »⁹²³ car, selon l'auteur, la quête de la vérité justifie à elle seule cette extension. L'intention de l'agent administratif ne peut résulter que de l'intime conviction du juge et ne peut être prouvée par des éléments matériels ; le « *mobile* » n'atteint jamais ce degré de certitude, c'est pourquoi « *les moyens de preuve n'ont pas la même valeur absolue qu'ils ont dans d'autres domaines* »⁹²⁴. Pour remédier à cette carence (toujours selon l'auteur), le juge use non seulement de la preuve objective mais aussi des présomptions et sur ce terrain-là, l'élément de la subjectivité est spontanément impliqué. Enfin, la preuve peut être puisée en dehors du dossier, le juge tenant compte des faits antérieurs mais aussi des faits survenus ultérieurement⁹²⁵.

920 / J. Lemasurier, La preuve dans le détournement du pouvoir, op. cit, p. 53.

921 / « *Si le ministère ne répond pas, ou répond d'une manière trop imprécise, d'une manière insuffisamment pertinente et complète (le juge) annulera l'acte attaqué, soit par le motif que le Conseil d'Etat n'a pas été mis à même d'exercer le contrôle de légalité qui lui incombe, soit par le motif que les faits allégués par l'auteur du pourvoi doivent être regardés comme établis* ». J. Lemasurier, La preuve dans le détournement du pouvoir, op. cit, p.56.

922 / Ibid p. 43.

923 /Ibid p. 64.

924 /Ibid p. 44.

925/ Dans l'arrêt Sieur Castaing, ce dernier demandait l'annulation pour excès de pouvoir d'un arrêté du 2 mai 1950 et d'une décision du 2 juillet 1950 et par lesquels le Ministre de la santé Publique avait rejetée sa demande de licence pour

En conclusion, la preuve liée au recours pour excès de pouvoir est particulière et renvoie à des éléments psychologiques que le demandeur est dans l'impossibilité de déceler ; il doit établir le contraire de la règle présumée : « *les agents administratifs exercent leur compétence d'une manière régulière, correcte, pleinement conforme à la lettre de la loi* »⁹²⁶. La preuve objective semble satisfaire ce contentieux.

Le choix de ces deux catégories de contentieux administratifs a comme ambition de démontrer le dynamisme et l'utilité de la preuve objective. Celle-ci est indispensable à l'équilibre et à l'équité de la preuve. Dans cette dernière le juge semble occuper une place de choix. C'est finalement grâce à lui que la preuve est objective.

Section 2 : L'application de la preuve objective au contentieux fiscal

Le régime de la preuve applicable à un litige donné a considérablement évolué, tributaire de l'évolution des mœurs, des techniques nouvelles et du particularisme de la matière. La preuve est en mouvement constant ; en droit privé, par exemple, c'est l'adage « *actori incumbit probatio* » qui est appliqué, alors que dans le droit public il n'est que résiduel.

Le droit fiscal emprunte ses règles tant au droit public qu'au droit privé. La preuve fiscale y revêt une importance toute particulière. L'étudier témoigne de l'évolution d'un domaine en perpétuelle réforme, un droit qui se détache peu à peu des normes juridiques communes.

Notre intention de départ était de faire valoir l'idée d'autonomie de la preuve fiscale par la preuve objective et pour ce faire nous avons procédé à l'étude des différents concepts entourant cette preuve. Force est de constater que celle-ci puise son origine dans le contentieux

la création d'une pharmacie à EL-Biar, le Conseil d'Etat a reconnu que le ministère avait usé de ses pouvoirs et pour faire valoir sa décision il exposa les éléments suivant : « *Après avoir rejeté par arrêté du 2 mai 1950 la demande de Sieur Castaing, le Ministère de la santé publique et de la population avait accordé par arrêté du 7 décembre 1950 à un autre pharmacien la licence pour la création d'une officine en surnombre à El-Biar* », dans cette même affaire le Conseil d'Etat avait pris en considération la licence octroyée à un pharmacien cinq ans plus tard, en date du 20 décembre 1955, sans qu'il y ait augmentation du besoin de la population pour le justifier, CE français, 2 février 1957, in J. Lemasurier, La preuve dans le détournement du pouvoir, op. cit, p.78.

926/G. JEZE, « La jurisprudence du Conseil d'Etat et le détournement de pouvoir », Revue du droit public et de la science politique en France et à l'étranger, 1944, p.59.

administratif. A cet effet, deux exemples ont su appuyer notre approche : le procès inquisitoire et le recours pour excès de pouvoir

A ce stade la preuve objective ne présente aucune originalité fiscale, bien au contraire, elle est une création administrative. Dès lors, l'hypothèse que nous tenterons de soumettre est l'apport fiscal à cette preuve ainsi que l'étendue de cette contribution. Peut-on prétendre à une preuve objective purement fiscale ?

C'est dans ce cadre que nous aborderons l'étude de la progression de la preuve objective dans le droit fiscal. Nous nous attacherons tout au long de l'exposé qui va suivre à démontrer la valeur ajoutée et les limites qui subsistent dans la preuve objective fiscale, en passant par les facteurs qui favorisent son adaptation au contentieux fiscal.

Paragraphe 1 : Le déséquilibre relationnel facteur de progression de la preuve objective en droit fiscal

« *Le droit fiscal est plus facile à définir qu'à pratiquer* »⁹²⁷ a écrit le Professeur COLLET. A ce propos, il est intéressant de soulever l'extrême diversité et la formidable technicité que représente ce droit⁹²⁸, matière récente en comparaison de son aïeul civil, mais qui présente bien souvent des caractéristiques qui lui sont propres.

La naissance du droit fiscal résulte de celle de l'impôt, prélèvement autoritaire qui constitue une réelle contrainte pour les contribuables. Bien qu'il soit de valeur constitutionnelle (art 78), l'impôt est sujet aux fuites et sous cet aspect le droit fiscal se doit de garantir par ses principes une objectivité sans faille. C'est pourquoi l'égalité devant l'impôt est primordiale à sa survie.

Le droit fiscal « *restera toujours un droit d'inégalité justifié pas les nécessaires prérogatives à reconnaître à l'Administration* »⁹²⁹. L'impôt est conçu comme un instrument privilégié des dépenses publiques. Pour assurer ce rôle l'Administration fiscale ne cesse de contrôler le

927 /M. COLLET, Droit fiscal, 5e.éd., Puf, 2015, Introduction (p1).

928 /Ibid.

929 /Table ronde I.D.A, « les relations entre l'Administration fiscale et le contribuable », 11 janvier 1979, C.E.F Aix en Provence.

contribuable qui subit des vérifications multiples ; ces dernières tendent à dévoiler les intentions frauduleuses du contribuable. Ces prérogatives placent le contribuable en position de faiblesse. En contrepartie, le fisc, jouissant de ces pouvoirs, doit se soumettre à des procédures strictes conférées par la loi.

Ces privilèges accordés au fisc apparaissent de manière flagrante en matière de preuve fiscale, créant ainsi un déséquilibre préjudiciable au contribuable. L'intervention du juge apparaît donc vitale, situation parfaitement résumée par le rapport FOUQUET : « *Le vrai problème auquel est confronté le juge administratif, est celui de la situation inégale que les textes fiscaux créent souvent entre l'Administration, généralement en position de force et le contribuable* »⁹³⁰.

Cette inégalité se traduit par une charge de la preuve couramment infligée au contribuable ce qui le rend vulnérable, notamment à l'égard de certaines situations qui présentent des difficultés d'administration de la preuve . Sans vouloir répéter ce qui a précédemment été dit sur la charge et l'administration de la preuve (en première partie), nous fonderons notre approche sur l'objectivité même du droit fiscal. Avec l'instruction, l'objectivité du droit fiscal est la solution avancée pour justifier le recours à la preuve objective en droit fiscal. Par la suite, nous consoliderons notre démarche par la production forcée de pièces en contentieux fiscal.

A - L'inégalité comme motif de recours à la preuve objective

En droit fiscal, la preuve objective puise son origine de l'objectivité même du droit, une caractéristique portée par des valeurs juridiques telles que l'équité et l'égalité ; les disparités existantes entre le contribuable et l'Administration fiscale justifient le recours au juge en matière de preuve, ce qui a comme conséquence de rétablir la balance entre les parties.

A vrai dire l'objectivité de ce droit s'inspire de l'impôt lui-même, lequel s'adresse non pas à un sujet nommé mais à une catégorie de contribuables (entreprises ou salariés). L'impôt est avant tout un prélèvement pécuniaire imposé par la loi (principe de la légalité). Ce sont les textes fiscaux qui garantissent l'équité. Elle vient couvrir les divergences de traitement qui peuvent

930 /Chronique : « le Conseil d'Etat est-il trop indulgent à l'égard de l'Administration fiscale : l'exemple de l'imposition d'après les éléments du train de vie ». Gazette du Palais, 1983, p. 208.

apparaître au sein d'une même catégorie et selon lesquels les contribuables peuvent se sentir exclus de certains avantages. Pour y remédier on doit adopter le principe d'égalité dans l'impôt : « à situation égale, traitement identique »⁹³¹.

La notion de « *preuve fiscale objective* » est également attachée à une conception matérielle : le juge ordonne les mesures d'instruction dans le seul but de rechercher la vérité et devient ainsi une figure indispensable de la preuve. Il a aussi comme mission de rétablir l'équilibre entre le contribuable et l'Administration fiscale en faisant évoluer le droit de la preuve.

En réalité, les dogmes évoqués s'illustrent dans la relation qu'a le contribuable avec l'impôt : l'Administration fiscale n'est qu'au service de ce dernier, sa soumission à la loi aussi bien sur le fond que sur l'aspect procédural garantit largement le principe d'équité. Malheureusement, même si les textes tendent à corriger l'inégalité subsistant entre les parties en matière de preuve, le déséquilibre est bien là : « *C'est bien dans le domaine de la fiscalité qu'est apparu pour la première fois et de la façon la plus claire, un principe d'équité, afin de corriger les effets pervers du principe d'égalité* »⁹³².

Dans le rapport processuel, la rupture d'égalité entre les parties peut se manifester par un traitement différencié dans l'accès à la preuve. Le droit interne semble promouvoir une certaine égalité par l'instauration du régime de communication des preuves écrites (art 70 du CC) mais cette conception n'est plus applicable à la matière pénale dans la mesure où la partie décide de se présenter seule devant l'instance. L'absence d'avocat engendre donc une situation d'inégalité⁹³³. La différence de traitement appliquée entre le parquet et la partie privée implique le refus de communication des pièces du dossier, du moins lors de la phase d'instruction préparatoire. Cette situation présente une inégalité flagrante dans l'accès à la preuve étant donné que le droit à l'information est bafoué, ce dernier faciliterait par la suite l'administration de la preuve .

En contentieux administratif l'inégalité se présente par la position juridique de l'administration, personne morale de droit public aux prérogatives de force publique. A cet état de choses se

931 /Ch. DE LA MARDIERE, Droit fiscal général, op.cit, p. 173.

932 /M. FOULETIER, Recherche sur l'équité en droit public français, LGDJ, coll.: Bibliothèque de droit public, 2003, p. 44.

933 /L'article 25 de l'ordonnance 71-57 du 5 août 1971, relative à l'assistance judiciaire, prévoit cette procédure pour les personnes incapables de se défendre seul, ce qui engendre implicitement l'acceptation de cette situation.

rajoute une inégalité de fond induite par le jeu des règles de preuve, puisque l'administré occupe la position de demandeur à l'instance. C'est à lui qu'incombe la charge de la preuve, ce rôle est d'autant plus difficile à endosser que les éléments de la preuve se trouvent en possession de l'administration.

Cette carence est vite rattrapée par le juge qui prend le relais en exigeant de l'Administration qu'elle produise les documents qu'elle détient, ce qui revient à dire que la correction de l'inégalité ne s'effectue pas réellement pour l'administré. Ce sont les pouvoirs du juge qui ont été élargis. En droit fiscal la question qui nous intéresse est de savoir si les garanties accordées au contribuable lui permettent d'avoir un procès équitable⁹³⁴. Autrement dit, les armes dont il dispose le mettent-elles à égalité avec l'Administration fiscale ?

A la lecture des textes du code de procédures fiscales on peut prétendre que oui, mais la pratique révèle une situation toute autre. Sans vouloir se répéter, l'égalité est non seulement entachée dans la procédure de taxation d'office, mais aussi par les éléments dont dispose l'Administration fiscale par rapport au contribuable. Ces éléments sont incontestablement le phénomène du temps ainsi que le droit d'assortir les redressements de lourdes pénalités.

On entend dire que, par le temps, l'Administration fiscale est éternelle, en comparaison du contribuable dont la durée de vie est limitée mais, loin du discours philosophique, il est vrai que le contentieux fiscal est long : une procédure d'abus de droit par exemple peut prendre quelques années, cette lenteur finissant par pousser le contribuable à chercher à négocier pour en finir.

Le principe d'égalité interdit toute discrimination, sauf exceptions dûment justifiées (exemple : exemptions et exonérations citées à l'article 13 du CIDTA⁹³⁵), la loi ne devant en aucun cas favoriser un contribuable. Bien au contraire l'égalité par l'impôt suppose l'utilisation de l'instrument fiscal dans la perspective d'une réduction des inégalités socio-économiques. Si le législateur réfute ce principe, il doit obéir à trois conditions⁹³⁶. La première exige que la discrimination retienne des critères objectifs, à l'exemple de la loi de finances française de 2013

934/Arrêt du Conseil d'Etat n° 013681 du 23/11/2004, 2e chambre, in :

كوسة فضيل، الدعوى الضريبية و إثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، المرجع السابق، ص 153.

935 /Arrêt n°4716 du 27/05/2002, revue du Conseil d'Etat, 2003, édition spécial, p.100, in :

D. SAYES, Les contentieux fiscaux dans la jurisprudence algérienne, op.cit, p. 238.

936 /Ch .DE LA MARDIERE, Droit fiscal général, op. cit, p. 175.

dans laquelle le législateur fiscal a voulu dissuader les grandes entreprises de verser à leurs dirigeants des rémunérations exorbitantes. Il a prévu en ce sens une contribution de 18 % sur les salaires dépassant les un million d'euros. Cette imposition n'était pas excessive mais cumulée aux autres impôts sur le revenu, le contribuable subissait une pression fiscale qui atteignait les 75 %.⁹³⁷. Le Conseil constitutionnel avait alors fini par censurer l'imposition sur le principe de l'égalité, estimant qu'en comparaison des autres contribuables le sacrifice exigé était trop grand. Il dit à cet égard : « *Considérant, d'une part, qu'aux termes de l'article 6 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789, la loi « doit être la même pour tous, soit qu'elle protège, soit qu'elle punisse », que le principe d'égalité ne s'oppose ni à ce que le législateur règle de façon différente des situations divergentes, ni à ce qu'il déroge à l'égalité pour des raisons d'intérêt général, pourvu que, dans l'un et l'autre cas, la différence de traitement qui en résulte soit en rapport direct avec l'objet de la loi qui l'établit ; qu'il n'en résulte pas pour autant que le principe d'égalité oblige à traiter différemment des personnes se trouvant dans des situations différentes ;* »⁹³⁸.

De cette décision on peut extraire la seconde condition : celle-ci suppose que la différence de traitement soit en rapport direct avec la loi, tel est le cas de la taxe carbone instaurée en France par la loi de finances pour 2010. La taxe carbone était une taxe environnementale sur les émissions de gaz à effet de serre et fut censurée par le Conseil constitutionnel car, d'un côté, elle pénalisait les activités polluantes mais, de l'autre côté, accordait des exonérations très larges afin de ne pas pénaliser les entreprises françaises par rapport à leurs concurrentes étrangères. La loi n'avait donc pas atteint ses objectifs et les discriminations au profit de personnes exonérées n'étaient plus fondées⁹³⁹.

En application de cet exemple au droit algérien, on peut observer que l'article 54 de la loi de finances pour 2000⁹⁴⁰ dans lequel il est institué une taxe sur les activités polluantes ou

937 / L'article 3 de la loi de finances française pour 2013 s'énonce comme suit : « Il est ajouté un alinéa ainsi rédigé : « 45 % pour la fraction supérieure à 150 000 €. », Loi n° 2012-1509 du 29 décembre 2012 de finances pour 2013, JORF n° 0304 du 30 décembre 2012 page 20859.

938 / CC français ; 29 décembre 2012, n° 2012-662DC, Loi de finances pour 2013, RJF, 2013.

939 / En Algérie c'est la loi n° 03-10 du 19 juillet 2003 relative à la protection de l'environnement dans le cadre du développement durable, JO n° 43, qui porte à l'article 3 le principe « pollueur payeur ».

940 / La loi n° 99-11 du 23 décembre 1999, portant la loi de finances pour 2000, JO n° 92.

dangereuses pour l'environnement⁹⁴¹ ne s'applique pas aux boulangers (art 53 de la loi n° 11-16), et pourtant, par leur activité quotidienne ils polluent l'environnement. Bien qu'elle touche un secteur stratégique que l'Etat ne cesse de subventionner, cette exemption risque de créer une situation d'inégalité face aux autres activités polluantes.

La troisième condition est à notre sens la plus importante, la dérogation à l'égalité doit être justifiée par un intérêt général. On peut ici citer l'exemple de la loi de finances complémentaire pour 2015 dans laquelle le législateur a mis en place un programme de conformité fiscale volontaire afin d'intégrer les fonds informels dans la sphère bancaire (art 43 du CPF) ; il attribue ainsi une taxation forfaitaire au taux libératoire de 7 %. Au risque de créer une situation d'inégalité au regard des autres contribuables fraudeurs⁹⁴².

Par ailleurs au regard des sanctions et pénalités de retard prévues à l'égard des contribuables refusant de donner communication des livres⁹⁴³, pièces et documents, il est certain que le programme de conformité fiscale, présente un favoritisme certain⁹⁴⁴. Ces mêmes pénalités exercent sur le contribuable une pression qui influera assurément sur la production de la preuve, ce qui amènera le contribuable à rechercher la négociation et à ne plus s'efforcer de produire la preuve. Il n'aura alors comme recours que de solliciter l'aide du juge.

941/ L'article 54 dit : «... Le taux de base annuelle est fixé comme suit :

– 120000 DA pour les installations classées dont une activité au moins est soumise à autorisation du Ministère chargé de l'environnement telle que prévue par le décret exécutif n° 98-339 du 3 novembre 1998 définissant la réglementation applicable aux installations classées et fixant leur nomenclature.

– 90.000 DA pour les installations classées dont une activité au moins est soumise à autorisation du wali territorialement compétent telle que prévue par le décret exécutif n° 98-339 du 3 novembre 1998 définissant la réglementation applicable aux installations classées et fixant leur nomenclature.

– 20.000 DA pour les installations classées dont une activité au moins est soumise à autorisation du président de l'Assemblée populaire communale territorialement compétent telle que prévue par le décret exécutif n° 98-339 du 3 novembre 1998 définissant la réglementation applicable aux installations classées et fixant leur nomenclature.

– 9000 DA pour les installations classées dont une activité au moins est soumise à déclaration telle que prévue par le décret exécutif n° 98-339 du 3 novembre 1998 définissant la réglementation applicable aux installations classées et fixant leur nomenclature... »

942 / Dans l'article 44 du CPF, il est procédé à l'évaluation d'office des bases d'imposition si le contribuable n'a pas fait sa déclaration, procédure qui a comme conséquence l'attribution du fardeau de la preuve au contribuable et engendre forcément une situation d'inégalité face à la preuve.

943 /L'article 68 de la loi de finances pour 2017 dispose que : « Les pénalités de retard ne sont pas exigibles lorsque les paiements électroniques effectués dans les délais impartis, subissent un retard n'incombant ni au contribuable ni à l'institution financière condition que ce retard n'excède pas dix (10) jours, compter de la date du paiement».

944 /Voir les articles 62 et 63 du CPF.

Au final, les quelques exemples précédemment cités ne cherchent pas à démontrer l'existence de l'égalité dans le contentieux fiscal. Bien au contraire, ils ont su dévoiler l'importance de la preuve objective en droit fiscal car contrairement aux croyances, la loi fiscale étant encore loin d'être équitable, l'intervention du juge est capitale pour rétablir l'équité entre les parties.

B - Les instruments de la correction

L'office du juge en contentieux fiscal est guidé par deux idées générales, le magistrat doit forger son intime conviction et, pour ce faire, dispose d'un certain nombre de moyens. Il doit également appliquer la règle de droit aux faits qui lui sont présentés et non pas créer le droit. D'un autre côté, la production de la preuve peut donner lieu à des incidents qui dépassent le cadre strict de l'appréciation des faits par le juge ; les règles de la procédure mettent alors à la disposition des tribunaux des procédés de recherche de la vérité qualifiés de mesure d'instruction.

Cette conception traditionnelle n'est pas la seule technique par laquelle le juge intervient. Il existe un moyen pour ce dernier de prendre part activement à la manifestation de la vérité, c'est la production forcée de pièces.

1 - Les mesures d'instruction

En général, quelle que soit la procédure, le juge forme sa conviction à partir des éléments contenus dans le dossier. En présence de faits contradictoires, il tranche le litige dans le sens qui lui semble le plus conforme à la vérité mais, si malgré cela, il ne parvient pas à statuer il peut ordonner des mesures d'instruction.

Ainsi que le précise Roland DRAGO : « *dans leur instruction, les juges cherchent à avoir de l'affaire une impression d'ensemble en examinant un certain nombre d'éléments qui n'appartiennent pas nécessairement au dossier et relèvent de la justice d'équité. Par la force des choses, les juges sont donc conduits à se fonder quelquefois sur des faits extérieurs au dossier,*

non invoqués par l'Administration et relevant de leur connaissance générale d'affaires du même type et des pratiques de l'Administration »⁹⁴⁵.

L'Administration judiciaire de la preuve s'effectue aussi par voie d'instruction : c'est le caractère écrit de la procédure qui entraîne l'exclusion de certaines mesures d'instruction telle que la preuve testimoniale (si elle n'est pas écrite bien sûr). Parallèlement, l'adoption de l'expertise comme compensation de la compétence spéciale du juge se répand de plus en plus (art 86 du CPF). Ceci implique, en contrepartie, des garanties d'objectivité qui doivent être au moins égales à celles que l'on attend d'un juge. A cet effet un expert peut être récusé pour les mêmes raisons qu'un juge doit l'être (art 132 et 133 du CPCA).

L'analyse révèle une première interrogation : celle de la maîtrise du juge administratif. Est-il autonome ? On aurait tendance à répondre positivement, car compte tenu du procès inquisitoire ce dernier jouit d'une large autonomie juridictionnelle dans la recherche et l'appréciation des preuves. C'est dans cette dernière que se manifeste une grande liberté de preuve et pour ce faire le juge dispose d'un très large dispositif d'instructions : les éléments de faits contenus dans un rapport d'expertise ne sont opposables qu'aux parties appelées ou représentées à l'instance, le juge conserve sa liberté d'appréciation et n'est nullement tenu de suivre l'avis des experts (art 144 du CPCA). Il peut même contrôler les faits sur lesquels l'expert s'est fondé et ne retenir que certains éléments du rapport (art 141 du CPCA). Il peut aussi adopter des conclusions contraires à celles retenues par l'expert. A titre d'exemple, le tribunal peut conclure que la comptabilité présentée ne peut être considérée comme probante, alors que l'expert prétend le contraire.

Cependant, il faut reconnaître une certaine prépondérance du contradictoire à l'inquisitoire car, finalement, c'est grâce aux prérogatives du juge que l'échange des preuves s'effectue. Il est alors normal que les mesures d'instruction se subordonnent aux règles du contradictoire : *« toute mesure d'instruction est soumise aux exigences de la contradiction devant le Conseil d'Etat, mais aussi devant la personne ou l'organe chargé de la mesure »⁹⁴⁶.*

945 /CE Français, 17 mars 1965, Sieur S.A.J.D.A, 1965, p 300, note R. DRAGO, in C. FOULQUIER, La preuve et la justice administrative française, op. cit, p. 361.

946 /J-Ph. COLSON, L'office du juge et la preuve dans le contentieux administratif, op. cit, p. 32.

D'un autre côté, le juge du fond est soumis au Conseil d'Etat. Ce dernier peut contrôler la qualification juridique des faits sans pour autant juger de l'appréciation portée par les juges du fond (art 145 du CPCA). Contrairement à l'opinion d'une certaine doctrine pour laquelle « *dans d'autres affaires au contraire, il y a (plus au moins) matière à appréciation des faits : c'est-à-dire qu'on ne saurait les qualifier juridiquement sans en avoir donné, avec plus ou moins de subjectivité, une certaine interprétation* »⁹⁴⁷. La motivation des jugements par le juge du fond est particulièrement exigeante étant donné qu'elle constitue une réelle garantie pour les justiciables.

En revanche, la liberté du juge dans la recherche de l'impôt se heurte à deux limites : les mesures d'instruction doivent être écrites et le juge ne doit en aucun cas se substituer totalement aux plaideurs⁹⁴⁸. Il s'agit ici du caractère subsidiaire de la mesure d'instruction.

Le principe de subsidiarité est le principe en vertu duquel la mesure d'instruction ne peut être envisagée que pour compléter les preuves déjà présentées au dossier (art 85 du CPF). À défaut d'une autre mesure d'instruction, ce qui confirme le caractère secondaire de la mesure d'instruction.

L'effet de cet aspect sur la charge de la preuve est indirect : attendu que le juge ne se substitue pas aux parties, il ne peut agir qu'indirectement sur la charge de la preuve. Le tribunal n'inverse pas le fardeau de la preuve qui pèse sur le contribuable en donnant pour mission à l'expert de rechercher si la comptabilité est probante ou pas, ainsi que l'ont souligné SOLUS et PERROT. L'étendue du caractère subsidiaire : « *consiste à rappeler que les mesures d'instructions ne sont pas destinées à décharger les parties du fardeau de la preuve qui leur incombe et que celles-ci ne doivent pas compter sur le juge pour échapper à l'obligation de se ménager, en temps voulu, les moyens de preuve nécessaires à la conservation de leurs droits* »⁹⁴⁹. Le juge n'intervient que pour atténuer la difficulté de la preuve.

947 /R. CHAPUS, L'Administration et son juge, Doctrine juridique, PUF, 1999, p. 381.

948 /CH. DEBBASCH, Procédure administrative contentieuse et procédure civile, LGDJ, 1952, n° 402.

949 /H. SOLUS et R. PERROT, Droit judiciaire privé- Procédure de première instance, Tome III, revue internationale de droit comparé, 1991, n° 736.

2-La production forcée de pièces

Le droit judiciaire privé distingue la production de pièces (art 27 du CPCA)⁹⁵⁰ de leur communication (art 23 du CPCA). Cette transmission concerne les pièces dont une partie fait état au soutien de ses prétentions. Celles-ci sont produites au débat, conformément au principe du contradictoire et doivent être communiquées spontanément à la partie adverse. L'article 27 du CPCA envisage une seconde hypothèse, celle des pièces non introduites au débat, quand la partie qui les détient ne semble pas vouloir les présenter en raison de leur apport défavorable. A ce sujet la question est de savoir si le juge peut exiger d'une partie la production des pièces manquantes, action qui pourrait faire gagner la partie adverse.

L'adoption des règles administratives au sein du code de procédure civile semble à elle seule supposer l'existence du principe de distinction entre la communication et la production de pièces en contentieux administratif. Certains auteurs de droit public⁹⁵¹ ignorent cette divergence et emploient indifféremment les deux termes.

Ceci se justifie certainement par l'action du juge administratif qui vise avant tout à rétablir l'égalité entre les parties et permet l'accès aux preuves alors que, dans le contentieux civil, la manœuvre de ce dernier est limitée. Dans la conception traditionnelle, le juge judiciaire ne pouvait demander à la partie de produire une preuve contre elle-même, une époque révolue comme en témoigne l'article 27. La production forcée de pièces révèle l'étendue des pouvoirs du juge dans la preuve à la charge des parties, la communication des pièces ne concerne que le principe du contradictoire.

En contentieux fiscal le législateur semble employer le terme « *production* » pour renvoyer à l'obligation qu'a le contribuable envers l'Administration fiscale (ex : art 38ter). Globalement la lecture des articles révèle un même sens, les pièces n'étant pas encore en la possession du fisc pendant la période de contrôle. Pour la phase juridictionnelle, le juge administratif semble adopter le même raisonnement qu'en contentieux administratif.

950 /Voir également l'article 73 du CPCA.

951 /O. GOHIN, La contradiction dans la procédure administrative contentieuse, Thèse, LGDJ, 1988, p. 165 .

En cette matière le juge est autonome comme son ordonnancement d'office le prouve⁹⁵² mais si l'une des parties en prend l'initiative il en apprécie l'utilité ; cette possibilité illustre le caractère inquisitoire du procès. Cependant le pouvoir du juge est limité par l'utilité de la démarche car cette dernière doit se fonder sur des motifs valables et utiles et, de ce fait, l'intervention doit se fonder sur des « *présomptions sérieuses et concordantes* »⁹⁵³. En revanche, le juge pourra légitimement user de son pouvoir à chaque fois qu'il le juge utile et demander alors la production des pièces (art 35 du CPF).

On doit également reconnaître au juge la possibilité de s'adresser à l'Administration pour la production des pièces, ce qui présente un grand intérêt pratique, surtout concernant le droit d'accès aux documents administratifs (art 137 du CPCA). Bien que ce pouvoir ne soit pas réellement conféré au contentieux fiscal, l'origine revient au recours pour excès de pouvoir dirigé contre la décision de refus de transmission de document au contribuable. Le manque de précision inscrit à l'article 167 du CPCA indique que le juge a toute liberté d'ordonner à l'Administration de produire les pièces nécessaires à la revendication de l'autre partie, ce qui revient à dire que le contribuable se voit -par l'intervention du juge- ouvrir des portes auxquelles il n'avait pas accès auparavant.

Ceci est en partie vrai et c'est grâce à la reconnaissance à l'administré d'un droit d'information que cette obligation est apparue (art 20-4 du CPF). En réalité, les parties ont également le droit de demander la production des pièces et c'est au juge que revient la tâche d'apprécier le bienfondé de cette demande⁹⁵⁴. Toutefois, tout document détenu par l'Administration fiscale n'est pas communicable⁹⁵⁵. Il faudrait qu'il ait un caractère administratif, de même que les documents internes relatifs à l'organisation ne concernent en rien le litige. Ceci soulève la notion de secret et les rapports qu'entretient le contentieux fiscal avec cette conception⁹⁵⁶, le secret de la défense nationale et de la vie privée s'opposant à ce droit d'accès.

Par ailleurs les documents visés par la demande du contribuable se divisent en deux catégories : les non nominatifs et ceux qui concernent directement le contribuable. Dans la première catégorie

952 / O. GOHIN, La contradiction dans la procédure administrative contentieuse, Thèse, op.cit, p. 165 .

953 /R. CHAPUS, Droit du contentieux administratif, op. cit, n° 737.

954 / O. GOHIN, La contradiction dans la procédure administrative contentieuse, op. cit, p. 167.

955 / Arrêt du Conseil d'Etat n° 073971 du 04/10/2012.

956 /Supra p. 300.

on peut citer les notes techniques destinées à servir de guide aux agents vérificateurs et qui sont régulièrement publiées sur le site de l'Administration fiscale⁹⁵⁷ et dont la divulgation ne risque pas d'entraver la mission de ses agents. Les documents nominatifs se rapportent directement au contribuable et ce dernier est en droit d'en être informé dans la mesure où ils concernent sa vérification tout en occultant les méthodes employées à la détection de la fraude.

D'autre part, le juge contrôle la réunion des conditions préalables à la mise en œuvre de la procédure de production forcée des pièces pour éviter tout débordement. En réalité, en matière fiscale toute la procédure est régie par l'intervention du juge, du moins dans sa partie la plus délicate. Tel est le cas de l'article 35 du CPF dans lequel il est précisé que le droit de visite ne peut être autorisé que par une ordonnance du président du tribunal.

Si l'article 73 du CPCA vise les écrits instrumentaires en matière de production de pièces, la lecture de cet article sous-entend aussi une restriction en la matière. Le Professeur DEVEZE souligne ainsi que la production en droit judiciaire porte essentiellement sur des documents supports susceptibles de faire la preuve en justice, alors qu'en contentieux administratif, elle a comme objet de relever la motivation des décisions prises par l'administration⁹⁵⁸. Le juge apprécie également l'opportunité de la production, c'est-à-dire le caractère nécessaire et indispensable de la production, sans cela la procédure serait absurde.

Enfin, compte tenu de la spécificité du contentieux administratif, le refus de satisfaire la production de pièces est sanctionné par la loi. L'article 137 du CPCA édicte l'astreinte comme première mesure entreprise par le juge, la juridiction pouvant tirer toute conséquence de droit de carence des parties. En contentieux fiscal la sanction est à notre sens identique, même si elle concerne l'Administration fiscale car, si cette dernière s'abstenait de produire les pièces demandées, elle encourrait des sanctions identiques que celles infligées au contribuable.

En conclusion les deux procédures contribuent à l'essor et à l'intervention du juge dans le contentieux fiscal et bien qu'elles comportent certaines ambiguïtés, tel que l'amalgame subsistant entre le droit de communication et la production forcée de pièces, elles restent indispensables au juge pour l'accomplissement et la réalisation de la preuve objective.

957 / <http://www.mfdgi.gov.dz>

958/J. DEVEZE, Contribution à l'étude de la charge de la preuve en matière civile, op. cit, p. 155 .

Paragraphe 2 : La démonstration de la preuve objective en contentieux fiscal

Le contentieux de l'imposition se définit comme un contentieux dans lequel le contribuable conteste la validité juridique de son obligation fiscale. C'est le contentieux de la légalité objective : le contribuable conteste la légalité de son imposition en se basant sur des motifs de faits ou de droit⁹⁵⁹.

La doctrine moderne s'accorde à dire que le contentieux fiscal est caractérisé par l'essor de la preuve objective⁹⁶⁰. Dans cette dernière, le juge estime que la charge de la preuve n'est pas dévolue à une partie désignée mais elle se voit déterminée par la résultante de l'instruction et des pièces du dossier.

Bien souvent, les hypothèses relatives à la preuve objective concernent le principe même de l'imposition. Il est dès lors logique que le juge s'abstienne de s'en remettre entièrement aux parties surtout pour des questions touchant à la détermination du champ d'application de l'impôt. La preuve objective s'illustre en contentieux fiscal comme étant la preuve de la loi et de ce fait elle pourrait présenter un certain particularisme.

A - L'adaptation du recours pour excès de pouvoir au droit fiscal

Traditionnellement, c'est à travers la présentation des mesures d'instruction que sont étudiées les modalités techniques d'intervention du juge sur les éléments de faits. Cependant, il peut intervenir dans le recours pour excès de pouvoir. La preuve objective est une technique particulièrement adaptée à ce type de recours en raison de ses caractéristiques propres. La question de son adaptation au domaine fiscal se pose dès lors que l'Administration fiscale est apparentée à une administration publique ; il serait alors logique de mettre en évidence les similitudes existantes entre les deux branches du droit et lesquels gouvernent le contentieux qui en résulte.

959 /J . LAMARQUE, O.NEGRIN et L.AYRAULT, Droit fiscal général, op. cit, p. 1298.

960 /Ibid p. 1350.

L'influence administrative n'est plus à débattre. La mission du juge est différente selon les caractères de la procédure : ainsi, en droit civil, il est traditionnellement neutre, tandis que le juge administratif a le droit de participer activement à la recherche des preuves. Or, le droit contemporain connaît une évolution sensible puisque le juge judiciaire, à l'instar de son homologue administratif, est désormais doté de pouvoirs d'intervention⁹⁶¹, la raison de ce rapprochement étant une nouvelle conception objective de la vérité.

En contentieux fiscal, deux raisons commandent les pouvoirs du juge : en premier lieu, le contentieux fiscal est un contentieux administratif consacré par un juge et une instance administrative alors qu'en second lieu, l'influence inquisitoriale que subit le procès administratif favorise d'avantage la progression de la preuve objective en droit fiscal.

En réalité prétendre à une éventuelle utilisation de la preuve objective en droit fiscal en s'inspirant du rapprochement existant entre ce droit et le droit administratif ne serait pas très adéquat, dans la mesure où les problèmes rencontrés dans le contentieux pour excès de pouvoir attribuent au contentieux fiscal toute son originalité et permettent la transposition de la preuve objective.

Le parallèle entre le contentieux de l'imposition et celui de l'excès de pouvoir trouve une limite dans les causes contentieuses ; si le contentieux pour excès de pouvoir connaît deux causes juridiques, qui sont les légalités interne et externe de l'acte, objet du recours, le contentieux de l'imposition, quant à lui, en identifie trois : le bienfondé de l'imposition, la procédure de l'imposition et la légalité des sanctions fiscales appliquées au contribuable. Le contribuable peut contester la légalité interne de son imposition en prétendant que l'impôt est illégal dans son principe ou son montant. La légalité externe s'établit au regard de la procédure à l'issue de laquelle la dette fiscale a été fixée, c'est-à-dire la démarche suivie par l'Administration fiscale pour déterminer l'impôt. Au demeurant, les actes d'imposition ne sont jamais détachés de la procédure d'imposition et c'est pour cette raison que leur contentieux se confond souvent avec celui de l'imposition.

La distinction des contentieux en matière fiscale évoque quelques précisions terminologiques. Le litige fiscal concerne : « *la contestation relative à un acte individuel d'imposition relevant de la*

961 /B. DALBIES, La preuve en matière fiscale, op. cit, p. 450.

compétence des juges de l'impôt et soumise aux règles de la procédure fiscale contentieuse »⁹⁶².

La définition proposée par le Professeur LAMARQUE démontre que le contentieux fiscal se définit certes, par la nature de la contestation mais, aussi par des règles de compétences juridictionnelles précises mais souvent contraignantes.

Le contentieux juridictionnel a longtemps été caractérisé par le déséquilibre jouant à l'encontre du contribuable en créant une forme d'inertie juridique et en affaiblissant le principe d'égalité des armes devant le juge. Le professeur LEMASURIER⁹⁶³ a mis en exergue la difficulté de la preuve du détournement de pouvoir : « *le point central de la théorie générale du recours pour détournement de pouvoir est finalement la question de la preuve* »⁹⁶⁴ ; le recours à la preuve objective est donc légitimé par les différents obstacles qui entourent la preuve.

Dans le même sens, le Professeur DE LA MARDIERE plaide en faveur d'un droit fiscal intimement lié aux questions factuelles qui entourent les règles en la matière. Le rapprochement avec le recours pour excès de pouvoir pourrait faire appliquer -selon l'auteur- les normes du contentieux fiscal à ce dernier, la preuve objective instrument commun des deux procédures favorisant d'avantage ce parallèle.

« *Instrument mis à la portée de tous, pour la défense de la légalité méconnue* », c'est en ces termes que le commissaire du gouvernement PICHAT définissait le R.E.P⁹⁶⁵ et pour reprendre l'expression du Professeur CHAPUS « *recours d'utilité publique* »⁹⁶⁶, il convient de vérifier si ce dernier se concrétise en contentieux fiscal.

Il est important d'introduire ce recours au contentieux fiscal tout en essayant d'étudier les obstacles et le domaine dans lequel ce dernier est pratiqué, d'autant que l'examen de son régime peut révéler des propriétés spécifiques à la matière.

962/J. LAMARQUE, « Contentieux fiscal (généralités) », Rép. Dalloz, Contentieux administratif, tome 1, Section 29 juin 1962, n°15, p. 4.

963 /J. LEMASURIER, La preuve dans le détournement de pouvoir, RDP,1959, p. 38.

964 /R.VIDAL, « L'évolution du détournement de pouvoir dans la jurisprudence administrative », RDP, 1952, p. 292,cité par J. LEMASURIER, La preuve dans le détournement de pouvoir, op.cit, p. 38.

965/ Conclusions sur CE français, 8 mars 1912, Lafage, S.1913-3-, in J.MARTINEZ MEHLINGER, Le recours pour excès de pouvoir en matière fiscale, Harmattan, 2002, p. 12.

966 /Ibid.

1 - Les obstacles du recours pour excès de pouvoir

Le recours pour excès de pouvoir se définit de manière générale comme étant la voie de droit ouverte même sans texte contre tout acte administratif unilatéral⁹⁶⁷. Il a comme effet l'annulation de l'acte en raison de son illégalité. A priori, cette définition laisserait croire que le R.E.P s'épanouit en contentieux fiscal car c'est dans ce dernier que les décisions d'imposition sont les plus critiquées. Un contribuable pourrait en effet contester la légalité de l'acte individuel qu'est la décision d'imposition et chercher par la suite à la faire annuler.

En réalité, il n'en est rien, le R.E.P n'ayant qu'un rôle secondaire dans le contentieux fiscal car il se heurte à deux obstacles procéduraux qui empêchent sa recevabilité en tant que procédure contentieuse. Le premier de ces obstacles est constitué par l'exception de recours parallèle et le second par l'indivisibilité des procédures fiscales.

a -L'exception du recours parallèle :

D'origine jurisprudentielle le recours parallèle est une construction du Conseil d'Etat français et selon les termes de LAFERRIERE : « *Le recours pour excès de pouvoir n'est pas recevable; si la partie lésée par un acte administratif illégal peut obtenir satisfaction en exerçant un autre recours, dit recours parallèle, devant une juridiction judiciaire ou administrative* »⁹⁶⁸.Devant pareille définition, c'est certainement à propos du contentieux fiscal que le recours parallèle emporte les effets les plus radicaux.

Cette théorie tend à ramener le R.E.P à un simple recours subsidiaire, ce qui n'est évidemment pas le cas, par contre ce recours est une voie de droit qui doit s'effacer devant d'autres recours. Par la voie du R.E.P la contestation du contribuable n'est jamais recevable, celui-ci dispose en revanche de l'action fiscale.

967 / J. LAMARQUE, O. NEGRIN et L. AYRAULT, Droit fiscal général, op. cit, p. 1381.

968/Une définition contemporaine proposé par ODENT et qui se rapproche de celle de LAFERRIERE : « *Le justiciable dispose d'un recours véritablement parallèle, c'est-à-dire une action directe aboutissant à un résultat pratique au moins équivalent à celui qu'un recours pour excès de pouvoir pourrait lui procurer* », J. MARTINEZ MEHLINGER, Le recours pour excès de pouvoir en matière fiscale, op. cit, p. 25 et 160.

Le recours parallèle présente certaines difficultés ; tel est le cas d'un justiciable dépourvu de la qualité de contribuable et qui veut agir en tant que tiers par rapport à l'imposition. On peut à cet égard donner l'exemple d'une collectivité locale, recevable à former un R.E.P contre une décision des services fiscaux refusant d'assujettir un contribuable à un impôt local.

Face à cette défaillance la doctrine s'est appuyée sur la notion d'acte détachable afin de donner une certaine vigueur au recours parallèle⁹⁶⁹ ; ainsi que le suggère M. ODENT l'acte détachable est conçu comme une dérogation à la non recevabilité du R.E.P des suites de l'existence de l'acte parallèle. Les professeurs AUBY et DRAGO fixent un mode traditionnel de détermination de l'acte détachable dans lequel : « *le juge recherche si le requérant peut trouver dans le contentieux relevant de l'autre juridiction le moyen de résoudre le litige dans des conditions semblables à celles que lui aurait procuré le recours pour excès de pouvoir* »⁹⁷⁰ . Ces auteurs prétendent que la détermination de l'acte détachable est une conception purement subjective étant donné qu'elle s'effectue en fonction de la nature de l'acte, mais surtout compte tenu de l'apport du requérant, ce dernier cherchant avant tout à savoir si le recours juridictionnel peut lui apporter une satisfaction équivalente à celle du R.E.P.

D'autres ne voient dans le recours parallèle qu'une théorie récusée en raison de ses carences. Cette hypothèse tranche avec l'analyse critique du Professeur CASTAGNEDE⁹⁷¹, dans laquelle l'auteur affirme que l'exception du recours parallèle en matière fiscale est inutile et incohérente. Il prétend qu'il n'y a pas lieu de recourir au recours parallèle dans la mesure où la recevabilité du R.E.P dépend de la compétence du juge. Le juge de droit commun est le juge de l'annulation tandis que le juge (fiscal) statue sur le contentieux fiscal : le contentieux de l'assiette, de la liquidation et du recouvrement.

L'auteur soutient sa prétention en invoquant l'argument du parallélisme des compétences. Il admet la compétence du juge pour excès de pouvoir tout en reconnaissant celle du juge (fiscal), estimant que devant pareille similitude l'un des deux doit céder sa place et comme nous sommes confrontés à un contentieux spécial il est alors normal que ce soit le juge de droit

969 / J.MARTINEZ MEHLINGER, Le recours pour excès de pouvoir en matière fiscale, op. cit, p. 161.

970 / J-M AUBY, R. DRAGO, Traité de contentieux administratif, Tome II, LGDJ, 1984, p 145, n° 1085 ; Traité des recours en matière administrative, Litec, 1992, p.173, n°135.

971/ B. CASTAGNEDE La répartition des compétences juridictionnelles en matière fiscale en droit français, Thèse, Paris I, 1972, 2 volumes (dactyl), p. 436.

commun qui cède sa place, car si ce n'était pas le cas, cela reviendrait à méconnaître la portée de la clause légale de compétence .

En réalité la thèse du professeur CASTAGNEDE n'a pas eu le succès escompté en matière fiscale, rares sont en effet les auteurs qui l'ont suivie⁹⁷² . A notre sens sa théorie est intéressante vu que l'argument du recours parallèle est dépourvu de valeur en matière fiscale: « *soit elle est un instrument procédural visant à assurer le respect de la distinction des compétences, des contentieux, et dans ce cas elle est inutile, soit elle est perçue comme une fin de non –recevoir spécifique au R.E.P, et dans cette hypothèse, elle conduit à la transgression des règles de compétences fixées par le législateur* »⁹⁷³.

De plus le recours, prétendu parallèle, produit des résultats équivalents à ceux du R.E.P. Bien sûr, il est délicat de mesurer l'équivalence par le degré de satisfaction du contribuable mais il est certain que la doctrine fiscale s'attarde à écarter la pratique du recours pour excès de pouvoir en avançant d'autres arguments tels que l'indivisibilité des procédures fiscales⁹⁷⁴ .

b - L'indivisibilité des procédures fiscales

Le deuxième obstacle procédural qui s'ajoute, à l'exception du recours parallèle, est l'indivisibilité des procédures fiscales ; un principe qui affirme l'inséparabilité des procédures d'imposition et du recouvrement. Ces procédures forment un tout unique (bloc homogène). Il résulte de cette règle que ces actes ne peuvent faire l'objet d'un R.E.P, le contribuable pouvant les contester à l'occasion de l'instance fiscale. Il a pour objet d'assurer le respect de la distinction des compétences et des contentieux lors des litiges relatifs à la procédure d'imposition individuelle.

L'indivisibilité des procédures fiscales est un terme qui désigne une pratique jurisprudentielle du contentieux administratif général⁹⁷⁵ et qui consiste à réfuter l'autonomie juridique des actes intermédiaires ou préalables : « *on veut dans l'ensemble de l'opération sélectionner l'acte auquel*

972/C. GOUR, J. MOLINIER, G.TOURNIE, Les grandes décisions de la jurisprudence. Droit fiscal, Thémis, PUF, 1977, p. 218.

973 / J. MARTINEZ MEHLINGER, Le recours pour excès de pouvoir en matière fiscale , op.cit, p.170 .

974 / J. LAMARQUE, O. NEGRIN et L. AYRAULT, Droit fiscal général, op.cit, p.1383.

975 / J. MARTINEZ MEHLINGER, Le recours pour excès de pouvoir en matière fiscale, op. cit, p.250.

on réservera la valeur juridique et contentieuse, on la refusera aux actes secondaires »⁹⁷⁶. De ce fait, elle a un effet pratique sur le juge puisqu'elle allège sa tâche ; en revanche, elle n'admet que la décision d'imposition comme procédure contentieuse, tout le reste n'étant que subsidiaire.

Cette « *globalisation* » du contentieux fiscal engendre l'opposabilité du principe d'indivisibilité des procédures face à des décisions fiscales diverses, et s'oppose au recours pour excès de pouvoir contre les décisions relatives à l'établissement de l'imposition. Le R.E.P est donc irrecevable s'il est dirigé contre l'acte qui invite le contribuable à déclarer ses revenus. Il en est de même pour l'avis de vérification ou pour des demandes d'éclaircissement sur la situation fiscale.

Sont également considérés comme « acte détachables » de la procédure d'imposition les actes qui se produisent lors de la phase d'assiette et de liquidation de l'impôt. Ils ne peuvent faire l'objet d'un R.E.P⁹⁷⁷, à l'exemple de la décision de l'Administration fiscale rejetant la demande d'un contribuable tendant à la modification du classement d'une propriété bâtie en vue de l'évaluation de la valeur locative de la taxe foncière sur les propriétés bâties.

Bien évidemment cette condition entraîne certaines interrogations surtout pour des procédures spécifiques tel que le recours devant la commission « *collégiale* » (art 80 du CPF) ou les demandes de rescrit fiscal. Ce dernier est souvent utilisé pour prévenir contre d'éventuelles accusations d'abus de droit et dont la réponse n'est pas susceptible de recours⁹⁷⁸.

En réalité, la combinaison de ces deux arguments est très contestable étant donné que le recours parallèle n'a d'effet que sur le R.E.P, alors que le principe d'indivisibilité de la procédure d'imposition a une portée plus générale. Celui-ci peut s'appliquer non seulement au juge de l'excès de pouvoir mais à tout autre juge qui n'aurait pas le statut de juge fiscal. Au final, il ne s'agit pas d'exclure le R.E.P du domaine fiscal, mais surtout de renforcer la règle de la compétence.

976 /R-E. CHARLIER, Circulaires, instructions de service et autres prétendues mesures d'ordre, intérieur, J.C.P. 1954-1-1169, n°9.

977 / J. MARTINEZ MEHLINGER, Le recours pour excès de pouvoir en matière fiscale, op.cit, p. 270.

978 / « *En revanche, le recours pour excès de pouvoir devrait être regardé comme recevable lorsqu'il est dirigé contre un rescrit «interprétatif» c'est-à-dire contre un contenant une interprétation abstraite de la loi fiscale* », J. LAMARQUE, O. NEGRIN et L. AYRAULT, Droit fiscal général, op. cit, p.1384.

2 - Le domaine du recours pour excès de pouvoir en contentieux fiscal

L'étude qui a précédé, exclut l'application du R.E.P en contentieux fiscal, l'exception du recours parallèle associé à l'indivisibilité de la procédure fiscale contribue à écarter la contestation de la légalité de l'acte fiscal par le recours pour excès de pouvoir. Tel que cela se présente, on pourrait établir une règle absolue en la matière, alors qu'il existe quelques brèches à explorer. Le recours pour excès de pouvoir peut se glisser dans les interstices laissés par le contentieux fiscal⁹⁷⁹ si :

1- L'action fiscale n'est pas ouverte ou, quand bien même elle le serait, elle n'aurait pas les mêmes conséquences que celles produites par l'adoption du recours pour excès de pouvoir.

2 - L'acte est regardé comme détachable des procédures d'imposition et du recouvrement de l'impôt.

a - L'absence d'action fiscale

Le droit à un recours d'utilité publique, porteur de valeurs constitutionnelles telle que la légalité, confère au R.E.P une place prépondérante dans le contentieux fiscal, le recours en annulation pouvant prévenir l'absence totale de l'action fiscale. Il s'agit principalement d'une substitution relative aux tiers, c'est-à-dire les requérants qui n'ont aucun rapport de droit avec l'Administration fiscale. Pour reprendre l'exemple précédemment cité, une commune peut invoquer la légalité d'une décision de non-imposition à l'égard d'un contribuable soumis à un impôt local, tel que la TAP (art 222 du CIDTA)⁹⁸⁰ en formant un recours pour excès de pouvoir.

Par ailleurs, l'action fiscale n'est ouverte que lorsqu'il y a imposition : c'est ainsi que le R.E.P est recevable contre les décisions portant sur la situation du contribuable en l'absence d'imposition. Il en va de même pour les actes fixant la base d'imposition ; à ce titre, le recours

979 / J. LAMARQUE, O. NEGRIN et L. AYRAULT, Droit fiscal général, op. cit, p. 1384.

980 / L'article 197 du CIDTA dit : « *Les wilayas, les communes et le fonds commun des collectivités locales, disposent des impositions suivantes : 1) Impositions perçues au profit des wilayas, des communes et du fonds commun des collectivités locales : – La taxe sur l'activité professionnelle. 1182) Impositions perçues au profit exclusif des communes : – La taxe foncière, – La taxe d'assainissement* ».

pour excès de pouvoir est recevable contre la décision fixant le bénéfice professionnel d'un contribuable, quand bien même ce dernier n'est pas assujéti à l'IRG et que ce bénéfice est retenu pour l'assiette de cotisation sociale exigible⁹⁸¹.

Enfin, la réclamation contentieuse vise à contester la légalité d'une décision d'imposition, tandis qu'à l'inverse, dans la demande gracieuse, le contribuable ne conteste ni le montant, ni l'objectivité du droit d'imposition mais revendique, par contre, une action de bienfaisance ; de ce fait le contentieux résultant est exclu du champ d'action du juge (de l'impôt) et se trouve soumis au juge d'excès de pouvoir⁹⁸².

A ce titre, la décision de dégrèvement d'office peut, dans son acception la plus large, être assimilée au pouvoir de dégrèvement gracieux⁹⁸³. Régie par l'article 95 du CPF, cette action donne lieu à un contentieux juridictionnel bien distinct (art 83-3 du CPF) qui peut, par son rapprochement du recours gracieux, accepter le REP comme moyen de contestation de l'acte⁹⁸⁴.

b -Un résultat produit par le R.E.P

« Pour que l'exception de recours parallèle puisse être opposée, il faut que le recours jugé prioritaire permette d'obtenir le même résultat que le recours (celui) évincé par ce recours prioritaire »⁹⁸⁵. En pratique cette situation se rencontre lorsque le R.E.P est accepté contre l'acte administratif réglementaire puisqu'il produit des effets beaucoup plus radicaux que ceux prononcés par le juge de l'impôt dans la mesure où l'acte d'annulation revêt l'autorité de la chose jugée, à titre d'exemple les actes définissant certaines modalités d'application.

Dans le cas où le contribuable soulève son incapacité financière à exécuter son obligation fiscale, cette argumentation ne ferait en aucun cas foi devant une action fiscale, alors que devant un

981 / J. LAMARQUE, O. NEGRIN et L. AYRAULT, Droit fiscal général, op. cit, p. 1385.

982 / J. MARTINEZ MEHLINGER, Le recours pour excès de pouvoir en matière fiscale, op. cit, p. 347.

983/D. GILTARD in J.C.F, Cont « Juridiction gracieuse », fasc. 1609, 1984, n° 69 et s et Juris. Procédures fiscales ; fasc. 470 (1995).

984 / J. MARTINEZ MEHLINGER, Le recours pour excès de pouvoir en matière fiscale , op. cit, p. 366.

985 /Concl. PH. MARTIN sur CE français, 5 juillet 1996, n° 150398, Sté Saint-Michel : Dr. fisc 1996, n° 52, comm. 1574, in J. LAMARQUE, O. NEGRIN et L. AYRAULT, Droit fiscal général, op. cit, p. 1386.

recours pour excès de pouvoir il en serait autrement. On remarque ainsi un rapprochement de la demande gracieuse ce qui ne peut qu'accroître l'usage du R.E.P.

En conclusion, l'analyse de l'adaptation du recours pour excès de pouvoir était nécessaire pour pouvoir déceler la présence de la preuve objective dans le contentieux fiscal. On constate, à l'issue de cet examen, que ce type de recours n'est que subsidiaire en comparaison des autres recours dont dispose le contribuable ce qui peut porter à croire que la preuve objective est exclue du contentieux fiscal ou du moins elle y serait peu pratiquée. Elle dépend fortement de la réunion de certains facteurs, cette conclusion s'appuyant sur le rapport que la preuve objective entretient un lien de « subsistance » avec le recours pour excès de pouvoir.

Mais, afin de ne pas tirer des conclusions trop hâtives, une application plus étendue et plus précise de la preuve objective en contentieux fiscal s'impose. Nous tenterons donc d'attacher cette preuve au domaine fiscal à l'aide de différents exemples. Par la suite, cette démarche aidera à résoudre notre interrogation principale à savoir l'autonomie de la preuve fiscale par la preuve objective.

B - La preuve objective en contentieux fiscal

L'objectif de notre démarche est l'application de la preuve objective au contentieux fiscal afin de pouvoir conclure ou pas à l'autonomie de la preuve fiscale. Cette argumentation peut justifier la spécificité de la matière en phase juridictionnelle. Il s'agit avant tout de savoir si la preuve fiscale perd sa distinction et si elle repose sur la preuve légale. Suit-elle le même raisonnement administratif et si oui présente-elle un quelconque particularisme ?

L'examen que nous tentons de construire repose principalement sur le comportement du juge fiscal face à la preuve. Ceci évoque naturellement l'apport jurisprudentiel mais, devant la rareté des arrêts du Conseil d'Etat algérien, nous appuierons notre étude en usant de la jurisprudence française et ce, en raison du rapprochement des deux systèmes fiscaux, ainsi que d'une législation fiscale globalement similaire.

Selon le Professeur FOULQUIER, il y aurait un recours progressif à la preuve objective au détriment de la preuve légale⁹⁸⁶. Cette dernière s'impose de plus en plus afin de prouver les vices de procédures engendrés par le contrôle fiscal, l'intervention de la preuve objective soulageant donc le contribuable d'une preuve difficile à produire. Le Conseil d'Etat français a retenu le système de la preuve objective car, bien souvent, la charge de la preuve incombe au contribuable qui est le seul à connaître la vérité et trouvera « *plus de garanties dans l'intime conviction du juge, si celui-ci prend le temps de la forger, que dans l'application d'un critère légal incohérent* »⁹⁸⁷.

Réellement, si le Conseil d'Etat français semble faciliter le recours à la preuve objective les critères d'attribution de la charge de la preuve semblent présenter certaines ambiguïtés, notamment concernant les charges déductibles du bénéficiaire net. Trois décisions du Conseil d'Etat français viennent appuyer le juge dans le choix de la dialectique de la preuve⁹⁸⁸:

1 - La décision de l'établissement LEBRETON, datant du 20 juin 2003, dans laquelle le Conseil d'Etat français juge : « *qu'en vertu des règles gouvernant l'attribution de la charge de la preuve devant le juge administratif, applicables sauf loi contraire, s'il incombe, en principe, à chaque partie d'établir les faits nécessaires au succès de sa prétention, les éléments de preuve qu'une partie est seule en mesure de détenir ne sauraient être réclamés qu'à celle-ci, qu'il appartient, dès lors, au contribuable, pour l'application des dispositions précitées du CGI que la correction de leur inscription en comptabilité, c'est-à-dire du principe même de leur déductibilité, qu'en ce qui concerne les charges, le contribuable apporte cette justification par la production de tous éléments suffisamment précis portant sur la nature de la charge en , ainsi que sur l'existence et la valeur de la contrepartie qu'il en a retirée ; que dans l'hypothèse où le contribuable s'acquitte de cette obligation, il incombe ensuite au service, s'il s'y croit fondé, d'apporter la preuve de ce que la charge en cause n'est pas déductible par nature, qu'elle est dépourvue de contrepartie, qu'elle a une contrepartie dépourvue d'intérêt pour le contribuable ou que la rémunération de cette contrepartie est excessive* ».

986 /C. FOULQUIER, La preuve et la justice administrative française, op. cit, p. 473.

987 /Ch. DE LA MARDIERE, La preuve en droit fiscal, op. cit, p. 138.

988 / C. FOULQUIER, La preuve et la justice administrative française, op. cit, p. 473.

2 - La Sté Sylvain Joyeux contre le ministère de l'économie et des finances, datant du 2 Mai 2007⁹⁸⁹ : dans cette décision, une précision de taille est venue consolider le principe précédent, à savoir qu'une facture suffisamment claire et précise ⁹⁹⁰peut justifier la déductibilité d'une charge. Si dans la première décision, le Conseil d'Etat semblait imposer une preuve très lourde au contribuable car ce dernier devait établir la réalité des prestations fournies, dans la décision Sylvain Joyeux il semble l'alléger en redonnant à la facture sa force probante.

L'association des deux décisions peut, d'ores et déjà, dégager le principe suivant : en matière de charge déductible, c'est le contribuable qui doit apporter la preuve de sa prétention et ce au moyen d'une facture précise, mais si l'Administration conteste, en prétendant que la charge n'a pas été exposée dans l'intérêt de l'entreprise (acte anormal de gestion), c'est à elle qu'incombe la charge de la preuve.

3 - Une troisième décision est évoquée, celle de la Sté Selafa Géomat⁹⁹¹ et selon laquelle une facture ne peut être évoquée si elle émane d'une personne liée au contribuable. Dans une observation du Professeur DE LA MARDIERE⁹⁹², celui-ci argumente le retour à la preuve objective par les deux dernières décisions. Le Conseil d'Etat français semble, en effet, selon l'auteur vouloir apporter au juge de fond un allègement du fardeau de la preuve impossible, ce qui revient à dire qu'il n'existe pas de règle stricte à la charge de la preuve⁹⁹³.

989/CE français, 2 mai 2007, Min de l'économie, des finances et de l'industrie c/Sté Sylvain Joyeux, n° 284719, RJF 8-9/07 n° 953, chronique O.FOUQUET RJF 7/07 p 631, concl. E .Glaser BDCF 8-9/07 n° 102, in C. FOULQUIER, La preuve et la justice administrative française, op. cit, p. 474.

990 / Arrêt du Conseil d'Etat n° 072299 en date 13/12/2012, non publié.

991 /CE français ,16 mai 2008, Sté SelafaGéomat, req, n° 288101, in C.FOULQUIER, La preuve et la justice administrative française, op. cit, p. 475.

992 /Ch. DE LA MARDIERE, note sous CE,16 mai 2008, Sté SelfalGéomat, RDF, n° 30-35 ,24 juillet 2008, p 38.

993 / « Dans l'affaire Sté Sylvain Joyeux, le commissaire du Gouvernement, Emmanuel Glaser, avait indiqué que le raisonnement suivi n'était pas très éloigné du système de l. preuve objective. M. Sénères ne mentionne pas cette technique, alors que l'arrêt SELAFA Géomat s'en approche encore d'avantage. En effet, le Conseil d'Etat y contraint le juge du fond à ne pas faire peser tout le poids de la preuve sur une seule des parties, mais à considérer l'ensemble des éléments présentés par les plaideurs pour former sa conviction. C'est d'autant plus frappant que la cour administrative d'appel a exigé de la société une preuve impossible, soit l'une des hypothèses de la preuve objective (...) Il est en effet extrêmement difficile d'établir la valeur d'un travail . Dans une pareille hypothèse, la preuve objective a le mérite de ne pas faire peser une obligation probatoire insurmontable sur une seule des parties. Il serait bon que cette logique soit officiellement reconnue car, de plus, elle correspond à la pratique ».C. DE LA MARDIERE, note sous CE, 3 é et 8 é ss-sect, 16 mai 2008, n° 288101, Sté SELAFA Géomat, concl. F. Sénères, Dr. Fisc 2008, comm 430.

Dans un autre ouvrage⁹⁹⁴, on peut observer que : « *C'est bien dans le domaine de la fiscalité qu'est apparu pour la première fois, et de la façon la plus claire, un principe d'équité, afin de corriger les effets pervers du principe d'égalité* »⁹⁹⁵. C'est donc bien dans le principe d'équité que certaines règles du droit commun trouvent exception car il permet souvent de justifier l'inégalité : « *le jugement selon l'équité peut en effet être défini comme un jugement affranchi des règles de droit qui donne une solution particulière pour chaque espèce* »⁹⁹⁶.

Le juge impose sa solution selon son intime conviction en appliquant un régime de preuve objective présent en contentieux administratif mais qui tend à se répandre en droit fiscal⁹⁹⁷ car les textes relatifs à la dévolution de la charge de la preuve ne couvrent pas toutes les hypothèses. Tel est le cas d'un contentieux où le contribuable est amené à apporter la preuve du régime d'imposition, alors qu'à l'inverse l'Administration fiscale est en charge de la preuve si elle remet en cause -par exemple- l'évaluation d'un actif immobilisé.

Majoritairement, l'impôt est déclaratif ce qui implique en principe que la charge de la preuve est attribuée en fonction de l'accomplissement ou pas du contribuable de son obligation déclarative (art 44 du CPF)⁹⁹⁸. Cela revient à dire que, quand l'impôt n'est pas déclaratif et devant le silence de la loi, c'est en principe la preuve objective qui est appliquée⁹⁹⁹. Si l'on retenait ce critère comme base de la preuve objective, le contentieux fiscal algérien serait à la merci du juge administratif, car mis à part l'article 44 du CPF, aucun texte n'évoque explicitement le fardeau de la preuve.

En France en revanche la preuve objective est développée différemment. Dans l'étude que nous tentons d'établir nous souhaitons nous inspirer des travaux effectués par le Professeur DE LA MARDIERE tout en revoyant le principe général d'usage et les exceptions qui en résultent sans occulter l'apport législatif du livre de procédures fiscales¹⁰⁰⁰.

994 /F. DAL VECCHIO, L'opposabilité des conventions de droit privé en droit fiscal, op.cit, p. 235.

995 /M. FOULETIER, Recherche sur l'équité en droit public français, LGDJ, coll, Bibliothèque de droit public, 2003, p. 44.

996 / F. DAL VECCHIO, L'opposabilité des conventions de droit privé en droit fiscal, op. cit, p. 237.

997 /Ch . DE LA MARDIERE, La preuve objective dans le contentieux fiscal, Dr. fisc.2006

998 /Voir le Titre I de cette recherche.

999 /Ch. DE LA MARDIERE, La preuve en droit fiscal, op. cit, p. 157.

1000 /Ibid .

La charge de la preuve en France est introduite dans les articles L191, L192, L193, L195a du livre des procédures fiscales¹⁰⁰¹. Elle concerne généralement les impôts déclaratifs, les impôts locaux étant donc exclus de leur champ d'application. Il est alors normal que le premier domaine dans lequel la preuve objective s'applique soit cette catégorie d'impôts.

La preuve objective a progressivement été introduite dans les exonérations car, en principe, c'est celui qui invoque une situation comme lui étant favorable qui doit démontrer la régularité juridique de celle-ci. L'application de ce concept répartit la charge de la preuve comme suit : l'Administration fiscale prouve que le contribuable rentre dans le champ d'application de l'impôt, en contrepartie le contribuable démontre qu'il est en droit de bénéficier de l'exonération¹⁰⁰². C'est l'intervention de la preuve objective qui tend à alléger la charge de la preuve sur le contribuable.

Dans ce sens, c'est certainement l'arrêt « *Association jeune France*¹⁰⁰³ » qui illustre le mieux notre développement, le Conseil d'Etat français ayant, dans cet arrêt, concrétisé la preuve objective. Le juge n'a pas retenu dans cette affaire un critère subjectif lié à l'activité de l'association et à sa nature caritative. En revanche, il s'est attaché à un critère objectif tenant à l'absence de concurrence faite à d'autres entreprises se trouvant dans la même zone géographique¹⁰⁰⁴ et, de ce fait, l'exonération sur la base d'une preuve objective lui a été accordée.

1001 / L'article L191 du LPF dit : « *Lorsque l'imposition a été établie selon la procédure forfaitaire la charge de la preuve incombe au contribuable qui demande la réduction de l'imposition* ». L192 : « *Lorsque l'une des commissions visées à l'article L. 59 est saisie d'un litige ou d'une rectification, l'Administration supporte la charge de la preuve en cas de réclamation, quel que soit l'avis rendu par la commission. Toutefois, la charge de la preuve incombe au contribuable lorsque la comptabilité comporte de graves irrégularités et que l'imposition a été établie conformément à l'avis de la commission. La charge de la preuve des graves irrégularités invoquées par l'Administration incombe, en tout état de cause, à cette dernière lorsque le litige ou la rectification est soumis au juge. Elle incombe également au contribuable à défaut de comptabilité ou de pièces en tenant lieu, comme en cas de taxation d'office à l'issue d'un examen contradictoire de la situation fiscale personnelle en application des dispositions des articles L. 16 et L. 69* ». L193 : « *Dans tous les cas où une imposition a été établie d'office la charge de la preuve incombe au contribuable qui demande la décharge ou la réduction de l'imposition* ». L195_a : « *En cas de contestation des pénalités fiscales appliquées à un contribuable au titre des impôts directs, de la taxe sur la valeur ajoutée et des autres taxes sur le chiffre d'affaires, des droits d'enregistrement, de la taxe de publicité foncière et du droit de timbre, la preuve de la mauvaise foi et des manœuvres frauduleuses incombe à l'Administration* ».

1002 / Voir dans ce sens l'arrêt n° 072660 du 13/12/2012, non publié.

1003 /CE, sect, 1er octobre 1999, req n° 170289, Assoc. Jeune France: Dr. fisc.2000, n° 7,106, concl. J. Courtial, RJF 1999, n°11, 1354, chron. E.Mignon, p. 823, in Ch. DE LA MARDIERE, La preuve en droit fiscal, op. cit, p. 173.

1004 / « *a) Il résulte des dispositions de l'article 261-7-1° b du code général des impôts que les associations qui poursuivent un objet social ou philanthropique sont exonérées de taxe sur la valeur ajoutée dès lors, d'une part, que leur gestion présente un caractère désintéressé et, d'autre part, que les services qu'elles rendent ne sont pas offerts en concurrence dans la même zone géographique d'attraction avec ceux proposés au même public par des entreprises*

La progression de ce type de preuve en droit fiscal ne s'arrête pas au contentieux lié à l'imposition, il concerne également la doctrine administrative. En effet, en principe, c'est le contribuable qui doit apporter la preuve qu'il satisfait aux conditions de bénéfices d'une règle quelconque, l'intervention du juge par l'instruction ayant totalement bouleversé cette norme.

La preuve objective est apparue explicitement dans l'affaire des fonds « turbo ». Il s'agissait là d'un scandale financier qui a ouvert une brèche issue d'une instruction administrative et qui a fait perdre au Trésor plus de huit milliards de francs par la fabrication de crédits d'impôt fictifs. Les clients du fond commun de placement ont invoqué, lors du litige, l'article L80A du livre des procédures fiscales relatif à l'opposabilité de la doctrine administrative. En effet, à partir du moment où les opérations objet du litige résultent de l'application de la doctrine administrative, elles ne peuvent nullement être évoquées par le fisc.

Cependant, une des conditions d'emploi de cette règle est le respect par le contribuable des dispositions réglementaires. C'est cet argument qui a été retenu par le juge, ce dernier invoquant que les fonds communs de placement n'étaient pas conformes à l'instruction litigieuse : le calcul des crédits d'impôt attachés aux parts de fonds communs de placement ne devait pas être affecté par les mouvements de souscription-rachat intervenant entre la clôture de l'exercice des fonds et le paiement effectif des produits auxquels ces parts donnaient droit.

Le tribunal avait retenu au départ une charge de la preuve à l'encontre du contribuable qui devait démontrer que les copropriétés avaient respecté un fonctionnement régulier¹⁰⁰⁵, une preuve impossible à produire dans la mesure où ils étaient dénués de la personnalité juridique¹⁰⁰⁶ puis,

commerciales exerçant une activité identique. Toutefois, même dans le cas où l'association intervient dans un domaine d'activité et dans un secteur géographique où existent des entreprises commerciales, l'exonération de taxe sur la valeur ajoutée lui est acquise si elle exerce son activité dans des conditions différentes de celles des entreprises commerciales, soit en répondant à certains besoins insuffisamment satisfaits par le marché, soit en s'adressant à un public qui ne peut normalement accéder aux services offerts par les entreprises commerciales, notamment en pratiquant des prix inférieurs à ceux du secteur concurrentiel et à tout le moins des tarifs modulés en fonction de la situation des bénéficiaires, sous réserve de ne pas recourir à des méthodes commerciales excédant les besoins de l'information du public sur les services qu'elle offre. En l'espèce, exonération d'une association exploitant une patinoire dans une zone géographique dans laquelle aucun équipement identique n'est exploité concurrentiellement par une entreprise commerciale.

b) La question de savoir si une association présente les critères dits de la non-lucrativité relève d'un régime de preuve objective ».

1005 /TA Versailles, 8 octobre 2001, req. n° 95-352, Sté Agribands Europe France : Dr. fisc. 2001, n° 48,1117, note G. HERREMAN et P. SCHIELE.

1006 /M. COZIAN, « La doctrine administrative après l'affaire des fonds turbo », RF fin. publ.2001, n° 75, p. 57.

par la suite, le tribunal a sanctionné l'Administration fiscale de ne pas l'avoir produit car, par son droit de contrôle, elle est la seule à pouvoir administrer la preuve¹⁰⁰⁷.

Le Conseil d'Etat français a annulé les décisions et arrêts pris à l'encontre du contribuable en évoquant l'importance du rôle du juge dans le système de la preuve objective : « *il appartient au juge d'apprécier, au vu du dossier qui lui est soumis par l'Administration et le contribuable, si ce dernier est en droit de se prévaloir des dispositions de l'article L80A du livre des procédures fiscales relatives à la portée d'une instruction publiée* »¹⁰⁰⁸.

À l'issue de cette prise de position, deux questions surgissent : la première est de savoir si la preuve objective est réellement adaptée à un contentieux où seule l'Administration fiscale est capable d'atteindre la vérité. La seconde repose sur la faculté qu'a le fisc d'apporter la preuve. Ne serait-il pas plus simple de lui incomber la charge de la preuve ?

La réponse à ces interrogations relève de la nature même du contentieux et à son aspect délicat, comme le soulève le professeur COLLIN : il s'agit avant tout d'une révolution et évolution des techniques, l'intervention du juge est capitale au besoin de la preuve objective, atteindre sa conviction nécessite l'usage de procédés nouveaux.

La preuve objective ne s'arrête pas au litige issu des décisions d'imposition, elle s'applique aussi aux règles de procédures, et là encore il y a de quoi faire, car souvent le contribuable est confronté à une preuve négative dont il est impossible d'administrer la preuve : par exemple -cas français-, un contribuable ayant déménagé sans avertir l'Administration fiscale prétend n'avoir rien reçu du fisc concernant la taxe d'habitation et conteste les pénalités qu'on lui a infligé¹⁰⁰⁹.

En principe le contribuable s'attend à recevoir l'avis d'imposition à la même période (taxe d'habitation) et est donc censé prévenir l'Administration fiscale de son changement d'adresse. Si la charge de la preuve lui incombait, il se trouverait devant une preuve négative puisqu'il devrait démontrer qu'il n'a pas reçu l'avis d'imposition, mais si c'est le fisc qui doit démontrer l'envoi, il

1007 /La cours administrative de Paris avait également retenue cette solution, à l'encontre du contribuable : la charge de la preuve lui incombe, CCA Paris, 25 novembre 1999, req. n° 97-3093, SA Darty : DR. fisc. 2000, n°5, 48, concl. D. KIMMERLIN, note B. BOUTEMY et E. MEIER

1008 /CE Français ; 26 octobre 2001, req. n° 217228, Sté Darty : RJF 2002, n°1, 77, concl. S.AUSTRY, p.11 ; Dr. fisc. 2001, n° 52, 1201, note B. BOUTEMY et E. MEIER.

1009 /CE français, sect, 20 novembre 1992, req. n° 71902, Seigneur : RJF 1993, n°1, 143, concl. J. ARRIGHI DE CASANOVA, p. 10.

serait techniquement en difficulté de preuve considérant la quantité d'envois qu'effectue l'Administration fiscale. Il serait alors plus judicieux que tous les envois soient faits par pli recommandé avec accusé de réception.

L'établissement de la preuve objective rétablirait l'équilibre dans l'administration de la preuve et aucune des parties n'est tenue d'apporter la preuve, quand bien même il existe une présomption en vertu de laquelle, si le contribuable n'avertit pas de son changement d'adresse, il est présumé avoir reçu l'avis¹⁰¹⁰.

En conclusion, les exemples que nous venons de citer expliquent l'étendue de la preuve objective dans le contentieux fiscal. Celle-ci englobe la totalité des litiges qui peuvent apparaître, aussi avons-nous sciemment pris quelques cas qui caractérisent les différents aspects de la procédure fiscale, le juge intervenant donc pour réajuster le fardeau de la preuve entre les parties et à l'instar du contentieux administratif général, use des mesures d'instruction pour l'établissement de la preuve objective.

Sur ce point la preuve objective ne présente aucune spécificité puisqu'elle découle du droit administratif. La seule autonomie qu'on peut lui reconnaître réside dans sa large application. En effet, si le recours pour excès de pouvoir est limité en contentieux fiscal, il est au contraire la base d'application de la preuve objective en droit administratif bien qu'elle se répande de façon plus étendue dans le litige fiscal.

Il est logique que le juge intervienne en faveur du contribuable : les inégalités qui existent et que nous avons précédemment invoquées favorisent la diffusion de ce type de preuve, cet aspect donnant à la preuve objective une autre dimension en contentieux fiscal.

D'un autre côté, établir la conviction du juge engendre un risque pour les parties car, si le juge décide de se prononcer au vu de l'instruction, il peut reprocher à une partie son manque de démonstration alors que celle-ci pense être déchargée du fardeau de la preuve.

Si l'office du juge caractérise la preuve objective, ce dernier prolonge les délais de l'instruction ce qui a tendance à retarder le contentieux juridictionnel et bien que sa recherche de la vérité

1010 /Ch. DE LA MARDIERE, La preuve en droit fiscal, op. cit, p. 181.

présente une évolution dans ce domaine il n'en demeure pas moins qu'il la rend « ésotérique »¹⁰¹¹ car la preuve fiscale est avant tout une preuve morale. On peut également reprocher à la preuve objective de venir -principalement- en aide au contribuable défaillant ; il serait alors étrange pour le juge de transgresser la règle d'affectation de la charge de la preuve citée à l'article 44 du CPF (l'unique règle).

Le Professeur DE LA MARDIERE propose une solution pour savoir si un litige donne lieu à une preuve objective ¹⁰¹² :

1 - La solution du litige dépend-t-elle d'une preuve difficile à apporter ? Dans le domaine de la procédure, surtout, le juge vient simplifier les contraintes trop lourdes qui pèsent sur le contribuable.

2 - Le litige présente-t-il une question de qualification des faits ? Cette situation concerne le champ d'application de l'impôt ou d'une exonération, la preuve objective intéressant plus les règles de fond que de procédure et, à raison du lien existant entre le droit et le fond, l'objectivité du droit va dépendre sur la preuve.

3 - Les données du litige sont-elles extérieures au contribuable ? Si un impôt local est établi par l'Administration fiscale, les faits retenus pour l'asseoir sont extérieurs au contribuable.

Enfin, la preuve objective est certainement apparue pour pallier les carences de la loi fiscale. En Algérie, la quasi inexistence d'articles relatifs à la charge de la preuve, devrait accorder au juge des pouvoirs extrêmes qui peuvent bouleverser les normes d'attributions de la preuve.

Ce dernier devrait avoir des compétences adaptées à l'instance juridictionnelle qu'il préside. Dès lors la preuve en droit fiscal est influencée par le comportement du juge, son autonomie passe aussi par celle du juge siégeant en contentieux fiscal. La présentation de ce dernier étant capitale pour l'issue du litige.

1011 /Selon l'expression du Professeur DE LA MARDIERE, in La preuve en droit fiscal, op. cit, p. 207.

1012/ Ibid, p. 203.

CONCLUSION DU TITRE 1 :

L'hypothèse de l'autonomie de la preuve en droit fiscal nécessite d'une part la recherche de l'autonomie conceptuelle de celle-ci, d'autre part l'application de cette preuve au contentieux fiscal.

Le point de départ de notre esquisse était l'autonomie du droit fiscal, une théorie défendue par le doyen TROTABAS, qui écrivait : « *Parler de son autonomie (du droit fiscal), c'est dire que la loi fiscale, comme la loi administrative, a le pouvoir de régler à sa manière des situations juridiques, que, lorsqu'elle est muette, si l'on doit apprécier en matière fiscale une situation juridique, ce n'est pas nécessairement la loi civile qui doit s'appliquer* »¹⁰¹³.

Une approche consolidée par l'aspect purement technique de la matière fiscale, cependant la réalité juridique est tout autre. On ne peut isoler le droit fiscal de l'ordre juridique général auquel il appartient, les règles de fond et de procédures imposent un échange permanent entre les différentes branches du droit et le droit fiscal¹⁰¹⁴.

L'autonomie du droit à la preuve est le second élément conceptuel servant la perspective d'une autonomie de la preuve en droit fiscal, l'analyse de ce droit a révélé une application particulière de ce droit et dont l'enjeu proclame l'autonomie de ce dernier.

Cet argument ne peut à lui seul consolider notre hypothèse, l'application de la preuve devant le juge devait aboutir à une autonomie fonctionnelle de celle-ci. L'absence de règles régissant la charge de la preuve accentue, en principe, le rôle actif du juge. Or l'étude de la preuve objective en contentieux fiscal semble démontrer une application modérée de ce mode de preuve, une limitation à notre sens dû à l'origine administrative de la preuve objective et de son érosion, tout particulièrement, dans le domaine du recours pour excès de pouvoir.

Au vu des résultats obtenus, il paraît pour l'heure difficile d'envisager l'autonomie de la preuve fiscale en s'appuyant sur l'autonomie de son cadre conceptuel et fonctionnel. Reste à vérifier si le juge par sa nature et son rôle peut contribuer à l'autonomie de la preuve fiscale.

1013 / L. TROTABAS, Revue de science et de législ. financières, 1928, p. 208.

1014 / Le Code des procédures civiles et administratives intervient fréquemment dans la procédure contentieuse fiscale. En effet au sein du code de procédures fiscales, plusieurs renvois témoignent de cela : exemple l'expertise (voir l'article 47 de la loi de finances pour 2017).

TITRE 2 : L'ETUDE DU JUGE DANS L'EVENTUELLE AUTONOMIE DE LA PREUVE EN DROIT FISCAL

La solution exprimée dans le jugement du litige fiscal constitue une étape ultime, à l'issue de laquelle l'une des parties remportera la conviction du juge et gagnera le procès. Ce dernier (le juge) est d'une importance capitale, sans lui on ne peut concevoir une phase juridictionnelle, sans lui on ne saurait parler de véritable preuve.

Tout au long de notre étude, nous avons omis sciemment d'examiner le juge, non pas par négligence ou mésestime, mais par simple souci de cohérence. En effet si, dans la première partie de la recherche, l'Administration fiscale et le contribuable ont mis en exergue la charge et l'administration de la preuve, dans la seconde, l'examen de l'hypothèse d'une autonomie de la preuve fiscale nécessite l'intervention du juge par la preuve objective et c'est dans celle-ci que nous avons pu mesurer l'étendue de son pouvoir.

Nous avons choisi d'examiner ce thème particulier, mais qui n'est pas moins riche d'enseignement, en un titre, car nous considérons que le devenir de la preuve fiscale dépend majoritairement de l'intervention du juge : il a, comme nous avons pu le voir, le pouvoir de déplacer le fardeau de la preuve, il a également la faculté d'apprécier les éléments produits par les parties.

Cette esquisse sera donc exclusivement portée sur le juge (nature, pouvoirs et limites), car par son attitude il a la compétence de rendre ou pas la preuve autonome, son autorité s'étend indéniablement au contentieux fiscal et de ce fait à l'instance qu'il préside. Dès lors la preuve fiscale changera en fonction du comportement qu'il adopte.

Le manque de jurisprudence argumente aussi ce choix, car si l'autonomie de la preuve en droit fiscal passe par le juge compétent en la matière, il en découle certainement une jurisprudence très variée. Or pour l'heure, en Algérie, on ne dispose que de très peu de cas qui démontrent non pas une valeur ajoutée à la théorie de l'autonomie de la preuve mais plutôt une carence de la part du magistrat.

Dans le souci de comprendre la nature juridique du juge, il convient de traiter des pouvoirs qui lui sont conférés par la loi fiscale (Chapitre1), puis de son devenir dans le contentieux fiscal (Chapitre2). Nous tacherons également de répondre aux interrogations suivantes : Le juge adopte-t-il un comportement différent en contentieux fiscal ? Peut-on aspirer à la reconnaissance d'une spécialisation du juge, en adoptant la notion de juge fiscal ?

CHAPITRE 1 : L'AUTONOMIE DU JUGE : ENTRE POUVOIRS ET LIMITES

D'une manière générale, l'ordre juridictionnel adopté explique le statut conféré aux magistrats. C'est ainsi, que dans un système de dualité juridictionnelle, les magistrats appartiennent à deux hiérarchies complètement différentes, administrative et judiciaire. Alors que dans un système d'unité, le juge a une seule appartenance.

En Algérie qu'il s'agisse du contentieux de l'assiette, d'une annulation ou d'une procédure d'urgence, ces contentieux relèvent du contentieux administratif tant pour les règles générales de procédure que pour le juge (art 802 du CPF). Le silence gardé par l'autorité compétente, pendant quatre mois, sur une réclamation vaut décision de rejet. À l'issue de ce délai (art 82 du CPF), le contribuable dispose du droit de se pourvoir devant le tribunal administratif contre cette décision.

Le tribunal administratif compétent territorialement en matière d'impôt et taxes est celui du lieu même de l'imposition et de la taxation, la requête doit être signée par son auteur et doit contenir explicitement l'exposé des moyens. Si elle fait suite à une décision du directeur des impôts de wilaya, elle doit être accompagnée de l'avis de notification de la décision contestée (art 83 du CPF)¹⁰¹⁵.

En contentieux fiscal, c'est donc le juge administratif qui est en charge du procès opposant le contribuable à l'Administration fiscale, mais comme l'a si bien affirmé le Professeur BERN : « *La législation fiscale constitue un tout extrêmement dense, qu'aucun magistrat « généraliste » ne peut se flatter de connaître à fond* »¹⁰¹⁶. En effet, le contentieux fiscal soulève souvent des problèmes d'ordre technique et comptable pour lesquels le juge n'a pas reçu de formation. Ce défaut de spécialisation engendre des lacunes au sein même du procès. Une défaillance qui perturbe indéniablement la preuve.

1015 /Conformément à l'article 83-3 du CPF : « *Le réclamant ne peut contester devant le tribunal administratif des cotisations différentes de celles qu'il a mentionnées dans sa réclamation au directeur des impôts de la wilaya...* ». Dans ce sens voir l'arrêt du Conseil d'Etat n° 27575 du 19/04/2006, Commentaires d'arrêt rendu par le Conseil d'Etat, n° 718, DGI, 24/06/2009.

1016 / Ph .BERN, La nature juridique du contentieux de l'imposition, op.cit, p. 85.

Si pour l'heure, l'idée d'un tribunal fiscal est exclue¹⁰¹⁷, la détermination du montant de l'impôt reste une opération très délicate, elle passe par plusieurs étapes avant d'aboutir à une décision finale. En examinant les conclusions des parties et en usant du pouvoir de recherche de la preuve, le juge administratif devient maître de l'instruction, il peut décider des mesures utiles à la solution du litige. Cette tâche n'est probablement pas la seule, le juge administratif jouit de certains pouvoirs qu'on peut aisément qualifier de « *fiscaux* » ; il est l'interprète principal de la loi, ses pouvoirs en matière fiscale s'étendent jusqu'à l'ordonnancement même des sanctions pénales.

Toutefois, relevons que l'apport jurisprudentiel est primordial à la recherche que nous tentons d'effectuer, et ce n'est qu'au regard de celle-ci que les pouvoirs du juge s'examinent. Mais face à un manque de décisions en contentieux juridictionnel algérien, nous nous baserons principalement sur des décisions et arrêts émanant de l'autorité juridictionnelle française qui est une source d'inspiration au regard des divers travaux qui ont été effectués.

Section 1 : Des pouvoirs communs adaptés au contentieux fiscal

Le droit de saisir un juge est un droit fondamental¹⁰¹⁸, il ouvre la voie à un second droit tout aussi important, celui de l'action. Ce droit donné au juge est un droit ancien, le doyen Carbonnier l'a justement relevé : il s'agit d'un phénomène juridique premier au même titre que la loi, si ce n'est plus antérieur dans la pratique que la loi elle-même¹⁰¹⁹.

Le recours au juge est souvent interprété comme un échec de médiation entre les parties, cette voie contentieuse restant néanmoins la seule option dont dispose le contribuable. Il s'agit pour ce dernier d'obtenir la réparation d'erreurs commises dans l'assiette, le calcul des impositions, ou le bénéfice d'un droit résultant d'une disposition législative ou réglementaire.

1017 / « *Si l'autonomie d'une branche en droit se précise, il faut procéder à la création de juridictions spécialisées* », R. NERSON, Le développement des juridictions civiles d'exception et ses dangers, Dalloz, 1947, p. 124.

1018 /J. RIDEAU, Le droit au juge : conquête et instrument de l'état de droit, in Le droit au juge dans l'union Européenne, LGDJ, 1998, p.230.

1019 /J.CARBONNIER, Sociologie juridique, PUF, 1978, p.193.

Habituellement le contentieux fiscal est perçu comme un contentieux déséquilibré : « *Le contribuable, par l'effet, soit de la loi, soit de la jurisprudence, est placé dans une situation d'infériorité que rien ne justifie* »¹⁰²⁰. C'est pourquoi l'indépendance et l'impartialité du juge sont des éléments clé du litige¹⁰²¹.

Constitutionnellement « *Le juge n'obéit qu'à la loi* »¹⁰²², le juge est indépendant du pouvoir exécutif. Il tient cette caractéristique de la séparation des pouvoirs dont jouit le système algérien. L'impartialité, quant à elle, est un principe ancien qui désigne le comportement de celui qui « *s'abstient de prendre parti pour l'un plutôt que pour l'autre* »¹⁰²³; de là, l'impartialité peut être définie selon deux aspects, positif et négatif : « *le premier qualifie la qualité d'une appréciation dénuée de subjectivité, d'un comportement objectif ou caractérisé par sa neutralité*¹⁰²⁴. Dans son acceptation négative, l'impartialité renvoie à l'idée de la non-intervention d'une personne, à son abstention ou encore à sa neutralité »¹⁰²⁵.

Pour des raisons bien connues, la question de l'impartialité du juge trouve un écho tout particulier en droit fiscal, la suspicion de parti pris pesant tout de même sur le juge. C'est pourquoi la garantie d'un juge impartial est régie par la loi. L'égalité énoncée par l'article 78 de la Constitution est primordiale d'autant que le litige est dès le départ déséquilibré. L'immanence des règles fiscales de la loi accentue les pouvoirs du juge, car par son interprétation, ce dernier collabore forcément à la matière fiscale. Il est une source du droit fiscal¹⁰²⁶. Conséquence : une action irréfutable sur la preuve.

1020 /M. AICARDI, L'amélioration des rapports entre les citoyens et les administrations fiscales et douanières, Rapport au ministère d'Etat de l'Economie, des Finances et de la privatisation, Paris, La documentation française, 1986, p. 44.

1021 /L'article 10 de la convention universelle des droits de l'homme dit : « *Toute personne a droit, en pleine égalité, à ce que sa cause soit entendue équitablement et publiquement par un tribunal indépendant et impartial, qui décidera, soit de ses droits et obligations, soit du bien-fondé de toute accusation en matière pénale dirigée contre elle.* » et l'article 6-1 de la convention européenne des droits de l'homme dit : « *Toute personne a droit à ce que sa cause soit entendue(...) par un tribunal impartial et indépendant* ».

1022 / Article 165 de la Constitution.

1023 /Littré, Dictionnaire de la langue française, Gallimard, tome 4, 1972, p.774.

1024 / "المقصود بالحياد هو عدم التحيز، وهو واجب بداهة على القاضي، بل معناه أن يقف القاضي موقفاً سلبياً من كلا الخصمين على حد سواء"، لحسين بن شيخ أث ملويا، مبادئ الإثبات في المنازعات الإدارية، دار هومه، 2004، ص 62.

1025/K. SID AHMED, Droits fondamentaux du contribuable et procédures fiscales, Tome 2, L'HARMATTAN, p. 78.

1026 / M. ABDULGHANI, Les sources infra législatives en droit fiscal, Analyse d'un désordre normatif, Thèse, Aix-en-Provence, 2014.

Par ailleurs, le contribuable adopte fréquemment une attitude de fuite face à l'impôt, l'intention d'éluder gouverne assez souvent la volonté de ce dernier ; il est alors logique que la fraude fiscale se répande dans le domaine fiscal. Devant pareil fléau le juge est amené à prononcer des sanctions à l'encontre de ces fraudeurs.

Paragraphe 1 : L'interprétation de la loi fiscale

« *Les lois sont faites pour les mœurs* » disait Napoléon. Cette expression témoigne d'une science juridique qui s'intéresse à des actes et des faits dont l'origine est issue d'une volonté humaine. Le droit fiscal n'échappe certainement pas à cette règle.

La technicité de cette branche juridique, fait souvent oublier cette réalité : « *Au-delà des techniques mêmes qui masquent parfois sa réalité fondamentale, la fiscalité doit être comprise d'abord comme sociale en somme et, selon la belle expression de Georges VEDEL, comme « une chose de l'homme » (...) L'impôt en qualité de fait social est donc aussi, inévitablement, un fait politique* »¹⁰²⁷. De ce fait, l'impôt est, comme tout fait social, soumis à la loi. Une loi en constant changement, à cause de la réalité économique et de ses différentes réformes.

L'interprétation des lois fiscales incombe en principe au juge et à l'Administration fiscale. Cette interprétation a pour tâche d'expliquer le sens et le contenu d'une norme, car si une entité est chargée de faire appliquer la loi, elle doit être en mesure de la comprendre et de la faire comprendre. Cette théorie a également été défendue par Hans Kelsen qui dit : « *Si un organe juridique doit appliquer le droit, il faut nécessairement qu'il établisse le sens des normes qu'il a pour mission d'appliquer, il faut nécessairement qu'il interprète ces normes. (...) Dans le cas auquel on songe le plus souvent lorsqu'on parle d'interprétation, celui de l'interprétation des lois, l'organe d'application du droit résout la question de savoir quel est le contenu qu'il doit donner à la norme individuelle, à déduire de la norme générale législative dans son application à une espèce concrète, la norme individuelle se présentant comme un acte juridictionnel ou une décision administrative* »¹⁰²⁸.

1027 /M. BOUVIER, Introduction au droit fiscal et à la théorie générale de l'impôt, LGDJ, 1998, p.11.

1028 /H. KELSEN, Théorie pure du droit, LGDJ, 1999, p.335.

Il serait judicieux, pour le bien fondé de notre étude, d'examiner plus profondément le rôle du juge dans l'interprétation de la loi fiscale et de relever un quelconque particularisme à cela. Cependant, diverses appellations désignent le juge ; on évoque ainsi le juge de l'impôt, le juge administratif et le juge fiscal. Cette diversification littéraire, comme nous allons le voir, se fonde sur une réelle discordance.

Le juge administratif est le seul et unique magistrat habilité à siéger au contentieux fiscal. Du point de vue de la spécialisation c'est le juge administratif qu'on évoque lors d'un procès fiscal¹⁰²⁹, alors que celui de l'impôt est l'appellation qu'on accorde au juge, au regard du litige lié à l'imposition.

Le juge fiscal reste à notre sens un concept très large, il s'inscrit parfaitement dans la dénomination du terme « fiscalité » et englobe aussi le rôle de collecteur de l'Etat. Il réunit dans le cadre de la dualité juridictionnelle, dont se caractérise le contentieux fiscal français, les juges administratifs et judiciaires¹⁰³⁰. Le juge administratif français s'occupe du contentieux des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires, c'est-à-dire le volume le plus important. De son côté, le juge judiciaire est chargé du contentieux des droits d'enregistrement et des taxes assimilées, des contributions indirectes ainsi que de la taxe sur les véhicules de tourisme et de société.

Ayant mis en exergue le sens à donner au juge, il est important d'examiner la fonction de ce dernier dans l'interprétation de la loi fiscale. C'est la première étape avant l'évaluation de la preuve, un rôle partagé par tous les juges de manière générale. Cette fonction permet de saisir sur le vif le particularisme du droit fiscal car c'est un droit particulièrement riche de textes et en constante évolution.

1029 / Cette formulation du juge unique avait été étendue, par le décret n° 64-200 du 3 juillet 1964, à l'ensemble du contentieux de pleine juridiction, Décret n° 64-200 du 3 juillet 1964 relatif au fonctionnement des tribunaux administratifs ;J. O. R. A. n° 58 du 17 juillet.1964, p. 797. A cet effet, l'article Art.1er, D. n°64-200 : « *A titre provisoire et jusqu'à une date qui sera fixée par décret, le président du Tribunal administratif pourra statuer comme juge unique et sans l'intervention du commissaire du Gouvernement dans les matières suivantes : - contentieux de pleine juridiction-contributions directes et taxes assimilées - contraventions de grande voirie* ».

1030 /Voir l'article L199 du Livre de procédures fiscales français.

A- Les méthodes d'interprétation du juge de l'impôt

L'interprétation est un terme qui renvoie à l'opération consistant à donner une signification à un énoncé et qui renvoie également au résultat de cette opération. À l'évidence, plus le texte est ambigu, incomplet ou contradictoire, plus il offre de multiples possibilités d'interprétation, la qualité de l'œuvre dépendant de la technicité employée. Ainsi si le législateur se borne à préciser et à définir de grands principes, cela procure à l'interprète une grande liberté¹⁰³¹.

Cette liberté nous renvoie incontestablement à la notion de libre arbitre, c'est-à-dire la rationalité de l'interprète -en l'occurrence le juge- ce dernier devant être cohérent et en concordance avec les décisions prises dans le passé. Toutefois l'interprétation a une portée temporelle car elle correspond à un phénomène social donné.

Pour la technique d'interprétation, les théories diffèrent entre des discours descriptifs et prescriptifs ; en réalité, cette distinction renvoie à deux conceptions complètement différentes : celle des méthodes ou celle de la technicité employées. Elles s'accordent chacune sur l'idée de la rationalité : *« Il n'y a purement et simplement aucune méthode, que l'on puisse qualifier de droit positif, qui permettrait, entre plusieurs significations linguistiques d'une norme, d'en distinguer une seule qui serait la vraie signification (...). Aucune des méthodes d'interprétation qui ont été jusqu'ici développées n'a jamais conduit à un résultat possible, jamais à un résultat qui serait le seul exact. Que l'on s'en tienne à la volonté présumée du législateur en négligeant le texte littéral ou, tout au contraire, que l'on observe strictement le texte sans se soucier de la volonté, souvent très problématique, du législateur, du point de vue du droit positif ces deux attitudes ont absolument la même valeur »*¹⁰³².

L'article 1 du CC invoque le recours à d'autres sources du droit en l'absence de textes relatifs à une disposition quelconque¹⁰³³, mais ne cite pas les techniques d'interprétation. On peut

1031 / J. GUEZ, L'interprétation en droit fiscal, LGDJ, Tome12, 2007, p. 5.

1032 / H. KELSEN, Théorie pure du droit, op. cit, p.338.

1033 / L'article 1 du CC dit : *« La loi régit toutes les matières auxquelles se rapporte la lettre ou l'esprit de l'une de ses dispositions. En l'absence d'une disposition, le juge se prononce selon les principes du droit musulman et, à défaut, selon la coutume. Le cas échéant, il a recours au droit naturel et aux règles de l'équité »*. L'article 4 du CC français

indirectement conclure que le juge peut s'appuyer sur le droit musulman et la coutume pour mieux comprendre les textes législatifs.

L'interprétation du droit fiscal est celle qui porte sur les normes fiscales. Toutefois, séparons, là, le texte de la norme car le texte peut comporter plusieurs significations c'est-à-dire plusieurs normes. Le professeur TROTABAS a ainsi pu écrire: « *Si les pouvoirs du juge fiscal à l'égard du pouvoir fiscal apparaissent ainsi très développés, on voit fréquemment affirmer, en revanche, que ces pouvoirs sont très limités au regard de l'interprétation de la loi fiscale* »¹⁰³⁴.

D'un autre côté, M.LAMARQUE expose une conception maximaliste des pouvoirs du juge. Il dit : « *Le temps est venu où l'audace du juge doit suppléer aux défaillances du législateur et où, à côté de son rôle traditionnel, il doit assumer un rôle de correction des dispositions législatives. On peut le concevoir dans deux cas : lorsque ces dispositions sont entachées manifestement d'un vice de rédaction ou ce qui est plus grave, lorsqu'elles sont incohérentes et l'incohérence apparaît lorsqu'elles sont incompatibles avec le texte de loi, considéré dans son ensemble, qu'elles se révèlent illogiques ou contraires au bon sens. L'imperfection du texte est telle, alors, qu'il est évident que ce vice de rédaction ou cette erreur de raisonnement ont échappé au législateur* »¹⁰³⁵. En réalité, le juge dépositaire d'un pouvoir normatif ne différant pas du juge interprète de la loi fiscale, ces deux fonctions s'exercent simultanément. En effet, le pouvoir du juge de l'impôt se révèle au travers de son interprétation de la règle fiscale. Et c'est cette dernière qui influence la preuve dans ce domaine.

1-Les méthodes intrinsèques :

Il est parfaitement admis que la différence entre l'interprétation de l'administration et celle du juge se résume en la méthode employée. Le juge doit observer une certaine rigueur liée aux impératifs de la légalité ; de ce fait, le choix de la méthode sera traditionnel quand bien même

dit : « *Le juge qui refusera de juger, sous prétexte du silence, de l'obscurité ou de l'insuffisance de la loi, pourra être poursuivi comme coupable de déni de justice* »

1034 /L. TROTABAS, Droit fiscal, op.cit, p. 272.

1035 / J. BIENVENU et T. LAMBERT, Droit fiscal, op.cit, p. 62.

aucun texte de loi n'évoque expressément la règle régissant les méthodes d'interprétation. C'est donc sur l'œuvre de la doctrine que nous extrairons nos méthodes :

La méthode stricte qui signifie que, devant un texte clair et précis, le juge adopte une attitude très rigoureuse et se contente d'appliquer les dispositions en l'espèce sans restreindre ou au contraire élargir sa portée¹⁰³⁶. Découlant généralement du principe de légalité commandée par la légalité même de l'impôt et présentant une certaine discordance avec l'interprétation stricte de la doctrine administrative¹⁰³⁷.

Dans l'interprétation stricte, le juge applique le texte tel qu'il est et l'esprit de la loi est préservé, alors que l'administration n'a « *aucun esprit* »¹⁰³⁸ et ne peut être d'aucune sorte d'interprétation, elle doit être plutôt « *d'application littérale* »¹⁰³⁹; par conséquent le juge peut écarter l'interprétation de la doctrine administrative étant donné qu'elle ne constitue pas une norme.

A l'article 174 bis du CPF la notion d'interprétation de la doctrine est indiquée, car le juge a besoin de confronter la loi à la doctrine pour examiner si la seconde ajoute un atout au contribuable¹⁰⁴⁰. L'administration est liée par l'interprétation du texte fiscal qu'elle a fait connaître par ses instructions et circulaires publiées¹⁰⁴¹. Même si l'énoncé de la loi est clair, il garde une part d'interprétation dans la mesure où ce texte est confronté à une application changeant d'une situation à une autre. Il résulte de la méthode de l'interprétation stricte une portée et une force particulières, le juge de l'impôt ayant une référence distincte dans laquelle il puise le sens de la règle fiscale, en l'occurrence le texte lui-même puisqu'il a été publié.

En outre, l'interprète ne doit ni ajouter, ni modifier. C'est pourquoi le choix de la méthode adoptée par le juge ne doit pas être contraire à la source d'interprétation, devenant moins intéressant pour le contribuable, car il s'éloignera de la loi fiscale et du texte que ce dernier trouve plus accessible.

1036 / M. MESSI, Nul n'est censé ignorer la loi fiscale, Tome II, L'Harmattan, 2007, p. 92.

1037/ J. LAMARQUE, Droit fiscal général, Cours de droit, Licence, Litec, 1998, p.513.

1038 /J. TUROT, « La vraie nature de la garantie contre les changements de doctrine administrative », RJF 5/92, p. 375.

1039 /C. NOURAI, « L'application littérale de la doctrine administrative », LPA, 1989, p. 4.

1040 / M. MESSI, Nul n'est censé ignorer la loi fiscale, op.cit, p.96.

1041 / L. TROTABAS, Droit fiscal, op. cit, p.272.

Le juge de l'impôt refuse de donner pour des raisons d'équité et de justice, des décisions qui déforment le sens littéral des textes ; de même qu'il ne saurait faire prévaloir la logique économique sur des dispositions claires de la loi, quand bien même la réalité économique se rapproche de la vérité et qu'à contrario la loi ne suit pas cette réalité.

A titre d'exemple, l'article 333 du CC dans son ancienne version¹⁰⁴² évoquait l'acceptation de la preuve par témoins pour un acte juridique dont la valeur est inférieure à 1000DA, une disposition aberrante compte tenu de la conjoncture économique de l'époque. Relevons d'ailleurs que ce texte n'a été modifié qu'en 2005.

Cette solution ne doit pas être perçue comme une interprétation rigide excluant toute considération économique. Au contraire, la réalité économique est l'une des finalités de l'interprétation¹⁰⁴³ et ce, même si la jurisprudence contient des anomalies contestables que nous verrons ultérieurement. La portée de la règle de primauté du texte clair implique certaines résolutions :

a- La subjectivité du critère de distinction

Il a été avancé que lorsque le juge applique la méthode d'interprétation restrictive, il constate avec objectivité son jugement, ce dernier est consacré par un texte clair et précis. Cette norme n'est pas absolue, il subsiste un raisonnement complètement contradictoire qui conteste cette réalité¹⁰⁴⁴.

L'un des premiers arguments avancé par le Professeur MAUBLANC est la clarté du texte lui-même. En effet, pour l'auteur, celle-ci n'est pas constatée par le juge, mais plutôt proclamée par ce dernier, ce qui entraîne sa subjectivité. Le juge déclare que le texte est clair, il n'a plus aucune raison de l'interpréter ; cette application émane donc d'une volonté individuelle jurisprudentielle

1042 /Modifié par la loi n° 05-10 du 20 juin 2005, relative au Code civil, JO n°44, l'article 333 été rédigé en vertu de l'ordonnance n°75-58 du 26 septembre 1975, comme suit : « *Sauf disposition légale contraire et en dehors des matières commerciales, la preuve d'un acte juridique ou celle de l'extinction de l'obligation ne peut être faite par témoins si sa valeur est supérieur à 1 000DA ...* ».

1043 /J-P. MAUBLANC, L'interprétation de la loi fiscale par le juge de l'impôt, Thèse, Bordeaux, 1984, p.152.

1044 / Ibid, p. 153.

et non d'un « *automatisme juridique à valeur universelle* »¹⁰⁴⁵. C'est le juge qui apprécie la clarté d'un texte et prévoit ou pas l'exécution de la méthode restrictive, dans son application il ne peut garantir une conformité absolue au texte.

La seconde justification de la subjectivité de la méthode, est le refus du juge de faire avancer le droit, car devant un texte fiscal d'ordre technique, le juge non spécialisé n'aura comme motif que l'exécution littérale du texte, ce qui conforte l'idée que cette interprétation peut ne pas répondre à la volonté du législateur, mais découle de celle du juge.

b- Les hypothèses liées à la règle

Si la méthode restrictive paraît être une méthode logique et simple, elle peut néanmoins présenter certaines situations fiscales, celles-ci nécessiteront l'intervention du juge, un juge dont la fonction était jusqu'alors neutre :

1- Un texte clair mais incomplet

La clarté des textes législatifs est une caractéristique -en principe - associée à la loi, cependant il peut arriver que celle-ci comporte certaines lacunes ou brèches que le juge tente de couvrir soit d'office, soit par l'énoncé du texte lui-même. En réalité, la reconnaissance du rôle actif du juge est instituée dans les contentieux fiscaux dès la procédure de contrôle, étant donné que c'est lui qui autorise le droit de visite (art 35 du CPF).

L'origine de cette fonction est civile, instaurée tout d'abord par l'article 1 du CC, elle se diffusa dans plusieurs autres articles, comportant l'analyse même des clauses du contrat (art 106 et 110 du CC)¹⁰⁴⁶.

1045 / J-P. MAUBLANC, L'interprétation de la loi fiscale par le juge de l'impôt, Thèse, op.cit,p.176.

1046 / L'article 110 du CC dit : « *Lorsque le contrat se forme par adhésion, le juge peut, si le contrat contient des clauses léonines, modifier ces clauses ou en dispenser la partie adhérente et cela, conformément aux règles de l'équité* ».

Dans le droit administratif et au-delà des pouvoirs inquisitoires du juge, la question de l'interprétation de la loi, passe aussi par l'interprétation de la décision rendue et c'est l'article 963 du CPCA¹⁰⁴⁷ qui évoque cette règle. L'article 801 attribue aux tribunaux administratifs la compétence de statuer sur la légalité des actes administratifs, une procédure qui nécessite l'interprétation de la loi¹⁰⁴⁸, une disposition également accordée au Conseil d'Etat à l'article 901 du CPCA.

2-Un texte clair mais comportant des erreurs

Le texte de la loi peut être clair, mais présente certaines erreurs, tel est le cas de l'article 2 du CCom et dans lequel le législateur confond deux concepts suite à une traduction littérale de l'arabe au français ; en effet, le législateur emploie le terme « *entreprise* » pour désigner l'entreprise de manière générale, qu'elle soit sous forme de projet ou d'initiative. Il l'emploie également pour viser le terme société (art 564 du même code). Les articles 759 et suivants du Ccom présentent cette même confusion car les différentes notions relatives à la scission, l'absorption et la fusion des sociétés par action se confondent dans leur traduction littérale.

En droit fiscal, certains articles évoquent encore la chambre administrative en lui attribuant la compétence juridictionnelle du contentieux fiscal (91art du CPF) ou la référence au plan comptable national alors que, depuis 2007, on adopte un système comptable financier (art 43 du CPF)¹⁰⁴⁹.

2- La méthode extrinsèque

A côté de la méthode restrictive, il existe d'autres méthodes faisant intervenir des éléments extérieurs au texte de loi. À cet égard, le juge applique des procédés de raisonnement juridique pour aboutir à l'interprétation de la loi. Le procès inquisitoire caractérisant le contentieux fiscal

1047 / En application des dispositions des articles 286 et 287 du CPCA.

1048 / Voir également l'article 819 du CPCA.

1049 / Loi n° 07-11 du 25 novembre 2007, portant système comptable financier, JO n°74. Cette erreur a été reprise dans la loi n°16-14 du 28 décembre 2016 portant loi de finances pour 2017.

accentue le rôle actif du juge. En réalité le recours au raisonnement juridique implique l'usage de l'interprétation grammaticale et de la logique du texte¹⁰⁵⁰.

Par l'interprétation grammaticale on entend la technique qui vise à rétablir le véritable sens du texte à l'aide des règles de syntaxe et des pratiques de la langue. En droit fiscal cette méthode acquiert une importance capitale, vu l'enjeu que représente l'impôt. C'est ainsi que l'adoption d'une politique jurisprudentielle dépend en majorité de la délimitation des concepts par le juge. Il analyse les faits entourant la situation que le texte tend à régler, pour aboutir à une bonne interprétation de la loi fiscale : le délabrement d'un immeuble ne peut être confondu avec la démolition de ce dernier, tout comme les exonérations diffèrent des exemptions ou des dégrèvements.

Le juge peut alors définir les concepts différemment de leur sens naturel, à l'exemple de la signification de revenu qui s'attache au revenu imposable et non à une vision monétaire. Tout comme le terme « *charge* » qui n'est guère perçu en droit fiscal comme une fonction ou un travail et qui a, bien au contraire, une valeur financière.

L'interprétation logique ou systématique consiste à replacer une disposition dans un contexte plus général¹⁰⁵¹, et ce contrairement à l'interprétation grammaticale qui se contente d'une analyse formelle ou superficielle, attendu que la complexité de la matière fiscale nécessite de prendre en considération des textes entourant la situation en question.

C'est pourquoi le juge de l'impôt fonde son interprétation sur l'ensemble des textes de la loi fiscale, à l'exemple de la taxation d'office évoquée aux articles 44 du CPF et 361 du CIDTA. Dans ce dernier il est précisé que la procédure de taxation d'office donne lieu à l'émission d'un rôle immédiatement exigible et à une pénalité s'élevant à 25%. Tout comme la procédure de rejet de comptabilité mentionnée à l'article 43 du CPF, appuyée et complétée par l'article 191 du CIDTA¹⁰⁵², dans lequel on applique le procédé de rejet de comptabilité lorsque la comptabilité se trouve privée de sa valeur probante .

1050 /J-P MAUBLANC, L'interprétation de la loi fiscale par le juge de l'impôt, op. cit, p.176.

1051 / Ibid p.180.

1052 /Ce texte a été abrogé par l'article 9 de la loi n°16-14 du 28 décembre 2016 portant loi de finances pour 2017, JO n°77.

Ces deux pratiques - grammaticale et logique - contribuent à la méthode extensive comportant, selon le Professeur MAUBLANC, trois procédés bien distincts¹⁰⁵³ : il s'agit de l'élargissement des concepts, de l'analogie et de l'induction. Dans le premier, on parle d'une application large de la loi fiscale, ainsi on interprète extensivement la notion de recette mentionnée à l'article 141 du CIDTA, en l'étendant à tout paiement en espèces ou en nature. Cette valeur contribue à la détermination du bénéfice net du contribuable. Les dépenses ostensibles ou notoires rapportées à l'article 44 du CPF doivent s'entendre comme tout décaissement supporté par le contribuable. De même que le Conseil d'Etat français admet, au besoin de l'exploitation, la déduction de la TVA grevant les honoraires d'un cabinet de révision comptable, alors que les travaux étaient destinés à une société mère étrangère¹⁰⁵⁴.

Pour le procédé de l'analogie, il s'agit surtout de transposer une solution juridique à une hypothèse similaire non résolue par la loi¹⁰⁵⁵ ; cette conception a été sévèrement critiquée par les défenseurs de l'interprétation stricte, allant même jusqu'à proclamer l'atteinte aux libertés individuelles.

Le Professeur TROTABAS, quant à lui, considère cette pratique parfaitement adaptable à la loi fiscale¹⁰⁵⁶. Dès lors, l'extension par analogie s'étend aux règles de fond du droit fiscal, à l'exemple de l'article 93 du CIDTA qui reconnaît le calcul des revenus de source algérienne des personnes non domiciliées en Algérie, selon les revenus de même nature perçus par les personnes domiciliées en Algérie. Par l'effet de l'extension par analogie, le juge de l'impôt peut appliquer cette norme aux règles de dégrèvement.

Dans un arrêt du Conseil d'Etat français, une salle de restaurant mise, par contrat, à la disposition exclusive des salariés a été assimilée à un local de l'entreprise. De ce fait la TVA est taxée à un taux réduit aux recettes provenant de la fourniture de repas¹⁰⁵⁷.

1053 / J-P. MAUBLANC, L'interprétation de la loi fiscale par le juge de l'impôt, op. cit, p.180.

1054 /CE français, 12 janvier 1983, n°32729, RJF 3 /83 p 172, et CE français, 24 janvier 1979, n° 6782 RJF 3/79 p. 88.DF 1979, n°51 comm 2530 conclusions RIVIERE, in Ibid, p.183.

1055 /P.PESCATORE, « Introduction à la science du droit », Revue internationale de Droit comparé, Volume 12, n° 2, Paris, 1960, p.468.

1056 / L.TROTABAS, Droit fiscal, op. cit, p 231.

1057 /CE français, 6 janvier 1984, n° «37120 RJF 3/84 p 158,in J-P MAUBLANC, L'interprétation de la loi fiscale par le juge de l'impôt, op.cit,p. 189.

Enfin l'induction est une technique à deux opérations successives : « *En présence d'un problème non résolu par la loi, on cherche à trouver un principe de solution de la manière suivante. Tout d'abord, on cherche à découvrir, dans deux ou plusieurs dispositions particulières de la loi un principe directeur général qui forme leur inspiration commune. Ce principe, formulé comme règle générale, sert alors de fondement pour la solution du cas en discussion* »¹⁰⁵⁸.

L'induction est donc une technique appliquée dans l'interprétation de la loi. Moins utilisée que les précédentes, elle consiste surtout à interpréter la loi au regard des principes généraux et s'inspire des principes directeurs qui ont guidé le législateur, c'est-à-dire les travaux préparatoires.

Les procédés de raisonnement qui viennent d'être examinés exposent les méthodes d'interprétation de la loi fiscale. Leur étude révèle un comportement assez varié du juge de l'impôt, ce dernier devant adopter la méthode qui convient le mieux aux faits qui lui sont présentés. Mais l'intérêt de cette étude réside surtout dans la finalité de l'interprétation de la loi. En effet, il résulte de l'action du juge un certain singularisme traduit par la création du droit, mais surtout une production jurisprudentielle. Une production qui influera fortement sur le devenir de la preuve.

B- La finalité de l'interprétation de la loi fiscale

L'importance de l'interprétation en droit fiscal ne doit pas exclure les autres acteurs de celle-ci. Ce phénomène doit être compris dans sa globalité et doit retenir une relation de complémentarité entre l'interprétation administrative et juridictionnelle. Il y a, certes, une profonde différence de nature entre les deux, mais la spécificité de la doctrine administrative en contentieux fiscal accentue le rôle du fisc et sa collaboration dans l'interprétation de la loi fiscale.

« La spécificité de l'interprétation en droit fiscal est effectivement à mettre en rapport avec la spécificité de la matière fiscale. C'est un droit contingent, reflétant des choix ponctuels de politique économique et sociale. A bien des égards, la fiscalité relève d'un instrument ou d'une technique. Elle exige un mode de régulation souple qui peut emprunter la voie de

1058 /P. PESCATORE, Introduction à la science du droit, op. cit, p. 470.

l'interprétation, mais au moyen d'une forme d'interprétation adaptée à la contingence de la matière fiscale »¹⁰⁵⁹.

Le décalage subsistant, en droit fiscal, entre une interprétation formelle se basant sur le principe de légalité fiscale et celui d'une réalité pratique qui nécessite une création juridique adaptable au raisonnement fiscal, dès lors l'interprétation fiscale révèle la constitution d'un droit et d'une jurisprudence abondante.

1-La création du droit

« Le mot de jurisprudence doit être effacé de notre langue ; il ne signifie plus rien dans le nouveau régime. Dans un Etat qui a une Constitution, une législation, la jurisprudence des tribunaux n'est autre chose que la loi »¹⁰⁶⁰.

Il ne fait aucun doute que la jurisprudence est une source du droit fiscal, elle est à l'origine de quelques règles fiscales ; ainsi l'action du juge de l'impôt conduit à la création de ces règles. Il a un rôle de précurseur dans la création du droit, cette fonction diffère de son objectif initial qui reste la résolution du litige, toutefois elle est une finalité de l'interprétation de la loi.

En réalité, par cette action, le juge incite au changement, bouleverse les normes et implicitement fait comprendre au législateur la nécessité de modifier la loi ou d'en créer de nouvelles. Il oriente donc ce dernier au regard des litiges qui lui sont présentés¹⁰⁶¹. D'autre part, le juge a la faculté de créer directement une règle incontestable et indiscutable sauf preuve contraire, il s'agit alors d'une création explicite de la règle¹⁰⁶².

1059 / J. GUEZ, L'interprétation en droit fiscal, LGDJ, Tome12, 2007, p. 11.

1060 /L. PATRAS, L'interprétation en droit public interne, T et A Joannides, 1962, p. 79.

1061 /M. MESSI, Nul n'est censé ignorer la loi fiscale-la recherche de la règle applicable, Tome I, L'HARMATTAN, 2007, p. 257.

1062 / Ibid.

a - Une tendance explicite

Cette disposition se traduit par une règle de loi directement introduite par le juge. L'exemple qui illustre au mieux ce que nous avançons est la décision du Conseil constitutionnel français n° 83 164-DC du 29 décembre 1983 relative aux perquisitions fiscales. En se basant sur la sauvegarde des libertés individuelles et de la nécessité de l'impôt¹⁰⁶³, les opérations menées par les agents de l'Administration fiscale ne sont constitutionnelles que si elles sont effectuées sous l'autorité du juge ; ainsi l'article 89 de la loi de finances n°83-1179 pour 1984 est déclaré non conforme à la Constitution¹⁰⁶⁴. L'arrêt a largement contribué à affirmer que les dispositions relatives à la recherche des infractions liées à l'imposition¹⁰⁶⁵, notamment celles autorisant la visite des véhicules en vue de la recherche et de la prévention des infractions pénales, portaient atteinte à l'article 80 de la Constitution¹⁰⁶⁶.

1063 / Voir l'article 13 de la déclaration universelle des droit de l'homme.

1064 / « *L'article 89 permet à certains agents de l'administration des impôts spécialement habilités à cet effet de procéder, assistés d'un officier de police judiciaire, à des investigations comportant des perquisitions et des saisies pour la recherche des infractions en matière d'impôts directs et de taxes sur le chiffre d'affaires, à la condition d'y être autorisés par ordonnance du président du tribunal de grande instance ou du juge d'instruction qu'il a désigné pour le suppléer ; que ces opérations doivent être effectuées en présence de l'occupant des lieux ou du représentant qu'il aura été invité à désigner par l'officier de police judiciaire ou, à défaut, de deux témoins requis par ce dernier en dehors des personnes relevant de son autorité ou de celle de l'administration fiscale ; que ces témoins doivent signer le procès-verbal de saisie ; que la visite d'un lieu servant exclusivement à l'habitation doit faire l'objet d'une autorisation spéciale du juge* », Décision n°83-164 DC du 29 décembre 1983.

1065 / CC français, n° 76-75 DC du 12 janvier 1977, Rec.Décis. Cons. const. p. 33 ; L.PHILIP, L. FAVOREU, Les grandes décisions du Conseil constitutionnel, 10e .éd., Dalloz, p. 338.

1066 / « *1. Considérant que la liberté individuelle constitue l'un des principes fondamentaux garantis par les lois de la République, et proclamés par le Préambule de la Constitution de 1946, confirmé par le Préambule de la Constitution de 1958 ; 2. Considérant que l'article 66 de la Constitution, en réaffirmant ce principe, en confie la garde à l'autorité judiciaire ; 3. Considérant que le texte soumis à l'examen du Conseil constitutionnel a pour objet de donner aux officiers de police judiciaire ou, sur ordre de ceux-ci, aux agents de police judiciaire, le pouvoir de procéder à la visite de tout véhicule ou de son contenu aux seules conditions que ce véhicule se trouve sur une voie ouverte à la circulation publique et que cette visite ait lieu en la présence du propriétaire ou du conducteur ; 4. Considérant que, sous réserve que soient remplies les deux conditions ci-dessus rappelées, les pouvoirs attribués par cette disposition aux officiers de police judiciaire et aux agents agissant sur l'ordre de ceux-ci pourraient s'exercer, sans restriction, dans tous les cas, en dehors de la mise en vigueur d'un régime légal de pouvoirs exceptionnels, alors même qu'aucune infraction n'aura été commise et sans que la loi subordonne ces contrôles à l'existence d'une menace d'atteinte à l'ordre public ; 5. Considérant qu'en raison de l'étendue des pouvoirs, dont la nature n'est, par ailleurs, pas définie, conférés aux officiers de police judiciaire et à leurs agents, du caractère très général des cas dans lesquels ces pouvoirs pourraient s'exercer et de l'imprécision de la portée des contrôles auxquels il seraient susceptibles de donner lieu, ce texte porte atteinte aux principes essentiels sur lesquels repose la protection de la liberté individuelle ; que, par suite, il n'est pas conforme à la Constitution... », Décision du 76-75 DC du 12 janvier 1977, précédemment citée.*

Par cette action, le juge a non seulement déclaré la non constitutionnalité du texte, mais il a instauré les conditions selon lesquelles l'article serait conforme à la Constitution.

Tout d'abord, il faut préciser le terme « *infraction* » afin de limiter le champ d'application de l'investigation, ensuite le juge doit autoriser la perquisition de manière spécifique, c'est-à-dire éviter les perquisitions à caractère général et doit vérifier de manière concrète que la demande d'autorisation est bien fondée afin de justifier la visite de l'Administration fiscale (art L16B du LPF).

La décision du Conseil constitutionnel français a donc influencé l'abrogation d'un article et la création d'un autre, une tâche qui dévoile le pouvoir législatif de l'autorité judiciaire. Cependant tous les juges ne produisent pas des décisions de la même valeur, tout comme chaque juge a une conception qui lui est propre et ne saurait être généralisée, ainsi la création du droit reste un fait peu fréquent.

b- La contribution implicite du juge

Face aux décisions de justice, les règles de loi peuvent être changées ; ainsi, par l'influence du juge, le législateur peut affirmer et adopter les nouvelles dispositions, il peut également décider de les infirmer ou de les écarter.

1-La confirmation des résultats jurisprudentiels

Le droit fiscal ne déroge pas à la règle, il est comme tout l'ordre juridique influencé par l'action du juge ; dans certains cas, ce dernier peut prendre de l'avance sur le législateur qui ne peut que concrétiser les décisions juridictionnelles par une règle de loi.

Tel est le cas de la caducité de l'évaluation administrative des bénéficiaires non commerciaux instituée en France par la loi¹⁰⁶⁷, sur la base d'un arrêt du Conseil d'Etat¹⁰⁶⁸. L'article 6-1 de la loi

1067 /Prévue par l'ancien article 102 bis du CGI français, issu de l'article 8 de la loi n°70-1199 du 21 décembre 1970, abrogée par la loi n° 98-1266 du 30 décembre 1998(art 7-I-1)

de finances rectificative pour 1979¹⁰⁶⁹s'est également inspiré (du moins partiellement) de la jurisprudence du Conseil d'Etat français¹⁰⁷⁰, concernant l'imposition des sociétés en participation et aux sociétés créées de fait et de l'obligation d'inscrire à leur actif les biens dont les associés étaient convenus de les mettre en propriété commune.

2-L'ignorance de la jurisprudence :

Si les solutions précédentes semblent entretenir le droit fiscal, certaines actions du juge n'ont pas été retenues par le législateur fiscal ; à cet effet, l'administration intervient pour écarter la jurisprudence et demande au Parlement son rejet, pour cause d'effets particulièrement difficiles à accepter. La loi française du 29 Décembre 1984, portant loi de finances rectificative pour 1984, dans l'article 15, avait instauré un régime de TVA sur les prestations correspondant à la fourniture et à l'évacuation de l'eau jugée illégale par le Conseil d'Etat¹⁰⁷¹.

Il est intéressant de souligner l'attitude de l'Administration fiscale combattant le juge, il résulte de celle-ci une confirmation des pouvoirs du juge dans la création de la loi. Le fisc jouit également d'une certaine autorité, une influence qui non seulement creuse d'avantage l'écart entre l'administration publique et le contribuable, mais accentue le rôle de l'administration dans le règlement du litige ; c'est pourquoi la spécialisation du juge est impérative.

2-Les créations purement jurisprudentielles

Lorsque le cadre légal est inexistant ou très peu présent, la liberté du juge est plus étendue, et ce, par l'effet de la création jurisprudentielle. Ces constructions jurisprudentielles ne sont pas rigides,

1068 /CE français 9 novembre 1977, n°2293,DF 1978, n°23, c.959, concl. Martin LAPRADE (en matière de caducité pour inexactitude des déclarations des contribuables sur un formulaire fourni par l'administration, in M.MESSI, Nul n'est censé ignorer la loi fiscale -la recherche de la règle applicable-Tome I, op.cit, p 258.

1069 / Loi n° 79-1102 du 21 décembre 1979 de finances rectificative pour 1979.

1070 /CE français Plén.c13 juillet 1979, n°5763, DF 1979 n°42, c.2007 ; RJF 10/79,n° 567,concl. MARTIN LAPRADE, p.323, in M.MESSI, Nul n'est censé ignorer la loi fiscale -la recherche de la règle applicable-Tome I, op.cit, p. 258.

1071 /CE français, 27 juillet 1984,Syndicat des sociétés de gestion et de la consommation d'eau, DF 1984,52, 2398, in M.MESSI, Nul n'est censé ignorer la loi fiscale -la recherche de la règle applicable-Tome I, op.cit, p. 258.

bien au contraire, elles évoluent en fonction du droit fiscal, mais également de l'état d'esprit du juge.

La liberté de création dont jouit le juge de l'impôt se traduit par la création des principes de la fiscalité, à l'exemple des arrêts du Conseil d'Etat français dans lesquels il a fixé la nature et les limites du pouvoir de contrôle de l'Administration fiscale¹⁰⁷². C'est le cas de l'arrêt du 21 Mai 1976 qui a précisé les conditions de vérification de comptabilité dans les bureaux de l'Administration fiscale¹⁰⁷³.

Il a aussi dégagé quelques principes relatifs à la procédure contentieuse : c'est notamment le cas de la règle selon laquelle le fisc peut à tout moment soulever des moyens nouveaux pour justifier l'imposition ou la notion de cause juridique qui détermine la recevabilité de faits nouveaux même après expiration du délai de recours.

Par ailleurs, dans le droit pénal, l'interprétation d'un texte inintelligible est à la faveur de l'accusé¹⁰⁷⁴, cette règle est également appliquée en droit fiscal, et ce, au regard de la difficulté d'apport de preuve. On pourrait associer cette règle au droit civil (art 112 du CC)¹⁰⁷⁵ dans lequel le doute est en faveur du débiteur, ce dernier sous le poids de la dette doit bénéficier de l'interprétation « *libérale* » d'un texte de loi¹⁰⁷⁶.

Cette théorie a été fortement critiquée, eu égard au caractère non contractuel de la relation contribuable-Administration fiscale, l'obligation fiscale est issue d'une loi et non d'un contrat ; de plus, les principes du droit civil évoquent l'équité entre les parties au vu de l'intérêt privé de la transaction, alors que le droit fiscal relève de l'intérêt général. Il ne doit donc pas être soumis à cette règle¹⁰⁷⁷.

La conséquence la plus marquante de la réfutation de la théorie de l'interprétation « *libérale* », est le rejet de la méthode de « *measure*, قياس », car le recours à cette procédure revient à exclure la loi. Étant donné que l'imposition a une origine législative, seule la loi fixe et détermine l'impôt (art

1072 / J-P. MAUBLANC, L'interprétation de la loi fiscale par le juge de l'impôt, op.cit, p. 226.

1073 / CE français section 21 mai 1976, n° 94052, DF 1976, n° 25 comm 878, conclusions Mme LATOURNERIE.RJF 7-8/76, p 250, chronique B.MARTIN LAPRADE, p. 224 ; Rec 270.

1074 / كمال حامي، حماية الملزم في منازعات الوعاء الضريبي، رسالة دكتوراه، جامعة محمد الخامس، الرباط، 2008، ص 82.

1075 / L'article 112 du CC s'énonce comme suit : « *le doute s'interprète au profit du débiteur* ».

1076 نصت المادة 473 من قانون الالتزامات والعقود المغربي : " عند الشك يزول الالتزام بالمعنى الأكثر فائدة للملتزم "

1077 كمال حامي، حماية الملزم في منازعات الوعاء الضريبي، المرجع السابق، ص 83.

78 de la Constitution). Ainsi, même si un texte prévoit la taxation d'un produit, on ne peut le juxtaposer à notre produit quand bien même il présente des caractéristiques semblables.

En conclusion, l'interprétation de la loi fiscale par le juge présente un particularisme certain, celui d'une action libre dans la création de la règle fiscale. Cette spécificité est d'autant plus accentuée dans le contentieux fiscal du fait du pragmatisme de ce dernier. De plus, le changement constant dont est témoin le droit fiscal favorise l'essor de nouvelles lois et par conséquent sollicite d'avantage l'intervention du juge de l'impôt. Une intervention jugée nécessaire à l'apport de la preuve.

Paragraphe 2 : Le juge et les sanctions pénales

Ainsi qu'on l'a déjà vu, le délit de fraude fiscale place la preuve aux frontières du droit commun, l'existence de la présomption de fraude témoigne de la présence de la mauvaise foi du contribuable. Face à ce fléau le juge ne peut que sanctionner. En réalité, l'implication juridictionnelle est assez forte, dès lors nous distinguons un apport produit lors de l'instance même ou en dehors, c'est-à-dire l'obligation qu'a l'autorité judiciaire de communiquer à l'administration financière toute indication pouvant être recueillie de nature à faire présumer une fraude commise (art 47 du CPF).

Le délit de fraude fiscale, ne peut être poursuivi d'office par le procureur de la république, une plainte doit être déposée par le directeur des impôts de wilaya (Art 104 du CPF), cette même plainte est autorisée par la commission régionale (art 104 du CPF). Il s'agit là d'une formalité substantielle, son absence entachera certainement la procédure répressive.

La présence de l'action publique favorise le rapprochement entre le droit fiscal et le droit pénal, on assiste alors à la « *pénalisation du droit fiscal* »(A), un fait survenu ces dernières années du fait du développement des techniques de la fraude fiscale. Il en résulte l'adoption de certaines

mesures visant à sanctionner le contribuable fraudeur. Dès lors, le juge intervient pour punir et prévenir ce phénomène (B)¹⁰⁷⁸.

A- Pénalisation du droit fiscal

La fraude, écrivait Gaston JEZE, « *doit être rigoureusement réprimée : non seulement elle fait perdre au Trésor un produit considérable, mais elle aboutit à faire retomber sur les contribuables plus honnêtes ou moins habiles le fardeau des charges publiques* »¹⁰⁷⁹, elle est l'intention de se mettre en contradiction formelle et intentionnelle avec la loi¹⁰⁸⁰.

La question de sa répression est un principe à valeur constitutionnelle¹⁰⁸¹, cette caractéristique est nécessaire au respect de l'obligation qu'est l'imposition. Exprimé à l'article 78 de la Constitution, l'impôt est une conception légale, la réserve de loi s'étend en contentieux fiscal jusqu'à la fraude fiscale¹⁰⁸²; de ce fait, plusieurs articles répriment ce délit. De là est née l'idée de la pénalisation croissante du droit fiscal.

Tout d'abord la fraude est une infraction à caractère purement pénal, invoquée à l'article 163 du CP, elle est caractérisée de crime si elle porte sur la nature, la qualité ou la quantité des travaux ou main-d'œuvre ou des choses fournies¹⁰⁸³, elle reflète surtout l'état d'esprit dans lequel se trouve la personne et exprime ainsi ses intentions.

En droit fiscal algérien la procédure de flagrance fiscale s'inscrit parfaitement dans le mécanisme de la pénalisation du droit fiscal, « *à raison des sanctions qu'il comporte, le droit fiscal est*

1078/Selon les informations de la direction générale du contrôle économique et la répression des fraudes (DGCERF), relevant du ministère des finances, durant 2011, sur près de 800 000 interventions, 160000 infractions ont été relevées, soit un taux de 20%, in :

F.CHERIET, « Pratiques managériales frauduleuses en Algérie : Diversité, ampleur et perceptions des acteurs », in actes de la 22e Conférence de l'AIMS, Université Blaise Pascal, Clermont Ferrand 2,2013, p. 22.

1079 /G.JEZE, Cours de finances publiques 1930-1931, Paris, Giard& Brière, 1931, p. 523.

1080 /H.LAUFENBURGER, Théorie économique et psychologique des finances publiques, Tome I, Paris, Sirey 1956, p. 274.

1081 /E. OLIVA, « La lutte contre la fraude fiscale : principe à valeur constitutionnelle ou simple objectif ? », in Le contentieux fiscal en débats, ss dir (T.LAMBERT), actes du colloque organisé le 15 et 16 décembre 2013, collection GRANDS COLLOQUES.

1082 /J-L. GUIEZE, Le partage de compétences entre la loi et le règlement en matière financières, Paris, LGDJ, coll. Bibliothèque de science financière, 1974, p56 et s.;J.TREMEAU, La réserve de loi, compétence législative et constitution, Paris, PUAM- Economica, coll. Droit public positif,1997. in Eric OLIVA, « La lutte contre la fraude fiscale, op.cit

1083 /Voir également l'article 293 bis du CP.

souvent comparé, voire assimilé, au droit pénal »¹⁰⁸⁴. En effet, il est fréquent de comparer les sanctions pénales à la répression fiscale ; ainsi que le souligne M.SID AHMED, cette alignement des deux procédures accorde au contribuable les mêmes garanties attribuées au prévenu en droit pénal : « *l'application en matière de sanctions fiscales des cinq grands piliers du droit pénal, le principe de légalité des délits des peines, le principe de la nécessité des peines, de la non-rétroactivité des lois répressives, de l'application immédiate de la loi pénale plus douce et le principe du respect des droits de la défense ou encore le principe fondamental de la présomption d'innocence qui est la base de notre système judiciaire* »¹⁰⁸⁵.

Quand la fraude fiscale devient un délit, le contribuable malhonnête encoure de lourdes pénalités, il peut également cumuler des amendes fiscales et pénales, allant même jusqu'à encourir une peine d'emprisonnement¹⁰⁸⁶. Ainsi, l'assimilation des sanctions pénales aux sanctions fiscales ne s'arrête pas qu'à des principes semblables, la procédure est aussi objet de rapprochement entre les deux disciplines.

L'administration ne peut déposer une plainte qu'après avoir obtenu l'avis favorable de la commission, les peines pouvant en résulter peuvent servir d'exemple aux autres contribuables qui seraient tentés de frauder. C'est pourquoi l'incrimination de la fraude fiscale est un excellent outil de répression.

1-L'assimilation aux sanctions pénales

La doctrine française s'accorde à dire que : « *le juge de l'impôt, juge administratif ou civil, est un juge pénal lorsqu'il se prononce sur les sanctions fiscales ... dès lors que leur prononcé implique l'appréciation du comportement d'une personne et qu'elles ne tendent pas seulement à la réparation d'un préjudice mais visent aussi, pour l'essentiel, à punir pour punir la réitération d'agissements répréhensibles définis par la loi* »¹⁰⁸⁷.

1084 / Ch. DE LA MARDIERE, « La déclaration fiscale », RFFP n°71, septembre 2000, p. 126.

1085 /K.SID AHMED, Droit fondamentaux du contribuable et procédures fiscales -Etude comparative, l'Harmattan, COLL ; Finances publiques, 2007, Tome1, p. 337.

1086 / M. COZIAN et F.DEBOISSY, Précis de fiscalité des entreprises, op. cit, p.863.

1087 /J. M HUET, La politique pénale fiscale, in Les sanctions pénales fiscales, L'Harmattan, 2007, p.32.

La flagrance fiscale n'est pas le seul facteur qui favorise la pénalisation du droit fiscal ; le législateur vient également apporter sa contribution, il a instauré des règles diverses, dont le seul but est la correction du comportement du contribuable¹⁰⁸⁸- en écartant bien sûr le caractère particulier de l'intérêt de retard connu en contentieux fiscal (art 192 du CIDTA) -

Le contentieux répressif, institué par les articles 104 et 104 bis du CIDTA, soumet les contribuables dissimulant une partie ou la totalité de leur chiffre d'affaires à des redressements fiscaux assortis d'une amende fiscale pour manœuvres frauduleuses de 100 à 200 % de la dette fiscale exigible (Art 193-194 du CIDTA).

Le dépôt de plainte auprès des juridictions pénales, laquelle peut faire l'objet d'un retrait si le contribuable s'acquitte de 50 % des droits simples et pénalités, objet de la poursuite pénale (Art 104 bis du CIDTA), témoigne également de la pénalisation du droit fiscal.

La création de l'article 303 du CIDTA concrétise la politique de contrôle fiscal mené par l'Etat, une technique axée sur la répression et la pénalisation des peines relatives à la fraude fiscale. Ainsi quiconque se soustrait ou tente de se soustraire à l'impôt ou à une partie de ce dernier, en usant de procédés frauduleux, est puni d'une amende¹⁰⁸⁹ ou/et d'emprisonnement¹⁰⁹⁰ ; de plus la récidive dans un délai de cinq ans entraîne de plein de droit le doublement des sanctions tant fiscales que pénales (art 303-3 du CIDTA), alors que celles-ci sont cumulables qu'elle que soit leur nature.

1088 /M.TURRIN, La légitime répression de la fraude fiscale, Thèse, Aix-Marseille III, 2011, p.315.

1089 / Voir l'article 597 du CPP, sur la contrainte au corps, et les articles 209 et 210 du CP.

1090 / L'article 303 du CIDTA dit : « -d'une amende pénale de 50.000 DA à 100.000 DA, lorsque le montant des droits éludés n'excède pas 100.000 DA ; - de l'emprisonnement de deux (02) mois à six (06) mois et d'une amende de 100.000 DA à 500.000 DA, ou de l'une de ces deux peines seulement, lorsque le montant des droits éludés est supérieur à 100.000 DA et n'excède pas 1.000.000 DA ; - de l'emprisonnement de six (06) mois à deux (02) ans et d'une amende de 500.000 DA à 2.000.000 DA ou de l'une de ces deux peines seulement, lorsque le montant des droits éludés est supérieur à 1.000.000 DA et n'excède pas 5.000.000 DA - de l'emprisonnement de deux (02) ans à cinq (05) ans et d'une amende de 2.000.000 DA à 5.000.000 DA, ou de l'une de ces deux peines seulement, lorsque le montant des droits éludés est supérieur à 5.000.000 DA et n'excède pas 10.000.000 DA ;

- de l'emprisonnement de cinq (05) ans à dix (10) ans et d'une amende de 5.000.000 DA à 10.000.000 DA, ou de l'une de ces deux peines seulement, lorsque le montant des droits éludés est supérieur à 10.000.000 DA ».

Le contribuable fraudeur est automatiquement inscrit au fichier national des fraudeurs (art 20 quater du CPF)¹⁰⁹¹ et sera interdit d'exercer une activité commerciale (art 29 de la loi n° 03-22 du 28 décembre 2003 portant loi de finances 2004)¹⁰⁹². L'Administration fiscale ne peut accorder en toute matière des remises ou modération des impôts, pénalités et amendes fiscales (art 93 du CPF).

En France la lutte contre la fraude fiscale s'intensifie par la création d'une procédure d'enquête judiciaire fiscale, depuis la loi de finances rectificative pour 2009¹⁰⁹³. Il a été créé une brigade nationale de répression de la délinquance fiscale (BNRDF), qualifiée de « *police fiscale* »¹⁰⁹⁴ qui se compose d'officiers de police judiciaire et d'agents de la direction générale des finances publiques. Cette procédure vient en réponse à des recommandations formulées par certains auteurs, dont M. LOPEZ pour qui « *la technicité et la spécificité requises pour l'application et le contrôle de la loi fiscale rendent impératif l'octroi de la qualité d'officier de police judiciaire à certains agents des impôts pour l'exécution des missions spécifiques confiées dans le cadre d'une commission rogatoire* »¹⁰⁹⁵. Le législateur a donc accordé aux inspecteurs fiscaux les mêmes prérogatives que celles accordées aux officiers de la police judiciaire et notamment le droit de garde à vue¹⁰⁹⁶.

1091 / L'article 13 de la loi n°06-04 du 15 juillet 2006, portant loi de finances complémentaire pour 2006, JO n°47, dit : « *Il est institué, auprès de la Direction Générale des Impôts, un fichier national des fraudeurs auteurs d'infractions graves aux législations et réglementations fiscale, commerciale et douanière* ».

1092 / « *Nonobstant les dispositions prévues par ailleurs, les personnes qui ont fait l'objet d'une condamnation à titre définitif pour fraude fiscale sont interdites de l'exercice de l'activité commerciale, au sens de la loi n° 90 -12 du 18 août 1990, modifiée et complétée, relative au registre de commerce* », la loi n° 03-22 du 28 décembre 2003 portant loi de finances 2004, JO n°83, voir également l'article 303 du CIDTA qui dit : « 3) *Sans préjudice des sanctions particulières édictées par ailleurs (interdiction de profession, destitution de fonction, fermeture d'établissement, etc.), la récidive dans un délai de cinq (5) ans entraîne de plein droit le doublement des sanctions tant fiscales que pénales prévues pour l'infraction primitive* ».

1093 / L'article 23 de la loi n° 2009-1674 du 30 décembre 2009 de finances rectificative pour 2009, créant l'article 28-2 du code de procédure pénale français, qui dit : « *Les fonctionnaires et agents des administrations et services publics auxquels des lois spéciales attribuent certains pouvoirs de police judiciaire exercent ces pouvoirs dans les conditions et dans les limites fixées par ces lois* ».

1094 / P. COCHETEUX, La police fiscale, LPA, n°160 du 12 août 2011, p. 7.

1095 / C. LOPEZ, Les pouvoirs d'investigation de l'administration fiscale en France et au Canada, L'Harmattan, coll. Logiques juridiques, 199, p. 206.

1096 / Les praticiens redoutent les éventuelles débordements liés à ces prérogatives : « *le caractère exorbitant du droit commun de cette procédure judiciaire d'enquête fiscale peut légitimement faire craindre un certain nombre de détournements de procédure par les services fiscaux, similaires à ceux qu'il a été possible de constater en matière de procédure de perquisition (...)* L'efficacité combinée des procédures pénales et fiscales laisse craindre que le législateur a souhaité affranchir les administrations étatiques de certaines limites qui garantissent le respect des libertés individuelles protégées par la Convention Européenne des Droits de l'Homme et d'autres traités internationaux tels que

Pour l'Algérie, le législateur a confié la procédure à la justice pénale ; dès que les manœuvres frauduleuses sont détectées, l'ordre juridique général garde sa compétence¹⁰⁹⁷, et ce, bien que la procédure de contrôle elle-même est similaire à celle de la police judiciaire, puisqu'il est question d'un droit de visite et d'enquête (art 33 du CPF)¹⁰⁹⁸.

Ainsi, le législateur fiscal a puisé dans le droit pénal afin d'enrichir sa réglementation relative à la fraude fiscale, il a combiné des articles pénaux à des règles fiscales, pour arriver à une certaine assimilation de ces deux régimes, et même si cette règle semble être établie, une partie de la doctrine s'accorde à dissocier les deux procédures (fiscale et pénale), avançant des critères de distinction propre à la matière fiscale¹⁰⁹⁹.

2-Principe d'indépendance des procédures pénale et fiscale

Le principe est simple, les poursuites pénales en matière de fraude fiscale sont distinctes par leur objet et nature de la procédure administrative visant l'imposition¹¹⁰⁰. On retient ainsi un principe d'indépendance des procédures liées en premier lieu à la nature des garanties accordées au contribuable. Ensuite il intéresse fortement l'activité du juge pénal caractérisé par une forte autonomie¹¹⁰¹, cette caractéristique s'inspire également des sanctions pénales et fiscales qui ne reposent pas sur les mêmes éléments de preuve¹¹⁰².

le droit à la vie privée ou le respect de la propriété...Ce faisant, le législateur a sans doute créé des minotaures juridiques... sans vraiment prévoir de labyrinthe ou les enfermer. », J.DU PASQUIER Hervé ZAPF, L'union entre la fiscalité et le droit pénal a-t-elle fait naître des minotaures des temps moderne ? Les nouvelles fiscales n°1043 du 1er avril 2010,éd. Lamy, p.4 .

1097/ Le droit allemand adopte également le même raisonnement et attribue le domaine de compétence de la répression de la fraude fiscale au juge pénal. Cependant le code des impôts allemand distingue les infractions purement fiscales et celles qui y sont assimilées -l'escroquerie- M.PREISSER, J.PENTEGOUÉ TASSI, L'exemple allemand, in les enquêtes fiscales, C.LOPEZ (sous la direction), éd. Montchrestien Lextenso, coll. Grands Colloques, 2010,p. 93.

1098 / Cette situation se rapproche de celle du décret sur le contrôle de la qualité et la répression de fraudes qui indique dans son article 3 et 4 les prérogatives des agents chargés du contrôle, de la recherche et de la constatation des infractions, Décret exécutif n°90-39 du 30 janvier 1990, JO n°5.

1099 / M. TURRIN, La légitime répression de la fraude fiscale, op. cit, p.315.

1100 / « Il ne s'agit pas d'assurer par la répression pénale le respect des valeurs essentielles d'une société mais de veiller au fonctionnement correct d'un secteur ou d'une activité », F.MODERNE, « La sanction administrative », RFDA, 2002, p. 483.

1101 / J. LAMARQUE, O. NEGRIN, L. AYRAULT, Droit fiscal général, op. cit, p.1421.

1102 / M. COZIAN et F. DEBOISSY, Précis de fiscalité des entreprises, op. cit, p. 865.

Le principe trouve son fondement, non seulement dans l'autonomie de la procédure engagée, mais surtout dans la régularité du droit de communication pratiquée par le fisc à l'égard de l'instance judiciaire (art 47 du CPF)¹¹⁰³.

Tout ceci agit fortement sur la preuve dans la mesure où ce droit influence sur l'administration de la preuve.

a-L'autonomie du procès pénal

Il résulte de l'attribution du contentieux répressif au juge pénal, l'autonomie de ce dernier car toute décision juridictionnelle répressive acquiert en principe l'autorité absolue de la chose jugée et ce dès le jour de son prononcé¹¹⁰⁴. La justification de ce principe est que l'individu ayant fait l'objet d'une décision répressive irrévocable ne peut être à nouveau poursuivi pour les mêmes faits. Cette caractéristique a pour fondement la théorie de la sécurité devant les juridictions¹¹⁰⁵. Par ailleurs, le principe de l'indépendance et de l'impartialité des membres de l'autorité judiciaire, contribue davantage à cette autonomie.

La décision pénale s'impose au juge administratif, seulement en ce qui concerne les constatations matérielles et les déclarations de culpabilité¹¹⁰⁶. Le juge pénal n'est plus alors tributaire du déroulement de la procédure fiscale, la décision prise par le juge de l'impôt, n'a guère l'autorité de la chose jugée au regard du juge répressif.

Ce dernier ne saurait attendre les résultats définitifs de la procédure fiscale, de même que la décision définitive prononcée par le juge administratif ne pourrait avoir l'autorité de la chose jugée et ne pourrait s'imposer à la juridiction répressive. De ce fait le jugement fiscal ne peut être rendu qu'après avoir obtenu la décision définitive de la juridiction administrative¹¹⁰⁷. Enfin, le

1103 /D.BONNET, La procédure de flagrance fiscale (entre incertitudes et déséquilibres),op.cit,p.157.

1104 /S. GUINCHARD et J.BUISSON, Procédure pénale, LexisNexis, 10e .éd., 2014, p.1450.

1105 / J. PRADEL, Procédure pénale, 17èmeédi, Editions CUJAS, 2013, p. 912.

1106 /Ibid.

1107 / J. LAMARQUE,O. NEGRIN et L. AYRAULT, Droit fiscal général, op.cit,p.1422.

contribuable ne peut se prévaloir de la décision administrative pour former un recours devant les juridictions pénales¹¹⁰⁸.

De cette norme il en résulte une règle qui prévaut l'autonomie du juge pénal à celle du juge fiscal ce qui a certainement un effet direct sur l'hypothèse de l'autonomie de la preuve fiscale.

b- Les garanties du contribuable

Les garanties accordées au contribuable dans le contentieux fiscal ne sont guère les mêmes que pour le prévenu¹¹⁰⁹ bien qu'en droit pénal, ce dernier jouisse de la présomption d'innocence, le contribuable quant à lui ne bénéficie que relativement de cette présomption.

Si la protection citée à l'article 20 et suivant du CPF (ex : l'assistance d'un conseiller de son choix), était atteinte par l'Administration fiscale, la procédure judiciaire devrait être annulée par le juge, ce principe étant appliqué lorsqu'il y a méconnaissance d'une garantie essentielle aux droits de la défense. Pareillement, la procédure fiscale peut emporter l'annulation de la décision pénale si celle-ci a été directement fondée sur les résultats de la vérification viciée¹¹¹⁰.

En conclusion, dans une étude menée sur le caractère contestable du principe d'indépendance des procédures fiscales et financières, le Professeur SIERACZEK estime que cette indépendance est plutôt artificielle, ce caractère dépendant majoritairement de l'usage que fait l'Administration fiscale du droit de communication. Ainsi, dans le cas d'une irrégularité lors de l'obtention d'un document, la procédure fiscale elle-même serait compromise¹¹¹¹.

1108 / Cass. crim.(France),4 juin 1970 : Bull. crim.1970, n°186.

1109 /Pour le prévenu on parle du droit de silence pendant la garde à vue (art 100 du CPP).

1110 / M. COZIAN et F. DEBOISSY, Précis de fiscalité des entreprises, op. cit, p. 866.

1111 / D. BONNET, La procédure de flagrance fiscale (entre incertitudes et déséquilibres), op. cit, p. 158.

B- Un rôle prépondérant du juge de l'impôt

Commettre le délit de fraude fiscale change le cours de la procédure : il n'est non seulement plus question des mêmes délais de prescription¹¹¹², ni de la même procédure contentieuse, car il ne s'agit plus de la compétence du juge administratif, mais plutôt de celle d'un juge pénal. Cette perception nous pousse à nous interroger sur le rôle qu'a chacun dans la répression de la fraude fiscale. En réalité, la réponse à cette question nécessite de prendre en considération deux facteurs bien distincts, l'un repose sur la technicité et le réalisme connus en droit fiscal, l'autre concerne le juge pénal limité par un contrôle matériel des faits¹¹¹³.

1-Le rôle du juge de l'impôt dans la répression fiscale

Lorsque l'Administration fiscale est confrontée à un cas de fraude, elle décide de soumettre le litige au juge pénal, selon une procédure bien déterminée qui commence par la constatation de l'infraction par les agents de l'Administration fiscale (art 499 à 503 du CII)¹¹¹⁴, puis se suit le dépôt de plainte dans laquelle le fisc se porte partie civile. Toutefois, si le contribuable fraudeur s'acquitte des 50% des droits simples et des pénalités objet de la poursuite, l'Administration fiscale est en droit de retirer la plainte en vertu de l'article 104bis du CPF.

Cette disposition est certainement exceptionnelle, compte tenu de la rigueur du droit pénal, qui ne saurait admettre un tel retrait ; ainsi ce particularisme de la matière fiscale est probablement la conséquence directe de la nouvelle politique menée par l'Etat qui vise avant tout à instaurer un climat de confiance entre les parties.

1112 / L'article 106 du CPF dit : « *Le délai de prescription prévu ci-dessus est prorogé de deux (2) ans, dès lors que l'administration, après avoir établi que le contribuable se livrait à des manœuvres frauduleuses, a engagé une action judiciaire à son encontre* ». Voir également l'article 111 et 128 du CPF.

1113 / M. TURRIN, La légitime répression de la fraude fiscale, op. cit, p. 33.

1114 / Voir l'article 304 et 318 du CIDTA.

L'incrimination de l'acte implique aussi un recours total au juge pénal pour l'instruction de l'affaire¹¹¹⁵. Le rôle du juge de l'impôt reste assez réduit dans la mesure où il ne possède guère le pouvoir de prononcer les sanctions pénales et n'intervient principalement qu'en cas de sa saisine par le contribuable et consécutivement à la plainte de l'Administration fiscale¹¹¹⁶. Et pourtant c'est grâce à l'aide de ce dernier que le fardeau de la preuve s'est atténué. En outre, son soutien est essentiel lorsqu'il s'agit de délimiter les prérogatives du fisc.

Le juge de l'impôt s'est vu confier par le législateur la répression de quelques infractions, indépendante des manœuvres frauduleuses. Sa mission se résume alors à la profération des sanctions fiscales et non pénales (art 130 du TCA), une confirmation de la théorie de l'autonomie du droit fiscal selon certains auteurs¹¹¹⁷.

En réalité, bien que le législateur ne distingue pas l'ordre juridictionnel selon lequel chacun des juges prononce sa peine, il s'est appliqué à séparer les sanctions pénales des sanctions fiscales, et ce, à l'occasion de plusieurs articles, à l'instar de l'article 530 du CII, 119 et 176 du CIDTA. Ainsi les sanctions fiscales sont directement prononcées par l'Administration fiscale, alors que les sanctions pénales sont du ressort du tribunal correctionnel.

La compétence du juge fiscal s'étend donc au prononcé des amendes (art 121 et 1^{er} du CE), intérêts de retard (art 402 du CIDTA), indemnités de retard majorations de droit (art 92 du CPF). Le juge de l'impôt intervient également pour relever et sanctionner toute contravention au droit de communication, en particulier le refus de communication des livres, contrats ou documents susceptibles de contribuer à l'établissement de l'imposition (art 35 de la loi n°01-21 du 22 décembre 2001, portant loi finances pour 2002). Le procès-verbal établi pour la constatation d'une contravention est constitué devant le juge de l'impôt dont dépend le lieu de la contravention (art 518 du CII).

Les pouvoirs du juge de l'impôt s'étendent également au contentieux des sanctions fiscales, étant donné qu'elles sont instruites et jugées dans les mêmes conditions que les impositions

1115 / L'article 35 du CPF dit : « *La visite et la saisie des documents et biens constituant la preuve de manœuvres frauduleuses sont effectuées sous l'autorité et le contrôle du juge* ».

1116 / M. TURRIN, La légitime répression de la fraude fiscale, op. cit, p. 34.

1117 / M. BETCH et B. NEEL, « Juge pénal et juge fiscal », in Juge fiscal, acte colloque (sous la dir R.HERTZOG), Paris, Economica, 1988, p. 85.

contestées¹¹¹⁸. Par conséquent, si le contribuable discute une pénalité, il doit suivre les procédures contentieuses fiscales (art 82-3 du CPF). Bien que le législateur se soit abstenu de mentionner explicitement cette règle¹¹¹⁹, la lecture de l'article 104 du CPF, relatif au contentieux répressif, n'évoque que les sanctions pénales, ce qui revient à dire que les sanctions fiscales sont du ressort du juge de l'impôt. De plus, chaque fois qu'il est question de sanctions pénales le texte renvoie à l'article 104 du CPF, c'est-à-dire au juge pénal (art 534 du CII)¹¹²⁰. Ce dernier, en plus de ses prérogatives, correspondant à la répression de la fraude fiscale octroyée par l'article 104 du CPF ; il est également compétent à l'occasion des circonstances atténuantes citées à l'article 548 du CII¹¹²¹ ; de là, la contribution du juge pénal est évidente en matière de fraude fiscale. En conclusion, la preuve de la fraude fiscale est davantage liée au juge pénal.

2-Le rôle du juge pénal

Si le défaut de déclaration, les omissions et les erreurs font l'objet de sanctions administratives, la fraude fiscale est du ressort des tribunaux répressifs. A cet effet, il est intéressant de voir que c'est dans les dispositions de l'article 303 du CIDTA que les sanctions pénales sont édictées et non dans le code pénal¹¹²².

Suite à la constatations des éléments de la fraude fiscale (légal, matériel et intentionnel)¹¹²³, par l'administration avec tout moyen de preuve (recoupements, constat sur pièces, constat sur

1118 / Les réclamations relatives aux impôts et amendes sont du ressort du contentieux de l'imposition (art 70 du CPF). L'article 81 du CPF, mentionne les pénalités comme relevant des décisions de la commission, les mêmes sont soumises au recours juridictionnel administratif.

1119 / Contrairement au droit fiscal français, dans lequel le législateur a clairement mentionné ce principe : l'article 190 du LPF, dit : « *Les réclamations relatives aux impôts, contributions, droits, taxes, redevances, soultes et pénalités de toute nature... relèvent de la juridiction contentieuse lorsqu'elles tendent à obtenir soit la réparation d'erreurs commises dans l'assiette ou le calcul des impositions..* ».

1120 / Voir également l'article 119 & 1er du CE et 305 du CIDTA.

1121 / L'article 548 du CII dit : « *Les dispositions de l'article 53 du code pénal ne sont en aucun cas applicables aux peines édictées en matière fiscale. Elles peuvent être appliquées en ce qui concerne les sanctions pénales, à l'exception, toutefois, des peines prévues au 4° alinéa de l'article 546 ci-dessus et à l'article 550 ci-dessous* ».

1122 / hormis les dispositions de l'article 31 de la loi n° 06-01 du 20 février 2006, relative à la prévention et à la lutte contre la corruption, JO n° 14, qui dit : « *Est puni d'un emprisonnement de cinq (5) à dix (10) ans et d'une amende de 500.000 DA à 1.000.000 DA, tout agent public qui aura, sous quelque forme que ce soit et pour quelque motif que ce soit, sans autorisation de la loi, accordé ou ordonné de percevoir des exonérations et franchises de droits, impôts ou taxes publiques, ou effectué gratuitement la délivrance des produits des établissements de l'Etat* ».

1123 / Rappelons que les manœuvres frauduleuses sont énoncés aux articles : 193 du CIDTA, 118 du TCA, 533 du CII, 119/2 du CE et 34 du Code du timbre.

place)¹¹²⁴, une plainte est déposée soit auprès du procureur de la République¹¹²⁵, soit au niveau du juge d'instruction selon les dispositions de l'article 72 du CPP, avec la constitution de la partie civile .

Le juge d'instruction aura alors une double fonction : rechercher la vérité en toute impartialité et prendre certaines décisions juridictionnelles à l'instar des mandats de justice (art 109 du CPP), de la détention provisoire (art 123 du CPP) et du contrôle judiciaire (125 bis 1 du CPP).

Les sanctions pénales édictées à l'article 303 du CIDTA sont la charge la plus importante du juge pénal. Leur prononcé relève exclusivement de ce dernier, lequel est tenu de procéder à un supplément d'information (art 356 du CPP), de se prononcer en l'état sur la demande en réparations civiles et d'accorder à la partie civile une provision exécutoire conformément aux dispositions de l'article 357 du CPP. Le juge pénal est également habilité, par les différents codes fiscaux¹¹²⁶, à appliquer la contrainte au corps pour toutes les condamnations pécuniaires prononcées à l'encontre du contribuable fraudeur.

Toutefois, si les textes fiscaux s'accordent à appliquer le principe édicté à l'article 597 du CPP, relatif à la contrainte au corps aux condamnations pécuniaires, il est en toute logique prononcé par le juge fiscal, étant donné que les sanctions fiscales sont du ressort de ce dernier. Or, le juge pénal est censé être le juge compétent compte tenu de la spécificité pénale de la contrainte au corps et les différents renvois attestent de ce particularisme.

Le jugement rendu par le tribunal correctionnel peut être attaqué devant la chambre pénale près de la cour (art 170 du CPP), tout comme les arrêts rendus par la cour font objet de pourvoi en

1124 /Instruction interne (DIW), 2012, relative à la fraude fiscale.

1125 / « Lorsque le procureur de la république reçoit la plainte de l'administration fiscale, il décide de la suite à donner, en procédant: soit au renvoi du dossier à la juridiction d'instruction pour l'ouverture d'une information judiciaire (cette procédure est facultative en matière de délit et en matière de contravention), soit au renvoi du dossier à la juridiction de jugement compétente (tribunal correctionnel), si l'affaire ne nécessite pas une instruction, soit au classement de l'affaire, par une décision toujours révocable, à porter à la connaissance de l'administration », Instruction interne de 2012, relative à la fraude fiscale.

1126 /L'article 553 du CII dit : « Les condamnations pécuniaires prévues par le présent code entraînent application des dispositions des articles 601 et suivants portant code de procédure pénale relative à la contrainte par corps. Le jugement ou l'arrêt de condamnation fixe la durée de la contrainte par corps pour la totalité des sommes dues au titre des amendes et créances fiscales ». Voir aussi l'article 121& 1er du CE, 303 du CIDTA, 137 du TCA et l'article 36 du CT.

cassation (495 du CPP). Ainsi le juge pénal se partage la compétence avec le juge de l'impôt en matière de fraude fiscale aussi bien pour le prononcé des sanctions que le contentieux y afférant.

Au final, le juge fiscal, à l'instar des autres juges de l'ordre juridictionnel, joue un rôle considérable dans l'interprétation de la loi et contribue ainsi à l'essor de nouvelles règles du droit fiscal. Il est aussi en charge de prononcer les sanctions fiscales infligées à l'encontre du contribuable dans la fraude fiscale. Nous assistons alors à une nouvelle tendance, celle de la pénalisation du droit fiscal.

Cette tendance influencerait-elle sur la preuve fiscale ? En effet les techniques employées dans la recherche de la preuve pénale peuvent à posteriori être utilisés dans la preuve fiscale.

Section 2 : Les limites du juge dans le contentieux fiscal

Pouvoir prétendre à l'autonomie de la preuve fiscale par celle du juge suppose l'octroi par ce dernier de fonctions exclusives, hormis celles précédemment étudiées. Ce dernier doit se distinguer par des prérogatives propres à la matière fiscale. Le juge fiscal est un juge de pleine juridiction : il a le droit de faire disparaître ou de réduire la dette fiscale en apportant sa propre appréciation ; ce regard est certainement l'un des privilèges les plus importants dont jouit le juge de l'impôt.

Le contentieux de l'imposition, à la différence du contentieux de l'excès de pouvoir, ne se dirige pas contre un acte administratif dont l'annulation serait demandée, mais plutôt contre l'imposition elle-même. L'administration a également le pouvoir de sanctionner le contribuable malhonnête lorsque ce dernier se laisse aller à des pratiques frauduleuses.

Et bien que d'apparence, ces pouvoirs paraissent très étendus, ils demeurent non absolus. Certaines limites viennent entraver l'autonomie du juge fiscal, à l'instar de la doctrine administrative qui occupe une place non négligeable dans le contentieux de l'imposition (paragraphe 1). De même que le recours à des solutions administratives pour régler les différents litiges opposant le contribuable à l'Administration fiscale favorise cette nouvelle tendance, celle d'un juge fiscal démuné de ses pouvoirs (paragraphe 2).

Paragraphe 1 : Les écrits de l'Administration fiscale : La doctrine administrative

Si dans la preuve objective le juge fiscal est libre de participer à l'administration de la preuve, il est en revanche soumis aux contraintes liées à la nature même du contentieux fiscal ; un contentieux caractérisé par la présence de l'Administration fiscale, qui non seulement contribue fortement à la résolution du conflit, mais aussi à la création de la doctrine administrative.

Juridiquement la doctrine est l'opinion donnée par les professeurs universitaires ou les professionnels sur un thème précis¹¹²⁷. Ils contribuent à l'essor de la règle de loi, car ils ont une véritable influence sur le législateur, leurs critiques concernant la difficulté de l'application de la loi est une véritable source du droit et une forte inspiration pour le juge. Dans le domaine fiscal cette dernière est d'autant plus dominante du fait de l'omniprésence d'un professionnel au litige (le fisc).

A - L'étendue de la doctrine administrative

Incontestablement, la doctrine administrative est le produit de l'interprétation administrative¹¹²⁸. Elle désigne les différentes interprétations émises par l'Administration fiscale, à travers les instructions et notes adressées aux agents fiscaux. Il s'agit là d'une série de commentaires qui peuvent entraîner des effets juridiques considérables. Plusieurs renvois témoignent de la reconnaissance légale de la doctrine administrative, à l'instar de l'article 36 du CIDTA, le législateur laisse le soin du détail à l'Administration fiscale notamment concernant la procédure d'application d'une nouvelle norme législative.

La doctrine administrative apparaît alors comme une nécessité¹¹²⁹. La législation fiscale est parfois compliquée : elle requiert des explications aux agents de l'administration chargés de la

1127 /Ch. DE LA MARDIERE, Droit fiscal général, op. cit., p. 216.

1128 / M. COLLET, Droit fiscal, op. cit, p. 103.

1129/ Les Professeurs LAMARQUE, NEGRIN, AYRAULT, définissent la doctrine administrative de portée générale, en ces termes : « *Un ensemble d'énoncés abstraits définissant des modèles de comportement auxquels le système Etatique attache, lorsque les conditions de l'application de l'article L.80 A du livre des procédures fiscales sont réunies, certaines sanctions* », J. LAMARQUE, O. NEGRIN et L. AYRAULT, Droit fiscal général, op.cit, p. 599.

mettre en œuvre. La complexité du droit fiscal est donc un premier argument en faveur de la doctrine. Le second élément est certainement le souci d'unification de la procédure ; en effet c'est par la doctrine administrative qu'on peut s'assurer de l'uniformité d'application de la loi fiscale.

Résultat : nous sommes en présence « *d'un volume colossal* », pour reprendre l'expression du Professeur COLLET¹¹³⁰ ; ce flux d'informations confère à la doctrine une réelle place dans le droit fiscal. Elle peut également être perçue comme un frein à celle-ci car trop de données perturbent l'interprétation de la loi fiscale, une situation qui nous mène à constater l'obscurité de cette même loi.

L'une des qualités de la doctrine administrative est sa clarté, elle est censée être suffisamment explicite, ainsi si l'article 12 de CIDTA attribue la définition de l'activité ayant un caractère industriel au règlement, cette action est d'une grande importance car la détermination des bénéficiaires industriels et commerciaux en dépend, il est naturel que cette contribution soit aussi précise que possible. C'est pourquoi la simple lecture d'une instruction révèle une véritable clarté formelle¹¹³¹. Ce caractère permet aux contribuables de comprendre la norme fiscale¹¹³².

De ce point de vue, la doctrine devient un véritable outil pour faciliter l'accès à l'information pour un contribuable souvent trahi par son manque de connaissance¹¹³³. D'un autre côté, cette grande qualité dont jouit la doctrine administrative engendre une application stricte de la norme, le contribuable ne peut prétendre à une application partielle, car la précision de l'interprétation administrative ne laisse aucune place au doute.

L'étude de la composition de la doctrine administrative est d'une grande importance car elle permettra par la suite de mieux comprendre l'usage qui en est fait et la valeur juridique de celle-ci, enfin de l'impact de cette dernière sur l'instance.

En effet, les arrêtés et décrets ne sont pas les seuls actes qui viennent interpréter la loi : les circulaires et instructions émanant de l'Administration fiscale et adressées aux agents fiscaux

1130 / M. COLLET, Droit fiscal, op. cit, p. 104.

1131 / Ibid, p. 105.

1132 /Le décret exécutif n°12-344 relative au rescrit fiscal, fixe la date à partir de laquelle commence à courir le délai de 4 mois (art 8), et rajoute le cas dans lequel la demande du contribuable parvient à un service autre que le destinataire.

1133 / Il suffit de consulter le site de la DGI, pour relever le volé réservé au contribuable : www.DGI.dz

enrichissent la loi fiscale par une série de règles qui concernent l'interprétation, l'explication et l'application de la loi¹¹³⁴. Les réponses données par l'Administration fiscale quant aux interrogations des contribuables relevant de la DGI, peuvent constituer en soi une source de la doctrine administrative s'ils étaient publiés comme c'est le cas en France. En réalité le rescrit fiscal publié à valeur de doctrine administrative présente un premier frein à l'intervention du juge, car aucun recours juridictionnel n'est envisageable, un simple recours collégial permet au contribuable de contester la décision prise par l'Administration fiscale (art 174 ter du CPF).

En France, on remarque l'absence de formalisme lors des interprétations individuelles¹¹³⁵, à titre d'exemple la réponse donnée à un notaire par téléphone par un inspecteur chargé de la fiscalité immobilière, bien qu'il ne soit pas territorialement compétent, constitue une interprétation au sens de l'article L 80 A¹¹³⁶, alors que les avis verbaux donnés au contribuable ne sauraient être considérés comme doctrine administrative, la forme écrite est obligatoire.

La place qu'occupe la doctrine comme source de droit est objet à discorde. Certains auteurs considèrent que la doctrine administrative n'est pas le droit, elle ne peut être une source de droit¹¹³⁷. D'autres la qualifient de source d'information¹¹³⁸, alors que le Professeur LAMARQUE, paraît être réservé quant à la théorie de la doctrine administrative source du droit fiscal, toutefois il la classe au rang de « *source d'interprétation* »¹¹³⁹.

Bien que le regard porté sur la doctrine administrative diffère, il est certain que l'interprétation administrative adoucit la rigidité du législateur fiscal, une étape supplémentaire en faveur de la procédure d'amélioration de la relation contribuable Administration fiscale et qui engendre

1134 /La direction générale des impôts (DGI) est composée de la direction de la législation et de la réglementation fiscale

1135 / M. ABDULGHANI, Les sources infra législatives en droit fiscal, Analyse d'un désordre normatif, Thèse, Aix Marseille 2014, p.149.

1136 /CE Français, 11 juillet 1969, n°79606 : AJDA, 1969, p 700, in M. ABDULGHANI, Les sources infra législatives en droit fiscal, Analyse d'un désordre normatif, op.cit, p. 149

1137 / H. RABAULT, « L'opposabilité de la doctrine administrative en droit fiscal : la constitutionnalité de l'article L.80 A du livre de procédures fiscales », LPA, 15 juin 2012, n°120, p. 23.

1138 / « Pour la grande majorité des contribuables, droit fiscal et doctrine administrative ne font qu'un ...le législateur n'ayant manifestement pas l'intention de mettre un terme à cette situation, la doctrine administrative est vouée à demeurer la seule source d'information dont la connaissance puisse être raisonnablement exigée de contribuables normalement éclairés », Y. BERNARD, « Réponse ministérielle : beaucoup de bruit pour rien ? », RJF ,3 /06, chron, p. 185.

1139/ J. LAMARQUE, « Source du droit fiscal.- Source d'édition et sources d'interprétation », JCI. Procédures fiscales , Fasc.105,1 mars 1945 (Mise à jour 1er mars 1999).

forcément des effets juridiques sur le contentieux fiscal et par conséquent sur l'étendue de l'intervention du juge.

Selon l'expression du Professeur DE LA MARDIERE : « *l'administration préfère placer son interprétation de la loi dans les instructions plutôt que dans les décrets et arrêtés* »¹¹⁴⁰, car pour l'auteur c'est une question de force juridique ; si le contribuable peut contester la légalité d'un décret, il ne peut en revanche soumettre les instructions au contrôle du juge, puisque ce dernier ne connaît que le droit et non les actes dépourvus de leur valeur juridique¹¹⁴¹.

Ce qui vient d'être avancé ne doit nullement être interprété comme une règle exhaustive, car si la doctrine administrative possède un pouvoir de fait et non de droit, le juge garde le pouvoir de contrôler la régularité d'une instruction si cette dernière ne respecte pas dans son interprétation l'idée et le contenu de la loi fiscale¹¹⁴². Les rajouts que peut soumettre l'Administration fiscale ne font nullement une loi, bien que souvent les projets de loi de finances sont proposés par le fisc.

Par ailleurs comment peut-on se plaindre d'une instruction défavorable ? À cette interrogation un véritable intérêt pratique, car l'Administration fiscale peut favoriser lors de l'émission de l'instruction une catégorie de contribuables au détriment d'une autre, le professeur COLLET répond en avançant la solution du recours pour excès de pouvoir¹¹⁴³. L'auteur base son idée sur l'intérêt d'agir, c'est-à-dire en tenant compte du critère de recevabilité de l'action en justice. Dès lors, le contribuable est non seulement concerné par l'annulation de l'instruction défavorable, mais aussi par celles n'étant pas visées par le recours mais susceptibles de lui être défavorables¹¹⁴⁴.

Les effets de cette annulation sont de portée rétroactive¹¹⁴⁵, alors que le rescrit fiscal conduit bien souvent à un résultat contraire, étant donné que l'article 9 du décret exécutif 12-344 relatif au rescrit fiscal¹¹⁴⁶, empêche l'Administration d'effectuer un redressement sur une situation ayant déjà fait l'objet d'une demande de rescrit, quand bien même ce rescrit a été annulé suite à une

1140 / Ch. DE LA MARDIERE, Droit fiscal général, op. cit, p. 221.

1141 / Ibid.

1142 / Ibid.

1143 / M. COLLET, Droit fiscal, op. cit, p. 117.

1144 / Ibid.

1145 / Si ce n'était pas le cas le contribuable qui se conforme à une interprétation administrative à une année N, serait exposé à un rappel d'impôt sur cette année si une nouvelle instruction apparaissait en N+1.

1146 / Décret exécutif n° 12-344 du 8 septembre 2012 relatif au rescrit fiscal, JO n°50.

erreur d'appréciation¹¹⁴⁷. Par ailleurs les contribuables ne sont nullement tenus de respecter les circulaires et instructions car elles ne leur sont pas destinées, par contre les agents administratifs lui sont obligatoirement soumis, selon le principe voulant qu'on « *soit tenu par la règle que l'on se donne à soi même* »¹¹⁴⁸.

La confrontation avec le juge s'effectue également lorsque ce dernier donne une interprétation différente de celle avancée par l'Administration fiscale, tel est le cas de la loi française de 1959 rédigée actuellement à l'article L 80 A¹¹⁴⁹, et d'après laquelle le juge considérait qu'une instruction dépourvue de la valeur juridique, ne pouvait lui interdire des effets rétroactifs et le contribuable pouvait obtenir du juge que l'Administration fiscale tienne sa promesse, peu importe la forme selon laquelle elle s'est prononcée¹¹⁵⁰

La nature juridique de la doctrine administrative, revient à la placer dans l'une des deux catégories suivantes, soit le « *droit* », soit le « *non-droit* »¹¹⁵¹. Cette question n'est pas une simple interrogation universitaire, elle est importante pour mieux comprendre l'influence qu'a l'interprétation administrative sur le contentieux fiscal et par conséquent sur le juge fiscal, car si l'Administration fiscale édictait des normes juridiques le juge serait contraint de les respecter et son intervention serait limitée du fait qu'il ne peut discuter que la bonne application de la loi et non la loi¹¹⁵².

1147 / L'avis MONZANI : « *qu'en dépit de l'effet rétroactif qui s'attache normalement à l'annulation pour excès de pouvoir, les dispositions de cet article permettent à un redevable, alors même que serait ultérieurement intervenue l'annulation par le juge de l'acte, quel qu'il soit, par lequel elle avait été exprimée, de se prévaloir à l'encontre de l'administration de l'interprétation qui, dans les conditions prévues par l'article L80 A, était formellement admise par cette dernière* », in M. COLLET, Droit fiscal, op.cit, p. 119.

1148 / Ch. DE LA MARDIERE, Droit fiscal général, op. cit, p. 223.

1149 / L'article L80A du LPF dit : « *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 rapportée 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* ».

1150 / Ch. DE LA MARDIERE, Droit fiscal général, op. cit, p. 227.

1151 / M. ABDULGHANI, Les sources infra législatives en droit fiscal, Analyse d'un désordre normatif, op.cit, p. 159.

1152 / Le Professeur NEGRIN parle dans ce cas de la loi comme d'une norme juridique parfaite et de la doctrine administrative comme d'une norme juridique imparfaite. O.NEGRIN, L'application dans le temps des textes fiscaux, thèse, Université Paul-Cézanne, Aix-Marseille III, 1997, p. X.

Dans l'arrêt Cie Alitalia¹¹⁵³, le commissaire du Gouvernement français concluait que « *L'interprétation donnée par l'Administration fiscale de la loi et des règlements fiscaux ne peut être raisonnablement comprise dans la notion de « législation nationale existante* »¹¹⁵⁴. La doctrine administrative n'est donc pas une norme pour plusieurs raisons ; la première est la légalité de l'instruction, qui doit être annulée si elle est contraire à la loi, la seconde argumentation se trouve certainement dans l'attribution même de la doctrine. M. TUROT énonce que la doctrine est sans esprit : « *une instruction doit être appliquée à la lettre, sans que ni le contribuable ni l'administration ne puissent faire état de son objet ou de son intention. Les lois ont de l'esprit, Montesquieu s'en est fait l'écho, pas les circulaires* »¹¹⁵⁵.

A notre sens l'argument le plus important est assurément la publication, car si on prétendait que la doctrine est une norme juridique, on devrait pouvoir lui appliquer le principe selon lequel « *nul n'est censé ignorer la loi* », au final on aurait une nouvelle règle qui s'énonce comme suit : « *nul n'est censé ignorer la doctrine administrative* ». Or si le principe précédemment cité visait à protéger la société contre toute impunité pour raison d'ignorance de la loi, c'est-à-dire l'instauration d'une véritable présomption de connaissance de la loi, on ne saurait sanctionner un contribuable pour cause d'ignorance d'une instruction.

Cet avis est certainement contraire à celui de M. ABDULGHANI qui avança dans sa thèse¹¹⁵⁶ une large diffusion de la doctrine administrative. Étant donné qu'elle est publiée sur le site internet de l'Administration fiscale, prétendre l'ignorer est peu convaincant ; l'auteur avança également que la doctrine administrative est faussement à usage interne et que forcément elle a une répercussion sur le contribuable. Pour contrer cet avis nous pouvons présenter quelques arguments :

- Le caractère souvent individuel de la doctrine administrative ; la non publication jusqu'alors du rescrit fiscal et de sa non prévalence auprès d'un tiers.

1153 / CE Français ass, 3 février 1989, n° 74052, Cie Alitalia : RJF, 3/89, n°299 ; RJF, 3/89, pp 125-141, concl. N. CHAHID NOURAI ; RJF 3/89, pp. 115-124, chron. J. TUROT.

1154 / N. CHAHID NOURAI, « Droit communautaire et TVA française. Illégalité partielle pour non-conformité à la 6^e directive de certaines exclusions réglementaires du droit à déduction », concl. sur CE ass. 3 février 1989, n°74052, Cie Alitalia, RJF 3/89, p.134.

1155 / J. TUROT, « La vraie nature de la garantie contre les changements de doctrine », RJF, 5/92, chron, pp.371-376.

1156 / M. ABDULGHANI, Les sources infra législatives en droit fiscal, Analyse d'un désordre normatif, op. cit, p. 170.

- Le caractère non obligatoire de la doctrine administrative, seul le législateur est créateur de la norme, il a par conséquent pour prérogative d'obliger le contribuable au respect de la loi

- Le contribuable tout comme son conseiller ont l'automatisme de la règle de loi et non d'une circulaire ou d'une instruction, tous deux avantagent le texte de loi lors d'un litige plutôt que les interprétations administratives, car devant l'instance juridictionnelle, le juge interprète et contrôle la loi et non la doctrine. Il ne faut également pas omettre que l'administration ne peut créer la norme et être partie prenante lors de la contestation de cette dernière, à quelle égalité serions-nous confrontés ? De plus aucune légitimation constitutionnelle n'a été invoquée jusqu'alors, on ne peut donc prétendre à une quelconque reconnaissance de la doctrine comme norme juridique.

Cependant la doctrine administrative conserve une portée considérable, une reconnaissance implicitement admise dans l'article 70 du CPF, qui affirme que le contentieux concerne aussi le bénéficiaire d'une disposition législative ou réglementaire¹¹⁵⁷, ce qui nous porte à croire qu'il existe une véritable consécration légale à la doctrine administrative sans pour autant qu'elle soit égale à la loi. De là nous nous interrogeons sur l'administration de la preuve lors du contentieux d'une disposition réglementaire .

B - Le comportement du juge face à la doctrine administrative

Etudier l'attitude du juge face à la doctrine administrative, revient à examiner si ce dernier a le pouvoir de l'interpréter ou pas ? La réponse à cette interrogation nous conduit à revoir les pouvoirs normatifs du juge comme véritable source du droit et dont l'interprétation de la loi est la première fonction qui lui est attribuée.

Hormis la discorde existante entre les auteurs sur le rôle de la jurisprudence comme source du droit, qui s'appuie principalement sur l'absence d'une base constitutionnelle¹¹⁵⁸, et la présentation du juge comme un « *facteur social* »¹¹⁵⁹, d'autres arguments soutiennent l'idée contraire,

1157 /Voir l'article 81 du CPF.

1158 / L'article 165 de la Constitution dit : « *Le juge n'obéit qu'à la loi* »

1159 /La jurisprudence « *est un facteur social(...) qui détermine le comportement juridique des membres du corps social, dans la mesure où ceux-ci sont convaincus que placés dans le même cas la même solution interviendra à leur égard.* », J. ROCHE, « Réflexion sur le pouvoir normatif de la jurisprudence », AJDA, 1962, p.532.

avançant une « *vision purement pragmatique* »¹¹⁶⁰, et prétendant une acceptation largement acquise des pouvoirs normatifs du juge.

En droit fiscal cette hypothèse est d'autant plus persistante, que bien souvent le juge établit sa jurisprudence sans se fonder sur des normes législatives, c'est notamment le cas du contentieux né de la responsabilité de l'Administration fiscale¹¹⁶¹. Alors que la fonction du juge n'est plus discutable, que ce soit dans le contentieux lui-même ou par l'enrichissement du droit fiscal, étant donné qu'une interprétation jurisprudentielle est une véritable réécriture de la norme législative¹¹⁶².

En revanche, la doctrine administrative paraît être un frein à cette liberté. Tout d'abord, parce qu'on pourrait difficilement imaginer une intervention du juge lorsque la loi elle-même autorise le ministère de l'Administration fiscale. Dès lors, si le texte est muet, vague ou si tout simplement il renvoie à la voie réglementaire, le juge ne peut s'immiscer que dans le cadre du recours pour excès de pouvoir pour dénoncer l'illégalité de l'acte administratif, et quand bien même ceci est possible il ne peut l'exercer d'office : « *le juge ne peut appliquer spontanément le mécanisme de garantie contre les changements de doctrine si le contribuable ne le lui demande pas. Parfois, il doit spontanément refuser de l'appliquer, même si l'administration ne s'y oppose pas* »¹¹⁶³.

A cet égard, annuler la doctrine administrative n'aurait d'effet que sur l'avenir, conformément à la faculté légale dont dispose le contribuable de se prémunir contre le changement

1160 / « *Franche et décomplexée de ce que tout juriste pratiquant le droit sait, c'est-à-dire le pouvoir normatif de la jurisprudence* », P. DEUMIER, Introduction générale du droit, Paris, LGDJ, coll. « Manuel », 2eme éd, 2013, p. 292.

1161 / Dans l'arrêt *Krupa* le Conseil d'Etat français a abandonné la faute lourde par la faute simple sans se référer au CGI : « *Considérant qu'une faute est commise par l'administration lors de l'exécution d'opérations se rattachant aux procédures d'établissement et de recouvrement de l'impôt est de nature à engager la responsabilité de l'Etat à l'égard du contribuable ou de toute autre personne si elle leur a directement causé un préjudice ; qu'un tel préjudice, qui ne saurait résulter du seul paiement de l'impôt, peut être constitué des conséquences matérielles des décisions prises par l'administration et , le cas échéant, des troubles dans ses conditions d'existence dont le contribuable justifie que le préjudice invoqué ne trouve pas sa cause directe et certaine dans la faute de l'administration si celle-ci établit soit qu'elle aurait pris la même décision d'imposition si elle avait respecté les formalités prescrites ou fait reposer son appréciation sur des éléments qu'elle avait omis de prendre en compte, soit qu'une autre base légale que celle initialement retenue justifie l'imposition ; qu'enfin l'administration peut invoquer le fait du contribuable ou, s'il n'est pas le contribuable, du demandeur d'indemnité comme cause d'atténuation ou d'exonération de sa responsabilité* », CE français ,21 mars 2011 , n° 306225, *Krupa* : RJF,06/2011,n°742 ; BDCF 06/2011,n° 742 , concl. CL. Legras ; Procédures 2011, n°248, note O. NEGRIN.

1162/ M. ABDULGHANI, Les sources infra législatives en droit fiscal, Analyse d'un désordre normatif, op.cit , p. 314.

1163 /O. NEGRIN, « *Le juge et la doctrine administrative* », in colloque Le contentieux fiscal en débats (sous la direction de T. LAMBERT), 2013, p. 170.

d'interprétation, de même que le souci d'harmonisation de la doctrine administrative incita le Conseil d'Etat français à conserver une doctrine, alors qu'une autre semblable aurait été entachée d'illégalité et aurait été annulée pour excès de pouvoir ¹¹⁶⁴.

Considérant ce principe, le juge ne peut et quel que soit le degré de similitude entre les deux interprétations fonder sa conviction ¹¹⁶⁵. Cette règle est d'origine administrative, elle est similaire aux dispositions du décret exécutif du 12-344 relatif au rescrit fiscal.

En second, si on part du principe que la doctrine administrative est du « *non droit* » et que la fonction du juge est d'interpréter le droit, il est logique que ce dernier ne puisse interpréter ce « *non droit* », de même qu'il ne peut donner une interprétation à une norme qui crée du réel, car c'est exactement la première fonction de la doctrine : donner naissance à la réalité ¹¹⁶⁶. De plus les réponses aux questions posées à l'administration sont souvent hors de la portée du juge, pour cause de non spécialisation de ce dernier, alors comment peut-il intervenir dans les affaires fiscales ? ¹¹⁶⁷

Si l'intervention du juge paraît jusqu'à lors limitée, c'est probablement dû à la prépondérance des règlements administratifs. En effet, la norme fiscale est votée dans le cadre d'une loi de finances, celle-ci ne peut être qu'à l'initiative du gouvernement, on parle alors d'un projet de loi de finances et non d'une proposition de loi, étant donné que les membres du Parlement n'interviennent que pour proposer des amendements conformément aux dispositions de l'article 139 de la Constitution ¹¹⁶⁸, ainsi le droit d'amendement paraît extrêmement limité. Il en résulte ainsi une faible participation à la norme fiscale.

1164 / « *Quand bien même un autre acte exprimant la même interprétation aurait été annulé pour excès de pouvoir* », CE français, avis, sect. 8 mars 2013, n° 353782, Monzani : Dr. fisc.2013, n°15, comm. 240, concl. E. CREPEY, note O. FOULQUET ; Procédures 2013, n°6, comm.205, note O. NEGRIN.

1165 / O. NEGRIN, « *Le juge et la doctrine administrative* », in colloque Le contentieux fiscal en débats (sous la direction de T. LAMBERT), 2013, p. 171.

1166 / L. VAPAILLE, La doctrine administrative fiscale, op. cit. p. 209.

1167/ Or si on prend l'exemple de l'article 36 du CIDTA, et dont l'enjeu est d'une importance capitale pour le contribuable puisqu'il est question d'une exonération. Le législateur a laissé le soin au fisc de définir par voie réglementaire, les terres nouvellement mises en valeur dans les zones de montagne, dans ce cas, comment le juge pourrait-il contester ? Comment ce dernier peut intervenir pour contrôler une procédure apparemment technique ?

1168 / L'article 139 de la Constitution dit : « *Est irrecevable toute proposition de loi qui a pour objet ou pour effet de diminuer les ressources publiques ou d'augmenter les dépenses publiques, sauf si elle est accompagnée de mesures visant à augmenter les recettes de l'Etat ou à faire des économies au moins correspondantes sur d'autres postes des dépenses publiques* ».

Par ailleurs on peut distinguer deux raisons à cette prééminence, l'une est relative à la nature même de la réclamation et l'autre est certainement liée à l'attitude des agents chargés de l'application de la réglementation :

1 - Le fond de la réclamation

Une très grande majorité des réclamations est traitée au niveau de l'Administration fiscale, et peu d'entre elles aboutissent devant les tribunaux, d'ailleurs plus de 80 % d'entre elles tendent à la rectification d'erreurs dans les bases d'imposition¹¹⁶⁹, ces mêmes réclamations sont traitées de manière très souple, au vu du caractère déconcentré dont jouit l'Administration fiscale. L'accès au juge est donc quantitativement limité.

En outre, la procédure de dégrèvement consiste pour l'administration à renoncer au produit d'un impôt, mais quand cette démarche est entreprise par l'unique initiative du fisc suite à une erreur de droit¹¹⁷⁰, on appelle cela le dégrèvement d'office (DO). L'Administration fiscale a par le biais de cette démarche une fonction semblable à celle du magistrat, elle juge de l'illégalité d'une imposition et ordonne une procédure semblable à celle de l'annulation, puisque le contribuable recouvre ses droits.

2 - L'attitude des agents

Lorsqu'un litige est exposé devant le juge fiscal, ce dernier par l'intermédiaire de l'instruction approfondira la recherche des preuves, il scrutera chacun des arguments des parties ce qui n'est pas le cas au stade de la réclamation. D'un autre côté, la survie même du service nécessite le règlement du litige en interne, car si ce n'est pas le cas l'agent devra le mentionner dans un rapport détaillé à partir duquel l'administration élaborera son mémoire des erreurs commises ; il est important alors d'éviter l'intervention du juge.

1169 / Source Administration fiscale.

1170 / Ch. DE LA MARDIERE, Droit fiscal, op. cit, p. 312.

« L'Administration fiscale bien que juridiquement soumise au contrôle juridictionnel au même titre que d'autres administrations est loin d'être parfaitement contrôlée par le juge, le fisc ne fait pas preuve de la même soumission que les autres administrations »¹¹⁷¹. Le professeur GAUDEMET dénonce le défaut de soumission de l'Administration fiscale au juge, puisqu'elle choisit ou non d'intégrer la jurisprudence. Il est d'ailleurs intéressant d'observer le comportement du fisc face aux décisions de justice ; il l'intègre dans la doctrine administrative, cette dernière devient son propre discours, et « lui fait perdre son caractère d'extériorité »¹¹⁷². Les deux acteurs interprètent la loi, mais leurs regards diffèrent, ils n'ont ni les mêmes critères, ni les mêmes objectifs, « La différence entre l'Administration et le juge est la résonance pratique que le premier donne à l'interprétation de la loi fiscale. Or le juge judiciaire plus encore que le juge administratif, ne tient pas à entrer dans l'appréciation de ce type de considération »¹¹⁷³.

En conclusion, le juge bien que porteur de valeurs de légalité, doit se confronter et s'adapter aux normes administratives, il doit tenir compte de la doctrine émise par le fisc, car incontestablement elle a une force d'influence sur le texte de loi, sa contribution à rendre la législation plus compréhensible, praticable et réelle, font d'elle une véritable source d'inspiration pour le juge fiscal, un fondement qui délimite également son champ d'action et par conséquent ses efforts dans la recherche de la vérité. La preuve fiscale devient donc limitée.

Paragraphe 2 : Le règlement administratif des litiges fiscaux

« Toute imposition génère un contentieux »¹¹⁷⁴, si cette expression paraît exhaustive, elle ne s'éloigne que peu de la réalité, nombreux sont les contribuables qui voient en l'impôt une véritable contrainte. Et si la plupart des litiges sont résolus lors de la phase administrative, ceci n'est certainement pas un hasard, les dispositions légales mises en place par la loi fiscale favorisent l'érosion de cette hypothèse. De cette disposition apparaît alors un faux procès, celui

1171 /P-M. GAUDEMET, Réflexions sur les rapports du juge et du fisc, Mélanges offerts à Marcel WALINE, LGDJ, 1974, p. 127-136

1172 / L. VAPAILLE, La doctrine administrative fiscale, op. cit. p. 109.

1173 / Ibid p. 111.

1174 / Ibid p. 31.

dans lequel l'administrateur s'affirme d'avantage et devient concurrent du juge et non plus un simple interlocuteur¹¹⁷⁵.

Nous essayerons de démontrer à travers le développement qui va suivre, les limites du juge fiscal face au comportement de l'Administration, car dans ce volet il n'est plus question des écrits émanant d'elle, mais de son action dans le contentieux fiscal. Dans ce contexte le recours préalable devient un concurrent du recours juridictionnel.

A - Appréciation du contentieux administratif

Dans le cadre de la politique de prévention du contentieux fiscal mené par les pouvoirs publics, l'Administration a la lourde tâche de modérer les conflits qui peuvent naître. De ce fait, le recours préalable devient un obstacle à l'intervention du juge et limite l'accès aux tribunaux administratifs¹¹⁷⁶. Si cette démarche désengorge les tribunaux, elle a aussi comme effet d'écarter le rôle du juge dans la résolution du litige, de plus elle accorde à l'Administration une fonction qui ne lui appartient pas initialement.

La première raison à cela est certainement l'obligation du recours préalable, énoncé à l'article 71 du CPF, comme une contrainte d'ordre fiscal. Le CPCA quant à lui à l'article 830 ne parle que d'une possibilité et non d'une obligation¹¹⁷⁷.

Ainsi la présence du recours préalable concurrence le recours juridictionnel, bien qu'il s'en inspire fortement. Certaines de ses formalités sont transposées du contentieux juridictionnel : mandat, notification de décision. Par ailleurs les délais de réponse encouragent cette tendance. C'est par l'article 76 du CPF que le directeur des impôts dispose d'un délai allant de deux à huit mois pour répondre aux réclamations introduites par les contribuables, alors que dans le

1175 / G. NOEL, « Le règlement administratif des litiges fiscaux sans recours au juge », in acte du colloque Le juge fiscal (sous la dir. de R.HERTZOG, coll. Finances Publiques, Economica, 1988, p. 121.

L'auteur s'interroge sur l'intérêt de ce mode de règlement des litiges, et emploie le terme « *le règlement administratif des litiges fiscaux...au secours du juge...* » .

1176 /Pour l'obligation du recours préalable, voir les arrêts du Conseil d'Etat

1- N°042072 du 10/09/2008, 2e chambre, non publié

2- N°044801 du 14/01/2009, 2e chambre, non publié.

3- N°42192 du 16/07/2008, 2e chambre, non publié.

1177 /L'article 830 s'énonce comme suit : « *La personne concernée par l'acte administratif peut adresser une réclamation à l'autorité administrative qui l'a rendu au cours du délai prévu à l'article 829 ci-dessus* »

contentieux juridictionnel l'article 82 du CPF n'indique qu'un seul délai, c'est celui de l'introduction de la requête au près des tribunaux administratif (4 mois).

Ces deux facteurs ne sont pas les seuls à contribuer à la progression du contentieux administratif, souvent le fisc endosse la fonction de juge et statue sur le litige présenté devant lui ; à titre d'exemple, la commission de recours instituée par l'article 80 du CPF et dans laquelle le contribuable tente de démontrer ses droits. Puis l'arbitrage cité à l'article 20 du CPF, accorde au contribuable vérifié la possibilité de solliciter dans sa réponse l'arbitrage de l'Administration fiscale pour des questions de faits ou de droits, notons qu'ici le législateur emploie le terme de « *sentence* ».

Qu'il s'agisse de l'IBS ou l'IRG, le contribuable doit chaque année procéder à l'évaluation de ses revenus, cette même démarche devient contentieuse quand le fisc relève une anomalie, demande des explications, où ait recours au redressement ; on décèle alors une discussion entre l'administration et le contribuable à caractère quasi « *contractuel* »¹¹⁷⁸, qui tend à la résolution du débat bien avant la phase contentieuse.

Ceci est certainement dû au degré d'importance des litiges ; ceux qui n'ont pas de réelles prétentions juridiques à l'instar du montant d'une rémunération et ceux qui, au contraire présentent une véritable prétention juridique tendant à obtenir le bénéfice d'un droit et qui nécessitent une discussion juridique avérée.

Pour le premier type de contentieux «le contrôle juridictionnel n'est pas adapté dans la mesure où, fondé sur le droit, il est impropre à s'appliquer à des dispositions qui restent normalement étrangères à l'ordre juridique ainsi que le sont (certaines) circulaires... »¹¹⁷⁹. Alors que le professeur LAMARQUE édicte une règle de relativité : « ...la pratique révèle que les chances d'une réclamation sont inversement proportionnelles au moment de l'imposition : c'est presque une loi du genre.. »¹¹⁸⁰.

1178 /L. VAPAILLE, La doctrine administrative fiscale, op. cit, p. 39.

1179 /Y. GAUDEMET, « Remarques à propos des circulaires administratives », Mélanges Stassinopoulos, LGDJ, 1974, p. 573.

1180 /J. LAMARQUE, sous CE français 19 février 1971, AJDA,1971 ,p 622 . In le juge fiscal : G. NOEL, Le règlement administratif des litiges fiscaux, op.cit, p 135).

En revanche si le réalisme du droit fiscal impose la collaboration du fisc, l'Administration ne peut être considérée comme un juge, de par la nature des décisions prises et des outils utilisés pour y parvenir. En outre l'auteur de l'opération contestée ne peut statuer sur un litige naissant de cette opération.

Il est bien évidemment difficile d'être juge et partie à la fois, c'est sans doute pour cette raison que l'agent vérificateur doit lors des contrôles qu'il effectue, détailler et motiver ses observations (art 21 du CPF). L'Administration fiscale peut garder le silence quant au recours qui lui est posé, preuve est l'article 81 du CPF qui mentionne le silence des commissions des recours, une abstention qui vaut rejet implicite¹¹⁸¹. Cette règle démontre le caractère non obligatoire de la décision administrative, contrairement aux décisions de justice, où le juge est dans l'obligation de rendre un verdict.

Dés lors nous constatons, à la lecture de l'article 26-2 de la loi de finances pour 2016¹¹⁸², que le législateur semblait s'être rétracté sur le silence de la commission de recours ; cette dernière était dans l'obligation de rendre une réponse¹¹⁸³. Ceci peut-il être considéré comme un avantage accordé au contribuable ou bien, au contraire, discrédite-t-il tout ce que nous avons avancé jusqu'à présent et appuyait le rapprochement existant entre l'Administration fiscale et le juge ?

L'absence de texte qui consolide l'approche d'une décision administrative non obligatoire, entraîne l'effet contraire, c'est-à-dire la soumission du contribuable aux dires du fisc, une contrainte supplémentaire à notre sens, puisque le contribuable doit s'y tenir ; l'Administration fiscale devient ainsi, aussi imposante que son prélèvement pécuniaire.

D'autre part le juge est dans l'obligation de présenter des résultats. Le juge s'intéresse d'avantage à la recherche de la vérité qu'au respect de la procédure, évitant ainsi de rajouter une certaine « *pesanteur* » au contentieux¹¹⁸⁴. Partant d'un principe général en droit fiscal et selon lequel le contribuable supporte suffisamment de contraintes financières -l'impôt- Cette politique délibérée facilite au contribuable l'exercice du droit de réclamation et témoigne d'une grande sagesse

1181 / Cette règle est de source administrative, l'article 830 du CPCA la dénombre comme suit : « *Le silence gardé par l'autorité administrative saisie, pendant deux mois, sur une réclamation, vaut décision de rejet...* »

1182 / Loi n°15-18 du 30 décembre 2015, portant loi de finances pour 2016, JO n°72.

1183 / L'article 26-2 s'énonce comme suit : « *Les commissions de recours doivent se prononcer ...l'expiration du délai imparti à la commission pour se prononcer* ».

1184 /G. NOEL, Le règlement administratif des litiges fiscaux sans recours au juge, op. cit, p.126.

puisqu'«...*Le formalisme extrême dans le domaine du contentieux fiscal, pourrait...devenir d'autant plus irritant que l'impôt représente pour tous les citoyens une charge de plus en plus lourde, que les sommes mises en discussion sont de plus en plus importantes*¹¹⁸⁵».

Un principe très logique, il est en parfaite adéquation avec le nouveau système instauré par les pouvoirs publics qui tend à améliorer les rapports entre les contribuables et l'Etat. À notre sens il serait plus utile que le législateur assouplisse les procédures liées au contentieux fiscal, surtout que l'impôt « *...est peut être de toutes les contraintes exercées par l'Etat, l'une des plus sensibles, une des moins supportables, une des plus aptes à provoquer la réaction des assujettis...* »¹¹⁸⁶. D'autant plus que la réclamation préalable peut être perçue comme « *vexatoire* »¹¹⁸⁷. Elle n'est au final qu'une étape pour accéder au juge fiscal et du droit d'agir en justice et donc à la véritable preuve.

B - Les aménagements nécessaires

Si les écrits de l'Administration semblent freiner le rôle du juge dans le litige fiscal, le comportement de cette dernière est aussi un frein car le recours préalable est utilisé comme filtre avant d'arriver à l'étape juridictionnelle. Cette technique semble fonctionner, mais reste à parfaire, certaines carences sont à évoquer et pourraient en expliquer les limites.

1 - Le contradictoire

Le droit de communication est le droit qui permet à l'Administration fiscale d'acquérir des documents en possession du contribuable ou de toute autre institution capable d'informer le fisc sur la situation financière du contribuable (art 46 du CPF). Ce droit peut être provoqué ou spontané, dans les deux cas il est un droit contraignant puisqu'il est question de sanctions eu

1185 /Note anonyme sous CE Français ,11 octobre 1978,DF.1979,n°1025.cf ,in G.NOEL, Le règlement administratif des litiges fiscaux sans recours au juge, op. cit, p.127.

1186/ G. ARDANT, Théorie sociologiques de l'impôt, Bibliothèque générale de l'Ecole Pratique des Hautes études, 1965, p.7.

1187 / Selon l'expression de G.NOEL, dans Le règlement administratif des litiges fiscaux sans recours au juge, op.cit, p. 136.

égard des contribuables refusant de collaborer¹¹⁸⁸. Le droit de communication est un droit de large portée au regard des nombreux articles qui l'énumèrent (art 46 et suivants du CPF).

Pour le formalisme, il est à notre avis, quasi-inexistant car aucune disposition particulière n'est à relever, excepté le procès verbal de refus de communication (art 48 du CPF), ou le grade professionnel des agents chargés d'exercer le droit de communication (art 57 du CPF) ; le droit de communication reste libre de toute contrainte procédurale.

Or l'instruction n'est pas contradictoire à l'égard du requérant, ce dernier n'a pas communication des documents internes de l'administration, il n'a guère accès au rapport de vérification, ni au dossier de contrôle, il n'a que certains droits auxquels la loi fiscale fait référence¹¹⁸⁹.

Certes, le fisc doit constamment motiver ses décisions¹¹⁹⁰, mais il n'est pas dans l'obligation de remettre des informations à la partie adverse ; en outre le contribuable vérifié n'a nullement la possibilité d'exiger la lecture d'un rapport d'une vérification de comptabilité. A notre sens cet outil relève de l'équité car le contribuable disposerait, au stade administratif, de plus d'informations pour pouvoir construire sa défense : *« Il y a là indiscutablement une lacune d'autant plus singulière...que le contradictoire est la règle...dans la phase d'assiette. Dès lors, pourquoi l'exclure en aval, au contentieux, ou il semble pourtant tout aussi capital ? »*¹¹⁹¹. A notre sens une véritable carence qui influe sur l'administration de la preuve.

Malgré cela, il serait difficilement envisageable de supprimer la réclamation préalable, car le remède pourrait s'avérer *« pire que le mal »*¹¹⁹², les délais seraient considérablement longs, sans parler de l'encombrement des instances juridictionnelles, chose qui affecterait la fonction du juge et par conséquent la valeur de la preuve par la décision prise.

1188 / Voir l'article 58 du CPF.

1189 / À l'instar de l'article 20 du CPF, qui énonce la charte et obligations du contribuable vérifié.

1190 / Hormis les quelques limites législatives, tel que les dispositions de l'article 46 du CPF, qui s'énonce comme suit : *« Toutefois, les renseignements individuels d'ordre économique ou financier, recueillis au cours d'enquêtes statistiques, effectuées en vertu de l'ordonnance no 65-297 du 02 décembre 1965, fixant la période et les modalités d'exécution du recensement général de la population sur l'ensemble du territoire national, ne peuvent en aucun cas être utilisés à des fins de contrôle fiscal. Les administrations dépositaires de renseignements de cette nature ne sont pas tenues par l'obligation découlant de l'alinéa précédent ».*

1191/ G. NOEL, Le règlement administratif des litiges fiscaux sans recours au juge, op. cit, p. 140.

1192/ Ibid p. 141.

2 - Renforcement de la contribution

Une imposition basée sur la confiance et la bonne volonté du contribuable serait presque utopique, à cet effet des auteurs proposent certaines solutions pour réduire le nombre de contentieux y afférant. A l'instar du professeur LAMARQUE qui suggère une suppression partielle du recours préalable, dans la pratique ceci se traduirait par une réclamation préalable facultative¹¹⁹³.

Une proposition qui finira par avoir les mêmes conséquences que celles engendrées par la suppression totale du recours¹¹⁹⁴, car le contribuable, bien conscient de la lenteur des procédures, sera tenté de réduire les délais. Par ailleurs le juge à lui seul ne pourra résoudre les litiges d'ordre technique.

La seconde interrogation que pourrait soulever un recours préalable facultatif, c'est la mise en application d'une procédure sélective, c'est-à-dire des critères à adopter liés principalement à l'importance de l'imposition ou à l'ordre juridique auquel l'imposition renvoie ; là encore comment savoir si tel ordre présente des difficultés plus qu'un autre ?

À toutes ses interrogations, il serait judicieux de conserver le recours préalable¹¹⁹⁵, tout en essayant de combler ses lacunes, par la contribution directe du contribuable dans la phase administrative, par cela, le contentieux administratif serait plus équitable, plus court et limiterait définitivement la participation du juge.

Imposer un contradictoire lors de la phase contentieuse, faciliterait au mieux le dialogue entre les parties, il faut donc « ...que l'administrateur soit contraint de rencontrer l'administré...pour lui

1193 / J. LAMARQUE, sous CE français 19 février 1971, AJDA,1971 ,p 622, in Ibid p. 142

1194/ Observons ici que le législateur maghrébin autorise l'abandon du recours préalable, à condition qu'il se porte sur un droit passible d'abandon et la non objection de la partie adverse :

سعاد بنور ، العمل القضائي في المادة الجبائية ، الطبعة الأولى ، دار القلم ، الرباط ، 2003

1195 /Tel que l'observe M. CHABANOL : « ...grâce au recours préalable obligatoire au directeur, cent réclamations ne donnent lieu qu'à un litige contentieux .Ce succès s'explique par le comportement d'une Administration qui accepte ,dans 40% des cas, de reconnaître qu'elle s'est trompée, et qui veut bien, pour les autres, expliquer au contribuable mécontent ,tant verbalement que par écrit, les raisons de fait et de droit qui fondent son imposition .Aussi bien, dans l'ensemble ,le contentieux fiscal traduit-il de vrais litiges, dans lesquels sont en cause l'interprétation des textes ou l'appréciation des faits... », M.CHABANOL, « Barrages contre le contentieux », « Barrages contre le contentieux », DF, 1986, p. 994.

*donner les explications qu'il recherche et ne trouve aujourd'hui que par l'intermédiaire du juge.. »*¹¹⁹⁶. Ceci a comme effet l'amélioration de l'administration de la preuve.

La crédibilité de cette procédure dépend aussi des sanctions prévues à l'encontre de l'Administration publique qu'est le fisc¹¹⁹⁷, sanctions notamment pécuniaires. Car si le contribuable se risque à perdre son patrimoine, le fisc devra aussi être impliqué. Cette solution est d'autant plus équitable qu'elle remettra en cause le principe de « *l'Administrateur juge* ».

Parfaire la relation contribuable–fisc, revient également à revoir certaines pénalités, car un contribuable de bonne foi, ayant avancé 30 % des droits exigibles, doit en contrepartie bénéficier de l'allègement de sa dette et non son renforcement. Enfin si le recours préalable est un bon moyen pour désengorger les instances, il reste non obligatoire en contentieux administratif, pourquoi alors le contribuable doit-il subir ses délais en contentieux fiscal?

C'est pourquoi la réattribution des rôles semble nécessaire si on souhaite établir un véritable dialogue avec le contribuable, il est important de revoir la position de ce dernier qui doit pouvoir collaborer à l'impôt et non pas le subir, sa bonne foi doit être récompensée et non ignorée.

1196 / M.CHABANOL, « Barrages contre le contentieux », « Barrages contre le contentieux », op.cit, p. 994.
1197 /Ibid.

CHAPITRE 2 : LA CONTRIBUTION DU JUGE AU CONTENTIEUX FISCAL

L'examen des pouvoirs du juge révèle bon nombre de similitudes avec les prérogatives accordées au juge civil, par ailleurs l'exposé de la théorie de l'autonomie du juge fiscal a démontré la forte présence de l'Administration fiscale. De par ses écrits et son action, le fisc a une forte influence sur le juge et par conséquent sur l'issue du litige.

Le juge administratif est le juge compétent en matière de contentieux fiscal (art 801 du CPCA) et bien que tout le long de nos développements, il est dénommé juge fiscal ou encore juge de l'impôt, il n'en demeure pas moins qu'il reste de compétence générale c'est-à-dire administrative. Chercher à le rendre autonome nécessiterait une attitude indépendante de la sphère juridique dans laquelle il évolue.

Or, si on observe le droit fiscal, on en relève toute la complexité qui le caractérise : « *la fiscalité est un labyrinthe dont les entrées sont multiples, les branches tentaculaires et angoissantes et les issues mystérieuses et cachées* »¹¹⁹⁸. Il est un droit technique complexe qui nécessite de grandes connaissances. Cette spécificité à notre sens le rend incomplet, il ne peut contenir des notions déjà évoquées dans d'autres branches du droit – au regard de l'autonomie prétendue-

Des notions telles que la force majeure, la société civile ou même l'acte de donation, nécessitent le retour à l'ordre juridique. Le droit privé, tout comme le droit public enrichissent et complètent la loi fiscale ; s'en isoler serait comme une négation des origines administratives du droit fiscal. D'autre part la jurisprudence qui en découle est liée à la philosophie du juge, ce dernier qu'il soit privatiste ou publiciste portera son regard d'après sa propre appartenance.

Pour servir au mieux l'intérêt de la recherche, il est important d'analyser l'autonomie du juge fiscal au regard qu'entretient ce dernier avec l'ordre juridique, et de l'éventuelle intervention du juge judiciaire dans le contentieux fiscal (Section 1), enfin revoir la justification juridique et pratique de la spécialisation du juge fiscal (Section 2).

1198 / C. FAVRE, Préface, Le juge judiciaire et l'impôt, (M.BETCH), Litec, 2009.

Section 1 : La compétence du juge dans le contentieux fiscal

Une réforme fiscale permanente, c'est certainement ce qui caractérise le plus le droit fiscal, et bien que les grands impôts soient majoritairement constants, l'adage « *tout vieil impôt est bon, et tout nouvel impôt est mauvais* »¹¹⁹⁹, vient confirmer l'instabilité que connaît la loi fiscale. Une variabilité qui nous pousse à nous interroger sur le rapport qu'entretient ce changement avec l'ordre juridique ? Va-t-il en continuité ou en opposabilité de l'évolution du droit en général ? Cette question est importante dans la mesure où elle intéresse le devenir de la preuve.

La réponse à cette interrogation nécessite l'étude de la loi, la technicité de la matière fiscale, mais aussi l'examen des règles de compétence juridictionnelle, car si on se réfère à l'article 801 du CPCA, le tribunal administratif est la seule autorité juridictionnelle compétente en matière de contentieux fiscal ; de par cette aptitude le juge administratif est en charge du litige, sa tendance est donc évidente, il est publiciste. Au demeurant l'étude de la fraude fiscale a su révéler, la prépondérance de la fonction du juge pénal, il est en charge des sanctions pénales, il gouverne majoritairement ce genre de contentieux.

En réalité la recherche de l'autonomie du juge fiscal à travers ses fonctions et ses limites, avait démontré des caractéristiques semblables à celles de l'ordre juridictionnel, à savoir l'interprétation du texte législatif et la répression de ceux qui s'opposent à la loi. Pour les limites, là encore il y a matière au doute, une quelconque autonomie est peu probable, il s'avère que le rôle de l'Administration fiscale n'est pas négligeable ; elle a cette aptitude à résoudre le litige bien avant le juge. Ses écrits ainsi que son action font d'elle un « *véritable substitut au juge* ».

Ce qui vient d'être avancé pose obligatoirement l'hypothèse d'un juge fiscal « *fantôme* », il ne serait qu'une dénomination liée au domaine fiscal. Dans sa recherche de la vérité, il ne peut se détacher du droit commun. Sa spécialisation relève du domaine administratif, mais le droit privé a une influence non négligeable sur le contentieux, le juge judiciaire peut avoir une relation avec l'impôt (Paragraphe 1). Dans ce contexte certains auteurs prônent la dualité juridictionnelle du

1199 /N-F. CANARD, Principes d'économie politique, Paris, Buisson, 1801, p.197.

litige fiscal et réclament l'office du juge judiciaire, comme c'est le cas en France, une théorie à débattre (Paragraphe2).

Paragraphe 1 : La relation du juge judiciaire et l'impôt

De prime abord, présenter le juge administratif comme étant le juge naturel de l'impôt, c'est aussi exclure le juge judiciaire. En revanche étudier la relation - supposée - entre le droit privé et le domaine fiscal, pourrait être l'antithèse de l'autonomie du droit fiscal à laquelle nous avons fait référence précédemment.

Dans ce sens le Professeur AMSELEK, écrit : « *les fiscalistes ont tendance à considérer le droit fiscal comme une branche juridique propre, Originale ? En quelque sorte une branche orpheline, et à occulter ainsi qu'il ne s'agit en réalité que d'un droit administratif spécial, s'occupant d'une catégorie particulière de créances publiques* ». Cette interprétation est à notre sens exagérée, car s'il est certain que le droit fiscal est d'origine administrative, son évolution témoigne d'une forte influence conventionnelle et contractuelle. Il aspire à l'instauration d'un climat de confiance entre les parties, il ne relève plus de l'austérité de la puissance publique, mais à la collaboration du contribuable à l'imposition. À cet égard on ne peut plus exclure l'action du juge judiciaire.

Cela revient aussi à dire que le système accusatoire participe au contentieux fiscal, ce qui engendre une preuve différente.

A- Le droit privé, un facteur d'assouplissement de la rigueur fiscale

Certains auteurs admettent l'idée que la nature du juge influence la philosophie du débat : « *la nature du juge compétent en matière fiscale détermine la philosophie judiciaire présidant à la jurisprudence fiscale, le juge (judiciaire ou administratif) imprimant le droit fiscal de la philosophie qui lui est propre, qu'il s'agisse d'une philosophie privatiste (pour le juge judiciaire) ou publiciste (pour le juge administratif)* »¹²⁰⁰.

1200 /M. BETCH, Le juge judiciaire et l'impôt, Paris, Lexisnexis, coll., Litec fiscal, 2010, p. 1.

Ce regard nuancé, ne doit nullement être perçu comme une division du contentieux fiscal. La variation de l'ordre juridique est antérieure au droit fiscal, il est normal que ce dernier en soit influencé. À contrario, le professeur TROTABAS écrivait : « *c'est par lui-même que le contentieux fiscal transforme le juge saisi, quel qu'il soit, en juge fiscal* »¹²⁰¹. Une pensée concordante avec la théorie de l'autonomie du droit fiscal que l'auteur a défendu tout particulièrement.

Dés lors, on ne peut ignorer la soumission du droit fiscal à l'ordre juridique dans lequel il évolue, et si pour le droit public l'appartenance est d'ordre légal¹²⁰², pour le droit privé il est tout autre, plusieurs éléments viennent appuyer cette hypothèse.

Le manque de spécialisation du juge laisse libre cours à ce dernier, il applique ce qu'il connaît le mieux, le droit commun et tout particulièrement le droit privé¹²⁰³ : « *le droit privé (...) est toujours la partie la plus importante du droit, parce que c'est là qu'une expérience séculaire a le plus développé et affiné le sens du droit* »¹²⁰⁴.

Le juge revient sans cesse à des origines civiles : « *le droit civil se présente comme le tronc commun et la matrice de toutes les branches du droit, qui n'acquièrent jamais une autonomie complète à son égard* ». Ainsi par souci de hiérarchie ou tout bonnement par défaut de connaissances, une justification pragmatique et théorique à la fois. Une conception est non sans conséquences, si elle prône un retour au droit commun, elle dérive des vieilles théories autonomistes, qui soutiennent l'indépendance d'interprétation de la législation. On est alors en plein rapport hiérarchique des normes, car à défaut d'avoir une discipline juridique capable de régir l'ensemble des rapports existants, le droit commun se conduit comme une source au droit « *spéciaux* », pour reprendre l'expression de Xavier VALLI¹²⁰⁵.

Par ailleurs, la combinaison du droit commun et du droit fiscal engendre le conflit des normes, leur existence dépend aussi de la reconnaissance accordée à la branche du droit. Le professeur

1201 / L. TROTABAS, « La nature juridique du contentieux fiscal en droit français », in Mélanges HAURIUO, Paris, Librairie du Recueil Sirey, 1929, p. 275.

1202 / Voir l'article 82 du CPF, qui renvoi en matière de sursis légal de paiement au code de procédures civile et administrative.

1203 / X. VALLI, Le juge fiscal judiciaire et le droit privé, Thèse, Aix Marseille, 2014, p. 41.

1204 / P. ROUBIER, Théorie générale du droit : Histoire des doctrines juridiques et philosophie des valeurs sociales, 2. éd, 1951, Paris, Dalloz, coll. Bibliothèque Dalloz, 2005, reprod. en fac-similé, n° 34, p. 291.

1205 / X. VALLI, Le juge fiscal judiciaire et le droit privé, op.cit, p. 48.

CHAZAL est partisan de cette théorie, il distingue trois niveaux d'autonomie : totale, partielle ou « zéro »¹²⁰⁶.

Le premier proclame l'indépendance totale des règles juridiques, une utopie comme précédemment démontré ; l'hétéronomie est également à exclure car elle va à l'encontre de l'évolution du droit. Pour l'autonomie intermédiaire elle consiste surtout à intégrer les règles communes à la spécificité de la matière, de là le droit spécial -fiscal- est né.

*« C'est la défaillance du droit fiscal qui doit être comblée. Les lacunes du droit fiscal vont donc être corrigées par l'application d'une norme de droit privé permettant la résolution du litige. Le droit privé constitue alors la norme subsidiaire en supplantant la carence du droit fiscal par ce que l'on pourrait communément appeler, sans connotation idéologique aucune, un « retour au droit commun » »*¹²⁰⁷.

Dans la pratique, l'importance du droit privé est concrétisée surtout dans le droit d'enregistrement, un droit qui porte principalement sur des « actes » ou « opérations » émanant de personnes privées¹²⁰⁸, l'analyse juridique du droit privé s'impose avant l'imposition car celle-ci en dépend. Il en résulte une double nature des droits d'enregistrement, une nature juridique et fiscale¹²⁰⁹, « les droits d'enregistrement sont indissolublement liés au droit civil. Un bref retour en arrière permet de constater que les droits d'enregistrement se sont construits en même temps que le droit civil »¹²¹⁰.

Cette conception remonte à l'interprétation faite par Messieurs BELTRAME et AIME. Selon ces auteurs, l'étude des droits d'enregistrement « renvoie aux conceptions d'une société libérale préindustrielle ou dominant le goût de la liberté, l'attachement à la propriété et une tendance à l'immobilisation et à l'autarcie(...) Ceci explique le respect qui entoure ce monument historique

1206 / J-P. CHAZAL, « Réflexions épistémologiques sur le droit commun et les droits spéciaux », in Etudes de droit de la consommation : Liber amicorum J. CALAIS-AULOY, Paris, Dalloz, 2004, p. 289.

1207 / X.VALLI, Le juge fiscal judiciaire et le droit privé, op. cit, p. 113.

1208 / Voir l'article 9 du CE.

1209 / M. BETCH, Droit fiscal, Paris, Vuibert, coll. Dyna'Sup Droit , 2e éd,2010, p.223.

1210 / X. VALLI, Le juge fiscal judiciaire et le droit privé, op .cit, p. 71.

de notre société traditionnelle et les lourdeurs politiques et sociales qui entravent toute tentative de démantèlement ou de ravalement de cette construction juridique quelque peu surannée »¹²¹¹.

L'opération d'enregistrement nécessite une analyse juridique, car dès lors qu'on ne peut séparer l'acte ou l'opération de ses conséquences, l'Administration fiscale doit effectuer une démarche juridique bien avant le calcul des droits. Plusieurs exemples illustrent nos propos, c'est notamment le cas du receveur qui refuse d'enregistrer une formalité et dans laquelle une condition de forme fait défaut¹²¹².

Bien que la fiscalité n'ait comme objectif que la collecte de l'impôt, les droits d'enregistrement permettent de « *conférer publication au tiers* »¹²¹³, une conséquence à effets multiples, pour les parties tout d'abord puis pour le fisc. En ce qui concerne l'interprétation faite de ces actes, il convient de signaler qu'elle varie.

Devant pareille situation, le droit fiscal n'est pas en totale contradiction avec la règle civile, il proclame simplement l'imposition, de là l'analyse juridique préalable est un excellent moyen pour pallier les différents résultants d'une interprétation discordante. L'article 7 du CE¹²¹⁴, évoque le cas où plusieurs actes divergent, civil, judiciaire ou extrajudiciaire. Le législateur s'est résolu dans cet article à concrétiser pour chacun d'entre eux une certaine autonomie, et ce, en accordant à chacune de ses formes juridiques, un droit bien déterminé.

Ici il est intéressant de soulever la soumission de la règle fiscale aux normes issues du droit commun. C'est le droit civil qui fixe la nature, le droit fiscal n'a plus qu'à adapter ses dispositions fiscales à chacune d'entre elles. A cet effet, pour le doyen BELTRAME : « *la bonne application des droits d'enregistrement, loin d'être une simple routine, exige un travail de conceptualisation juridique important permettant de classer dans les différentes catégories juridiques les formes infinies de la réalité* »¹²¹⁵.

1211 / P. BELTRAME et C.AIME, Les droits d'enregistrement, Paris, PUF, coll. Que sais-je ? 1989, p. 8.

1212 / X. VALLI, Le juge fiscal judiciaire et le droit privé, op. cit, p. 73.

1213/ Ibid.

1214 / L'article 7 du CE dit : « *Mais lorsque, dans un acte quelconque, soit civil, soit judiciaire ou extrajudiciaire, il y a plusieurs dispositions indépendantes ou ne dérivant pas nécessairement les unes des autres, il est du pour chacune d'elles, et selon son espèce, un droit particulier. La quotité en est déterminée par l'article du présent code dans lequel la disposition se trouve classée ou auquel elle se rapporte* ».

1215 / P. BELTRAME, «Le paradoxe des droits d'enregistrement », RFFP, n°42, 1993, p.9.

A titre d'exemple, l'acte de donation¹²¹⁶, dans lequel le donateur «*doit se dépouiller de son plein gré est sans équivalent*»¹²¹⁷, et où «*en principe, est exigée une acceptation du donataire qui doit être expresse et authentique du vivant du donateur*»¹²¹⁸, la notion de donation est d'origine civile, définie à l'article 202 du CC¹²¹⁹, elle puise ses règles dans celui-ci. Le fait générateur des droits d'enregistrement est né de la formation de l'acte lui-même (art 206 du CC), on ne peut donc dissocier la règle civile de l'action fiscale.

Pour la succession, le droit civil collabore à la détermination de l'impôt, il définit les biens, faisant partie de la succession (682-689 du CC), puis réfute toute convention sur la succession (art 92 du CC). Pour le droit fiscal, il est question de la déclaration de succession (art 38 ter du CPF) et par conséquent de l'imposition du défunt, ainsi la détermination de l'actif successoral se fait aussi par les règles du droit civil.

D'autres exemples, hormis les droits d'enregistrement, peuvent attester de ce rapprochement, il est alors question de l'article 1 du CT, qui associe à chaque acte civil, un droit de timbre¹²²⁰, tout comme l'article 159 du CPF substitue la prescription civile à la prescription de quatre ans connue en matière fiscale¹²²¹.

A la lumière de ces deux articles, un principe substantiel est à relever : le droit civil intéresse aussi bien la fiscalité sur le plan pratique que conceptuel. Le fait générateur de l'impôt est avant tout un acte appartenant aux dispositions juridiques connues, il est en ce sens soumis à la philosophie en résultant.

Les illustrations aussi nombreuses soient-elles ne peuvent ignorer le principe suivant : on ne peut «*désunir*» l'ordre juridique, mais dans une approche purement théorique, la notion

1216 / Voir l'article 231 du CE.

1217 / M. BETCH, Le juge judiciaire et l'impôt, op.cit, p. 44.

1218 / Ibid

1219 / L'article 202 du CC dit : «*la donation est le transfert à autrui de la propriété d'un bien à titre gratuit*»

1220 / Article 1 du CT dit : «*Le droit de timbre est l'impôt établi sur tous les papiers destinés aux actes civils et judiciaires et aux écritures qui peuvent être produites en justice et y faire foi*».

1221 / Ce dernier dit : «*La signification d'un des actes de poursuites ci-après : commandement, avis à tiers détenteur, saisie ou toute procédure similaire qui interrompt la prescription de quatre (04) ans prévue ci-dessus, lui substitue automatiquement la prescription civile*».

d'obligation à laquelle revient l'impôt, est avant tout civile¹²²². Les dispositions relatives à cette norme sont établies dans le code civil.

« *Le refus de l'impôt consiste à ne pas s'acquitter de ses obligations fiscales avec ostentation et à opposer aux efforts de l'Administration fiscale toutes les formes de résistance possible* »¹²²³, le fondement de la fiscalité n'est autre qu'un impératif civil.

Ce précepte n'est pas le seul à consolider notre approche, il s'agit aussi de revoir le rôle du juge dans cette démarche, car il existe certainement des situations dans lesquelles le juge judiciaire intervient et, bien que les règles de compétences ont d'ores et déjà été instaurées, le contentieux fiscal n'exclut pas ce recours.

Ceci a un intérêt direct avec la preuve, puisque et comme précédemment invoqué l'attitude du juge influe fortement sur la preuve, aussi bien sur l'administration que sur la charge.

B - L'action fiscale devant le juge judiciaire

Poussés par l'objet de notre recherche, qui n'est autre que la collaboration du droit civil aux normes fiscales, il convient de supposer l'intervention du juge judiciaire dans un contentieux à base fiscale, une fonction inhabituelle pour lui et dans laquelle les parties doivent justifier et expliquer leurs positions respectives.

Cette hypothèse ne doit pas être perçue comme une réfutation de la théorie suivie jusqu'alors et selon laquelle le juge fiscal est d'origine administrative, mais il s'agit avant tout d'examiner l'extension du contentieux fiscal à l'instance judiciaire. Une étude motivée par deux grandes interrogations : quand et comment le juge judiciaire doit-il agir ? Comme réponse légitime à cette question, il convient d'explorer les principaux recours auxquels est confronté le juge tout au long du contentieux fiscal. Par les exemples qui vont suivre nous tenterons aussi d'accepter ou de réfuter l'intervention du juge judiciaire.

1222 / L'article 20 du CC dit : «*Les obligations non contractuelles sont soumises à la loi de l'Etat sur le territoire duquel se produit le fait générateur de l'obligation* ».

1223 / A. BARILARI, Le consentement à l'impôt, Presse de sciences po, 2000, p. 55.

Le recours pour excès de pouvoir est un recours qui vise à l'annulation de l'acte administratif entaché d'illégalité. L'intervention du juge judiciaire est nulle, dans la mesure où l'article 801 du CPCA l'énonce clairement, l'attribution est conférée au tribunal administratif¹²²⁴.

L'une des prérogatives de la grosse d'un jugement est son caractère exécutoire¹²²⁵, et bien que le législateur fiscal ne s'y soit guère attardé¹²²⁶, il est intéressant de revoir le contentieux y afférant afin d'en déterminer la compétence. En principe c'est le juge administratif qui est en charge de cette action, il en est le proférant, en toute logique c'est à lui que revient la tâche de l'exécuter, cette proposition est confirmée à l'article 631 du CPCA¹²²⁷, dans lequel un renvoi au juge du référé est mentionné.

Le référé est une procédure permettant de demander à une juridiction d'ordonner des mesures provisoires tendant à protéger les droits du demandeur. Elle acquiert ainsi le caractère d'urgence et vise avant tout à stopper l'action de la partie adverse. Le référé en droit fiscal relève de la compétence du juge administratif¹²²⁸, il en est ainsi par l'article 63 du CPF¹²²⁹, cette mention figure également à l'article 146 du même code¹²³⁰ mais l'action en référé ne suspend pas l'exécution de la décision administrative¹²³¹.

1224 / L'article 801 du CPCA : « *Les tribunaux administratifs sont également compétents pour statuer sur : 1-les recours en annulation, en interprétation et en appréciation de la légalité des actes administratifs ...* »

1225 / Voir l'article 281 du CPCA, s'énonce comme suit : « *La grosse d'un jugement est la copie revêtue de la formule exécutoire* ».

1226 / مصطفى التراب - إشكالية تنفيذ الأحكام الإدارية - المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، عدد 27 أبريل 1999، ص 113. نصت المادة 123 من قانون العقوبات المصري على مايلي : " يعاقب بالحبس والعزل كل موظف عمومي استعمل سلطة وظيفته في وقف تنفيذ الأوامر الصادرة من الحكومة أو أحكام القوانين واللوائح أو تأخير تحصيل الأموال والرسوم أو وقف تنفيذ حكم أو أمر صادر من المحكمة أو من أية جهة مختصة، كذلك يعاقب بالحبس والعزل كل موظف عمومي امتنع عمدا عن تنفيذ حكم أو أمر مما ذكر بعد مضي ثمانية أيام من إنذاره علي يد محضر إذا كان تنفيذ الحكم أو... "، في هذا الصدد يقول الأستاذ " ج.عسري مايلي " قد أورد القضاء المصري استثناءين :

1- اذا كان السبب في تأخير تنفيذ الحكم يرجع إلى تبادل المكاتبات بين الوزارة المعنية ووزارة المالية ولم يكن التقصير من الموظفين

2- الحالة التي يترتب فيها على تنفيذ الحكم أخلاء خطير بالصالح العام بتعذر تداركه " ج.عسري ، علاقة إدارة الضرائب المباشرة بالملزمين و انعكاساتها ، أطروحة دكتوراه ، جامعة محمد الخامس ، الرباط، 2001، ص 265.

1227 / Il dit : « *En cas de difficulté de l'exécution de l'un des titres exécutoires prévus au présent code , l'huissier dresse procès verbal de l'incident et invite les parties à saisir le président du tribunal du lieu de l'exécution statuant en référé* ».

1228 / Cette norme a comme origine le droit commun, et c'est l'article 40 du CPCA qui précise : « *en matière de référé, le tribunal compétent est celui du lieu de la difficulté d'exécution ou de la mesure sollicitée* ».

1229 / L'article 63 du CPF s'énonce comme suit : « *L'amende et l'astreinte sont prononcées par la juridiction administrative territorialement compétente statuant en matière de référé* ».

1230 / L'article 146 du CPF s'énonce comme suit : « *Le contribuable concerné par la mesure de fermeture temporaire peut faire un recours pour la main levée sur simple requête au président du tribunal administratif territorialement compétent qui statue comme en matière de référé, l'administration fiscale entendue ou dûment convoquée* ».

1231 / « *Le recours ne suspend pas l'exécution de la décision de fermeture* », article 146 du CPF.

Le contentieux peut aussi porter sur la notion d'abus de droit précédemment examinée, où il est question de remettre en cause la véritable portée d'un acte conclu par un contribuable et tendant à éluder la charge fiscale (art 19 bis et 20 bis du CPF). Si cette procédure est toute nouvelle dans le domaine fiscal, en droit commun elle renvoie à l'acte de vente par dissimulation dans lequel le vendeur tente de dissimuler frauduleusement les défauts de l'objet vendu (art 379 du CC), elle est également définie à l'article 124 bis du CC, celui-ci dispose que l'exercice abusif d'un droit est constitutif d'une faute¹²³².

Il est évident que la vente relève de l'acte civil, elle est par conséquent régie par le droit civil, le juge compétent en la matière est un juge judiciaire. Pour l'abus de droit il s'agit surtout de revoir les conventions conclues par le contribuable et dont la portée principale est la diminution de l'impôt. Le contentieux en découlant, oppose une administration publique à un simple contribuable, elle est par conséquent de l'ordre de la juridiction administrative. Par ailleurs, il est question dans l'abus de droit d'une procédure de redressement, une procédure que le contribuable tentera de combattre en usant de procédés relevant du contentieux administratif.

En revanche, l'acte objet de l'abus de droit peut avoir une portée civile (ex : donation), il est donc logique d'en accorder la compétence au juge judiciaire, seul compétent en la matière. Mais cette hypothèse reste vraie dans la mesure où on doit isoler l'acte de sa conséquence, or l'élément consécutif de l'abus de droit est certainement l'éludât de l'impôt et l'impôt relève avant tout du juge administratif.

La procédure d'abus de droit est très délicate et toute erreur d'appréciation, engagerait la responsabilité de l'Administration fiscale. Une responsabilité qui se solde le plus souvent par le dédommagement du contribuable. Ainsi la compétence du juge judiciaire en matière de responsabilité se pose au vu de l'origine civile de cette conception.

Devant l'absence d'une norme fiscale établissant la responsabilité de l'Etat, du fait des actes de ses agents, il est évident qu'une brèche est ouverte devant les contribuables pour engager des poursuites à l'encontre du fisc. Historiquement l'arrêt BLANCO signa non seulement la

1232 / Voir l'article 124 bis du CC qui dit : « *L'exercice abusif d'un droit est constitutif d'une faute, notamment dans les cas suivants :-s'il a lieu dans le but de nuire à autrui,-s'il tend à la satisfaction d'un intérêt dont l'importance est minime par rapport au préjudice qui en résulte pour autrui,-s'il tend à la satisfaction d'un intérêt illicite* ».

naissance du droit administratif français dont on s'inspire¹²³³, mais engagea également la responsabilité de l'Etat à l'encontre d'un particulier.

L'enjeu est de taille, il s'agit surtout de reconnaître des droits au contribuable, suite à l'erreur commise par des agents fiscaux, il est alors question de l'application de l'article 124 du CC et de reconnaître la présence du juge judiciaire, seul magistrat apte en matière de l'acte dommageable. Et par conséquent d'admettre l'autorité de ce dernier sur les actes de l'Administration fiscale.

Devant la double absence, tout d'abord d'un texte relatif à l'attribution du contentieux de responsabilité de l'Administration fiscale, puis d'un fondement juridique propre à la matière, il convient de revenir aux dispositifs de droit commun.

Pour la responsabilité pénale, il est parfaitement admis à l'article 51bis du CP¹²³⁴, une responsabilité pénale pour les personnes morales hormis l'Etat, les collectivités locales et les personnes morales de droit public. Pour le juge fiscal la responsabilité fiscale est exclue en revanche la compétence du juge pénal en droit fiscal ne laisse aucun doute, il est comme nous l'avons vu, le pilier de la procédure de répression de la fraude fiscale, il a la fonction d'ordonner les sanctions pénales y afférentes.

Il est également compétent pour les actes de l'Administration fiscale dans le cadre d'une faute non dissociable de la procédure pénale (art 137 bis du CP)¹²³⁵.

Pour la responsabilité civile personnelle de l'Etat, elle est reconnue à l'article 108 du CP, ainsi lorsqu'un fonctionnaire a commis un acte portant atteinte aux droits ou libertés individuelles¹²³⁶, il engage la responsabilité civile de l'Etat. C'est alors que la question du juge judiciaire se pose.

1233 / L'arrêt BLANCO, Tribunal des conflits, 8 février 1873, n°00012.

1234/ Voir aussi l'article 96 bis du CP qui dit : « *La personne morale peut être déclarée responsable pénalement, dans les conditions prévues par l'article 51 bis de la présente loi, des infractions définies dans ce chapitre. La personne morale encourt la peine d'amende, suivant les modalités prévues à l'article 18 bis et, le cas échéant, suivant celles de l'article 18 bis 2 de la présente loi. Elle est également passible d'une ou plusieurs des peines complémentaires mentionnées à l'article 18 bis* ».

1235 / L'article s'énonce comme suit : « *Tout fonctionnaire ou officier public, qui réquisitionne des biens meubles ou immeubles hors les cas et conditions définis par la loi, est puni d'un emprisonnement d'un (1) an à cinq (5) ans et d'une amende de dix mille (10.000) DA à cent mille (100.000) DA* ».

1236 / « *Lorsqu'un fonctionnaire a ordonné ou commis un acte arbitraire ou attentatoire soit à la liberté individuelle, soit aux droits civiques d'un ou plusieurs citoyens, il encourt une peine de réclusion à temps, de cinq (5) à dix (10) ans* ».

Le Conseil d'Etat français a abandonné la notion de faute lourde pour adopter celle de faute simple¹²³⁷, cette solution permet d'engager la responsabilité du fisc et par conséquent ouvre la voie de l'indemnisation au contribuable¹²³⁸. En Algérie le code civil reconnaît une protection juridique aux agents publics et aux fonctionnaires exerçant leur fonction, ces derniers ne sont nullement responsables personnellement des actes par lesquels ils causent un dommage à autrui, lorsqu'ils exécutent des ordres reçus d'un supérieur et auxquels ils devaient obéir (art 129 du CC).

L'action civile en réparation du dommage causé par la responsabilité de l'Etat peut être engagée devant une juridiction différente de l'action publique (art 4 du CPP). Dans le même sens l'article 3, admet la compétence du juge judiciaire pour les dommages causés par un véhicule appartenant à l'Etat.

L'action en restitution des droits est instruite et jugée suivant les formes propres à chaque impôt (art 116 du CPF), il en découle ainsi une compétence exclusive au juge administratif, seul qualifié à statuer en matière d'imposition.

Par élimination et au regard de l'article 3 du CPP précédemment cité, la responsabilité civile du fisc est accordée au tribunal administratif et non judiciaire. Pourtant dans le droit civil, il semble plus facile d'engager la responsabilité de l'Administration fiscale, étant donné que le juge judiciaire ne fait pas de distinction entre faute lourde et faute simple¹²³⁹; par conséquent l'application de l'article 124 du CC, paraît plus appropriée.

Dans l'article 137 bis du CPP, c'est une commission instituée au niveau de la cour suprême, dénommée « *commission d'indemnisation* », qui est en charge de réhabilitation des personnes ayant fait l'objet d'une détention provisoire injustifiée. Bien que nous soyons confrontés à une autorité publique, c'est une commission à caractère civil qui est en charge (art 137 bis3 du CPP) de l'indemnisation de la victime de l'erreur judiciaire (art 531 bis 1).

1237/CE Français sect. 21 mars 2011, n° 306225, M.KRUPA : Rec. Lebon, p 956 ; RJF, 6/2011, n° 742 ; BDCF, 6/2011, n° 76, concl .C. LEGRAS, RJEP, n° 687, 2011, comm. 30, note M. COLLET.

1238 / M. COLLET, « La généralisation d'un régime de responsabilité pour faute simple des services fiscaux : une bonne nouvelle pour les contribuables ou pour l'administration ? », Note sous CE sect., 21 mars 2011, n° 306225, M. KRUPA : RJEP, n° 687, 2011, comm. 30, p.42, 2e col.

1239 /M. LIEBERT- CHAMPAGNE, « La responsabilité des services fiscaux Faute lourde du directeur des services fiscaux », RJF, 2/1988, p. 85.

Il est intéressant de soulever une omniprésence du droit civil dans le contentieux fiscal, alors que l'intervention du juge civil est inexistante. Paradoxalement le législateur fiscal ne s'est guère attardé sur cette compétence, laissant le soin au droit commun de l'établir ; de là il serait plus judicieux de conclure à la responsabilité civile du fisc devant un juge civil, ce dernier étant plus à même de conclure à la faute objet de la compensation. Sa présence en contentieux fiscal peut à posteriori bouleverser les normes d'attribution de la preuve.

Paragraphe 2 : La dualité juridictionnelle est-elle envisageable en droit fiscal algérien ?

Nul n'est censé ignorer l'influence qu'a le droit fiscal français sur le contentieux algérien, il a d'ailleurs été démontré tout au long de la recherche, que les textes fiscaux se rapprochent étroitement. Cette réalité juridique suppose l'adoption de certaines normes précédemment instaurées par le législateur français. Ainsi la dualité juridictionnelle est envisageable.

Il est vrai que le droit commun est présent tout au long de la procédure contentieuse, et si son influence est plus palpable en droit d'enregistrement que dans d'autres droits, cela n'exclut pas l'intervention du juge judiciaire. Cette hypothèse intéresse tout particulièrement la preuve fiscale, il serait d'ailleurs enrichissant d'analyser le comportement d'un tel juge sur cette dernière. Dès lors, la question des raisons qui ont poussé le législateur français à lui garantir une telle place est importante à étudier, surtout que le droit algérien réfute - au regard des exemples précédemment cités - toute participation du juge judiciaire au contentieux de l'imposition.

A-La dualité juridictionnelle française

Cette étude vise avant tout à comprendre le raisonnement juridique emprunté afin de mêler le juge judiciaire au débat fiscal, il serait donc plus approprié d'examiner la logique française à cet égard, un choix favorisé par la ressemblance existante entre les deux systèmes juridiques.

La France ne connaît pas de juridictions fiscales spécialisées. Le législateur a donc réparti entre 1789 et 1900¹²⁴⁰, le contentieux de l'imposition entre le juge judiciaire et le juge administratif. Et

1240 /J. GROSCLAUDE et P. MARCHESSOU, Procédures fiscales, op. cit, p. 233.

c'est l'article L199 du LPF¹²⁴¹, qui régit cette répartition : le juge administratif est en charge du contentieux relatif aux impôts directs et les taxes sur le chiffre d'affaires, le juge judiciaire est compétent en matière d'impôts indirects et droits d'enregistrement. On parle alors d'un juge de l'impôt civil et d'un juge de l'impôt administratif.

Il est vrai que pour chacun la contribution est intimement liée à la compétence matérielle, puis à des connaissances propres en la matière. Si le caractère public de l'Administration fiscale contribue à la qualification du juge administratif, le fond du contentieux permet dans certaines situations la collaboration du juge judiciaire.

Le juge administratif de l'impôt offre la possibilité de l'appel et du pourvoi en cassation¹²⁴². L'appel peut être accompagné d'un référé-suspension, une requête conditionnée par le bien fondé de l'imposition et l'urgence, dans ce cas c'est le juge administratif qui est en charge de l'évaluation de la gravité des conséquences de l'obligation de paiement à laquelle est tenu le contribuable.

Le Conseil d'Etat a plus de pouvoirs que la Cour de cassation, il a la possibilité de contrôler les faits et d'annuler par conséquent les erreurs commises par les juges de fond¹²⁴³. Dans d'autres

1241 / L'article L199 du LPF, s'énonce comme suit : « *En matière d'impôts directs et de taxes sur le chiffre d'affaires ou de taxes assimilées, les décisions rendues par l'administration sur les réclamations contentieuses et qui ne donnent pas entière satisfaction aux intéressés peuvent être portées devant le tribunal administratif. Il en est de même pour les décisions intervenues en cas de contestation pour la fixation du montant des abonnements prévus à l'article 1700 du code général des impôts pour les établissements soumis à l'impôt sur les spectacles. En matière de droits d'enregistrement, de taxe de publicité foncière, de droits de timbre, de contributions indirectes et de taxes assimilées à ces droits, taxes ou contributions, le tribunal compétent est le tribunal de grande instance. Les tribunaux de grande instance statuent en premier ressort. Un décret en Conseil d'Etat fixe les modalités d'application (1).*

(1) *Ces dispositions s'appliquent aux jugements rendus à compter du 1er mars 1998* ».

1242 / Le délai d'appel est de deux mois pour le contribuable, contre quatre pour l'Administration fiscale. Cette règle est instaurée à l'article R 200-18 du LPF qui s'énonce comme suit : « *A compter de la notification du jugement du tribunal administratif qui a été faite au directeur du service de la direction générale des finances publiques ou de la direction générale des douanes et droits indirects qui a suivi l'affaire ; celui-ci dispose d'un délai de deux mois pour transmettre, douanes et droits indirects qui a suivi l'affaire, celui-ci dispose d'un délai de deux mois pour transmettre, s'il y a lieu, le jugement et le dossier au ministre chargé du budget. Le délai imparti pour saisir la cour administrative d'appel court, pour le ministre, de la date à laquelle expire le délai de transmission prévu à l'alinéa précédent ou de la date de la signification faite au ministre* ».

Cette règle ne doit nullement être vue comme marque d'inégalité, étant donné que le contribuable a la possibilité de réduire le délai en faisant signifier par huissier le jugement au ministère. J. GROSCLAUDE et P. MARCHESSOU, Procédures fiscales, op. cit. p. 252.

1243 / CE Français, 2 juin 1999, MM. RAMEL, Dr.fisc.2000, n°9 comm.154, concl. J. ARRIGHI DE CASANOVA.

situations il peut passer outre les décisions du juge de fond s'il considère que ce dernier a dénaturé les faits qui lui sont soumis¹²⁴⁴.

Hormis le recours obligatoire à un avocat, le comportement du juge judiciaire ne varie guère de l'ordre juridique, cependant il convient de signaler que l'article R202-5 du LPF permet pour le premier président de la cour d'appel d'arrêter l'exécution provisoire si elle risque d'entraîner « *des conséquences manifestement excessives* »¹²⁴⁵.

La répartition de la compétence en matière de contentieux de l'imposition est sans doute la particularité la plus marquante du contentieux fiscal français, l'étude de son origine permettrait de mieux comprendre ce choix. De ce fait, on peut envisager ou pas son application en droit algérien.

1 - Une raison historique

C'est la loi du 22 Frimaire An VII¹²⁴⁶, qui consacra la compétence des tribunaux civils en matière d'enregistrement, par la suite ces dispositions ont été étendues aux impôts indirects par la loi 5 Ventôse An XII (soit 1804). Une conception dont les origines remontent bien avant l'an VII (1799) car elle puise « *sa source dans un texte voté par la Constituante aux aurores de la révolution, puisqu'on le trouve déjà clairement établi dans les deux premiers articles d'une loi datée des 6-11 septembre 1790* »¹²⁴⁷. Aujourd'hui, cette règle est codifiée à l'article L199 du LPF. La lecture du texte est à notre sens peu satisfaisante, elle a certainement des inspirations « nobles », étant donné qu'elle est portée par les valeurs de la révolution française, mais ne saurait à elle seule expliquer un tel octroi.

1244 / CE Français, 9 avril 1999, M. RHEIN, Dr.fisc.1999, n°44, comm.815.

1245 / L'article R 202-5 dit : « *Le jugement du tribunal est exécutoire de droit à titre provisoire. En cas d'appel, l'exécution provisoire peut toutefois être arrêtée, si elle risque d'entraîner des conséquences manifestement excessives, ou aménagée, dans les conditions prévues aux articles 517 à 524 du code de procédure civile* ».

1246 / Du 12 décembre 1798 sur l'enregistrement.

1247/ J-J. BIENVENU, Variations sur les difficultés de fonder le partage des compétences juridictionnelles, R.F.F.P, 98, n° 17, p. 31.

En revanche, l'argument historique consiste à rattacher la dualité de l'instance au principe de séparation des pouvoirs¹²⁴⁸, une justification pas très cohérente, dans la mesure où on ne peut nier la spécificité de l'acte d'imposition ; dès lors la règle de partage paraît être une exception au principe de séparation de pouvoir et non une conséquence. À cet effet, pour le Professeur COHEN: « *l'archétype de l'atteinte au principe de séparation des autorités, est la preuve par neuf de l'érosion du principe de la séparation des autorités administrative et judiciaire* »¹²⁴⁹.

2-Le fond de la dualité :

La dualité juridictionnelle est certainement une « *exception au principe de séparation* »¹²⁵⁰. Le fondement de la répartition duale est marqué par une controverse doctrinale, cette dernière s'appuie essentiellement sur deux arguments bien distincts mais assez complémentaires ; le premier est juridique, le second est d'ordre pratique.

Pour l'argument juridique, il s'agit surtout du rôle normatif qu'a le tribunal administratif, l'acte d'imposition relève en toute logique de cette compétence, alors que pour les impôts indirects, le fait générateur est un fait matériel, la compétence judiciaire est alors nécessaire. L'observation la plus virulente à l'égard de cet argument est la base d'appréciation, il n'est pas très cohérent de considérer que le rôle est créateur d'impôt, la TCA n'est pas recouverte par voie de rôle et relève du juge administratif, de même que, dans les contributions indirectes, il y a implicitement un acte d'autorité.

Pour l'argument pratique, il consiste surtout à désengorger les tribunaux, le principe d'attribution est alors confronté aux lenteurs de la procédure associée à l'urgence d'approvisionnement du trésor¹²⁵¹. Le doyen TROTABAS estime à ce sujet que les droits indirects doivent relever de

1248 / B. CASTAGNEDE, La répartition des compétences juridictionnelles en matière fiscale- Th. Paris, 1972, dactylo, p. 112.

1249 / D. COHEN, La cour de cassation et la séparation des autorités administratives et judiciaires Economica, coll. Droit civil, 1987, p. 103.

1250 / G.GEST, « Dualité de juridiction et unité du droit fiscal », RFDA, 1990, p.823.

1251 / « Cette compétence est fondée sur la nécessité de ne pas embarrasser le recouvrement de l'impôt des lenteurs, chicanes et circonvolution de la procédure civile. Pour les impôts indirects, la compétence judiciaire est sans inconvénient pour le Trésor parce que le juge n'a à statuer le plus souvent que lorsque l'impôt est déjà encaissé ; alors l'Etat n'a plus besoin d'être protégé par les formes abrégées et rapides d'une procédure exceptionnelle », M. DE CORNEMIN, Droit administratif, Tome 1, PAGNERRE, Paris, 1840, p. 480.

l'instance judiciaire, vu qu'ils touchent au droit de propriété¹²⁵². Une théorie vivement critiquée au regard de son caractère arbitraire¹²⁵³.

Enfin, un des arguments de la conception pratique se base sur un critère quantitatif, au regard des sommes recouvrées, ainsi les impôts indirects devraient relever de la compétence du juge judiciaire : « *le contentieux des impôts les plus anciens, les plus nobles, mais aussi souvent les moins originaux ou les moins productifs* »¹²⁵⁴, alors que les montants les plus intéressants auraient toute l'attention du juge administratif. Cette idée devrait être fortement nuancée car elle supposerait une performance financière au juge administratif, de plus comment expliquer l'octroi préalable du contentieux relatif à la taxe sur le chiffre d'affaire au juge judiciaire ?¹²⁵⁵

Mais la considération la plus classique et la plus déterminante est certainement « *la volonté toujours affirmée par le juge judiciaire lui-même de remplir parfaitement et complètement son rôle de gardien traditionnel des libertés et des droits fondamentaux des citoyens* »¹²⁵⁶. Même si la règle d'attribution invoquée à l'article L199 du LPF est claire, la première question qu'évoque cette dualité, est l'unité du contentieux. En effet, si deux juges gèrent le contentieux de l'imposition, il est probable que l'homogénéité de ce dernier en soit affectée, la réflexion propre à chacun pourrait porter atteinte au litige en premier lieu, puis au contribuable en second car c'est incontestablement la partie la plus vulnérable. Par ailleurs si le contentieux de l'imposition est caractérisé par son aspect inquisitoire, le juge judiciaire aurait-il la même approche ? De même que sa perception de la preuve fiscale serait différente ?

Le juge civil dans le procès fiscal est confronté à un litige dont les éléments sont inhabituels pour lui. « *L'intervention du juge signifie l'intervention d'un tiers dans la relation entre l'Administration des impôts et le contribuable* »¹²⁵⁷, les lacunes de ce dernier peuvent se révéler nombreuses. L'intervention de l'expert est nécessaire car « *en pratique, le Tribunal suit, dans de nombreux cas, les conclusions du rapport des experts, mais il conserve une totale liberté*

1252 / L. TROTABAS, Science et techniques fiscales, Précis DALLOZ, 1958, p. 327.

1253 / J-J. BIENVENU, Variations sur les difficultés de fonder le partage des compétences juridictionnelles, R.F.F.P, 98, n° 17, p. 32.

1254 / G. GEST et G. TIXIER, Droit fiscal, Librairie générale de droit et de jurisprudence, 1981, p. 824.

1255/ Cette situation a été modifiée par la loi du 25 janvier 1920.

1256 / J-P. CHEVALIER et J. GROSCLAUDE, L'apport de la jurisprudence judiciaire au droit fiscal, dans le juge fiscal, p. 252.

1257/ L. VAPAILLE, La doctrine administrative fiscale, L'Harmattan, 1999, p.68.

d'appréciation »¹²⁵⁸. L'expertise ne peut remettre en cause la doctrine administrative, elle est donc limitée, c'est « *une mesure d'instruction destinée à la solution du litige sans pour autant lier les juges* »¹²⁵⁹.

L'attitude de la Cour de cassation à l'égard du contentieux fiscal est intéressante, puisque « *d'une part, elle admet la production de moyens nouveaux au niveau du pourvoi, et d'autre part, se livre à un contrôle des faits admis par le Tribunal de Grande instance* ». A compter du 1^{er} mars 1998 les contribuables peuvent faire apprécier les faits par deux juridictions successives, « *comme cela est déjà le cas devant la juridiction administrative, tout moyen nouveau pourra être invoqué, dans la limite du dégrèvement ou de la restitution sollicitée et jusqu'à la clôture de l'instruction devant la Cour d'appel (L.P.F, art L.199C modifié)* »¹²⁶⁰.

La Cour de cassation a défini les règles devant régir la relation qu'entretiennent les règles fiscales et les règles civiles en ces termes : « *Le caractère dérogatoire au droit commun de nombreuses dispositions du Livre des procédures fiscales a conduit la Cour à se référer fermement au principe d'interprétation stricte selon une déduction désormais constante. Elle décide qu'en l'absence de dispositions expresses édictées par le Code Général des Impôts ou le Livre des Procédures Fiscales, les règles générales de procédure civile sont applicables en matière fiscale* »¹²⁶¹ ; cette définition lie davantage le droit fiscal au droit commun et écarte ainsi toute autonomie préalablement prétendue. La cohabitation entre ces règles n'engendre pas la création d'un contentieux particulier, la place qu'occupent le LPF et le CGI est prépondérante, elle permet l'unité du contentieux malgré la dualité de sa juridiction

La dualité juridictionnelle est également due aux liens très étroits qu'entretient le droit fiscal avec le droit commun. En principe, la règle de compétence issue du principe de séparation des pouvoirs accorde à chaque juge son lot de contentieux, la notion de plénitude de juridiction est apparue pour atténuer la rigueur de la norme de séparation des pouvoirs.

1258/G.TIXIER et D. LALANNE-BERTOUTIQ, L'I.G.F, Le point après la publication de la doctrine de l'administration, Tomme II, L.G.D.J, 1982, p. 123.

1259 / D.B.13 RC-O-4321, n°29, in L.VAPAILLE, La doctrine administrative fiscale, L'Harmattan, 1999, p.73.

1260 / Commentaires de la loi de finances pour 1997, loi n°96-1181 du 30 décembre 1996, DF, 1997, n°1-2, comm1.

1261 / B. HATOUX, « Le contentieux fiscal judiciaire », Revue française de finances publiques, 1987, n°17, pp 71-102.

Selon Raymond ODENT, en appliquant cela : « *chaque juridiction est compétente pour statuer sur l'ensemble de chacune des matières dont la connaissance lui est accordée, y compris des questions qui s'y rattachent indissolublement, même si, considérées isolément, ces questions relèvent d'une autre juridiction ou d'un autre ordre juridictionnel* »¹²⁶². Cette motion s'applique également au contentieux fiscal, le juge civil devient compétent pour interpréter les actes administratifs, le juge administratif quant à lui apprécie les questions préjudicielles.

L'extension des pouvoirs du juge judiciaire se justifie par la nature du contentieux de l'imposition, un contentieux purement objectif. Elle se justifie aussi par le principe de légalité de l'impôt. Pour apprécier la justesse d'une imposition, le juge doit préalablement en apprécier la légalité.

Une question est dite préjudicielle si, en raison de sa complexité, elle doit se poser en préalable à un juge appartenant à un ordre juridictionnel différent. Ainsi le juge judiciaire en raison de ses larges prérogatives ne renvoie presque jamais les questions préjudicielles devant le juge administratif et ce en raison de sa compétence exclusive. Ceci s'accroît dans quelques situations : -Le droit de propriété -L'interprétation des contrats de droit privé -La nationalité des personnes. Cependant les renvois au juge judiciaire ne sont pas systématiques, le juge administratif (dit fiscal) peut soulever un problème de propriété si ce dernier conditionne légalement l'application de la loi fiscale.

Le principe de plénitude de juridiction est particulièrement marqué en contentieux fiscal du fait de la relation existant entre ce droit et les autres branches, puis au regard du lien reliant la compétence juridictionnelle à la nature du droit applicable. La portée de cette reconnaissance admet une certaine originalité au droit fiscal ; en parallèle, elle soulève la question de l'application des règles communes au contentieux fiscal. En effet les relations de famille, de travail ou d'affaires illustrent la dépendance du droit fiscal au droit commun. Quant à l'application des règles de droit commun par le juge de l'impôt, la jurisprudence française la plus

1262 / R. ODENT, Contentieux administratif-Les cours de droit, Paris V, 1965-1966, Fasc I, p. 66.

récente s'accorde à écarter l'idée d'autonomie¹²⁶³. Ainsi le Conseil d'Etat applique explicitement les notions telles qu'elles sont définies par le droit privé¹²⁶⁴.

La tutelle du droit commun au droit fiscal n'est pas le seul argument de la dualité juridictionnelle, deux autres notions peuvent -après étude- conclure à cela : le référé fiscal et le droit de préemption. Ces exemples s'émancipent parfaitement dans l'instance judiciaire.

1-Le référé fiscal est une procédure - en France- qui intervient dans le cadre du recouvrement de l'impôt¹²⁶⁵. Lorsque la constitution des garanties nécessaires à l'octroi du sursis provoque un litige entre le trésor et le contribuable, ce dernier peut saisir le juge des référés (art L279 du LPF)¹²⁶⁶.

1263 / Dans une affaire qui a donné lieu à une décision rendue le 21 décembre 1994, l'administration contestait que la société Trade Arbed France fut le débiteur légal d'une partie de l'indemnité de licenciement, due à un salarié de la société « Forges et aciéries Rochling-Burbach » et dont Trade Arbed France avait repris l'activité. CE, 21 décembre 1994, n° 128895, 9e et 8e s-s, m.c./Sté Trade Arbed France, RJF.2/95, n° 153, obs anonyme.

Pour consentir au versement comme étant un acte normal de gestion, le Conseil d'Etat a fait appliquer l'article L122-12 al 2 selon lequel : « *S'il survient une modification dans la situation juridique de l'employeur... tous les contrats de travail en cours au jour de la modification subsistent entre le nouvel employeur et le personnel de l'entreprise* ». La cour de cassation en revanche retient le critère de transfert d'une activité économique qui conserve son identité et dont l'activité est maintenue ou reprise, Cass, AP, 16 mars 1990, SA nîmoise de tauromachie et de spectacles c/Mme BRODERO, RJS.4/90, n° 281.

1264/ G. GOULARD, Que reste-t-il de l'autonomie du droit fiscal ? RJF. 5/95, p. 322 et s.

1265 /Signalons que depuis la loi française du 30 juin 2000, on distingue trois types de référés : Les référés d'urgence (référé-suspension, référé liberté, référé conservatoire)- Les référés dit ordinaires (référé constat)- Divers autres référés relatifs à des domaines spécifiques (ex : référé fiscal).

1266 / L'article L279 du LPF dit : « *En matière d'impôts directs et de taxes sur le chiffre d'affaires, lorsque les garanties offertes par le contribuable ont été refusées, celui-ci peut, dans les quinze jours de la réception de la lettre recommandée qui lui a été adressée par le comptable, porter la contestation, par simple demande écrite, devant le juge du référé administratif, qui est un membre du tribunal administratif désigné par le président de ce tribunal. Cette demande n'est recevable que si le redevable a consigné auprès du comptable, à un compte d'attente, une somme égale au dixième des impôts contestés. Une caution bancaire ou la remise de valeurs mobilières cotées en bourse peut tenir lieu de consignation. Le juge du référé décide dans le délai d'un mois si les garanties offertes répondent aux conditions prévues à l'article L. 277 et si, de ce fait, elles doivent être ou non acceptées par le comptable. Il peut également, dans le même délai, décider de dispenser le redevable de garanties autres que celles déjà constituées. Dans les huit jours suivant la décision du juge, le redevable et le comptable peuvent, par simple demande écrite, faire appel devant le président de la cour administrative d'appel ou le magistrat qu'il désigne à cet effet. Celui-ci, dans le délai d'un mois, décide si les garanties doivent être acceptées comme répondant aux conditions de l'article L. 277. Pendant la durée de la procédure de référé, le comptable ne peut exercer sur les biens du redevable aucune action autre que les mesures conservatoires prévues à l'article L. 277. Lorsque le juge du référé estime suffisantes les garanties initialement offertes, les sommes consignées sont restituées. Dans le cas contraire, les garanties supplémentaires à présenter sont diminuées à due concurrence* ». Les procédures d'urgence instituées à l'article R128 du code des tribunaux administratifs et des cours administratifs d'appel permettait la prescription de toutes mesures d'expertise ou d'instruction par un magistrat délégué (J-P LOOTEN, Guide de procédure fiscale, Liaisons, 1997, p. 186). Il pouvait même et, en l'absence d'une décision administrative préalable, ordonner toutes mesures utiles sans porter préjudices, ni entraver l'application d'une décision administrative (art R.130 du code des tribunaux administratifs et des cours administratives d'appel). Les articles ont été abrogés au 1 janvier 2001. Cette idée est conservée aux articles 920, 921 et 922 du CPCA.

En Algérie, l'article 948 du CPCA renvoie le référé en matière fiscale aux règles prévues par le code de procédures fiscales, il est alors souvent question de la procédure du référé fiscal lors des sanctions infligées pour refus de communication. L'article 63 du CPF énonce que les amendes et astreinte sont prononcées par la juridiction administrative territorialement compétente statuant en matière de référé, sur requête présentée par le directeur des impôts de wilaya, à titre gracieux¹²⁶⁷.

Cette idée est reprise pour la fermeture temporaire et saisie (article 146 du CPF), le contribuable concerné par cette mesure peut faire un recours pour la main levée sur simple requête au président du tribunal administratif territorialement compétent qui statue comme en matière de référé.

L'intervention du juge judiciaire est donc peu envisageable, l'article 38-9 du CPCA confirme cette hypothèse, il édicte qu'en matière de référé, le tribunal compétent est celui du lieu de difficulté d'exécution ou de la mesure sollicitée. Le législateur a donc fixé la compétence du juge administratif en matière de référé fiscal.

Cependant un arrêt du Conseil suprême avait exclu le recours préalable en matière de référé¹²⁶⁸. Au vu du caractère urgent de la procédure, les délais de dépôt du recours administratif ne sont plus en vigueur.

2-Le droit de préemption doit être porté devant les juridictions judiciaires et ce en raison du droit de propriété auquel il se rattache¹²⁶⁹ ; la procédure y afférente est soumise aux règles du droit commun. Et bien que, depuis la loi de finances pour 2015, l'Administration fiscale soit dans l'obligation de notifier, à la personne concernée, sa volonté d'exercer le droit de préemption¹²⁷⁰, il n'existe pas, pour l'heure, une quelconque soumission au juge, et vu la spécificité de la matière, il semble logique que ce contrôle soit du ressort du juge judiciaire « *garant et gardien des libertés et droits fondamentaux des citoyens* ».

1267 / Il est dit à l'article 919 du CPCA que, quand un acte administratif, même de rejet, fait l'objet d'une requête en annulation, totale ou partielle, le juge du référé peut ordonner la suspension de l'exécution de cet acte si un sérieux doute est établi quant à la légalité de l'acte.

1268 / Arrêt du Conseil suprême n° 44299 du 28/12/1985, Revue judiciaire, n°3 ,1989,p210. In D. SAYES, Les contentieux fiscaux dans la jurisprudence algérienne, op.cit,p. 33.

1269/ Voir en ce sens les articles 794-807 du CPCA et les articles 38 quinquies et 38 quinquies A du CPF.

1270 / L'article 38 de la loi de finances complémentaire pour 2015.

Enfin, une jurisprudence algérienne récente avait exclu le recours préalable pour les droits d'enregistrement¹²⁷¹. Cet arrêt est, à notre sens, de portée considérable car il pourrait refléter une volonté implicite d'une dualité juridictionnelle dans le contentieux fiscal algérien. Eu égard à l'obligation du recours préalable, l'exclure pour les droits d'enregistrement serait un préambule dans le processus de division des impôts en Algérie.

Le devenir de la preuve en droit fiscal dépend aussi de la dualité juridictionnelle qui ne présente guère d'intérêt dans la comparaison du juge judiciaire et du juge administratif ; en revanche, la situation qu'elle crée est intéressante. Un juge relevant du droit privé interprète le droit fiscal, c'est pourquoi une étude critique de la dualité juridictionnelle s'impose.

B- La dualité : est-ce vraiment une solution ?

L'étude critique de la dualité juridictionnelle, en droit fiscal français, nous renvoie incontestablement au principe de la dualité des juridictions, ce dernier présentant des risques d'aggravation de la division du droit : la violation du principe de l'état de droit.

Les origines historiques de cette dualité résultent du principe de séparation des autorités administratives et judiciaires. Au surplus, il y avait là une volonté d'affaiblir l'autorité judiciaire. En contentieux fiscal, *« la répartition actuelle de compétence, codifiée sous l'article L199 du Livre des Procédures Fiscales, est le résultat d'une sédimentation historique, et ne semble plus gouvernée par aucun principe directeur. Nous sommes en présence de quelques grandes catégories légales distribuées entre les deux ordres de juridiction sans logique apparente »*¹²⁷².

Le premier argument avancé contre la dualité juridictionnelle fiscale est certainement la position du juge civil face à l'Administration : *« le juge judiciaire est beaucoup moins familiarisé que le juge administratif avec le monde si particulier de l'administration. Il connaît mal ses hiérarchies, ses méthodes de travail, ses difficultés. (...) En droit fiscal, (...), le juge judiciaire connaît une personne publique qui n'a pas fauté, (qui) est dotée d'une des prérogatives les plus hautes de*

1271 /Arrêt du Conseil d'Etat n°33940 du 11/07/2007, Revue du Conseil d'Etat, 2009, n°9,p67 , in D. SAYES, Les contentieux fiscaux dans la jurisprudence algérienne, op.cit,p.303.

1272 / G. GEST, La dualité de la juridiction fiscale, in Le juge fiscal, p. 53.

l'Etat (la perception de l'impôt manipule les deniers publics). L'attitude du juge judiciaire sera d'autant plus timide devant cette administration là »¹²⁷³.

Le défaut de connaissances fiscales du juge judiciaire le rend plus vulnérable ; cette situation affecte les relations des parties : *« face à l'Administration, il ne veut pas empiéter sur son pouvoir discrétionnaire et ainsi ne peut se mettre en position de supérieur hiérarchique »¹²⁷⁴*. Le juge judiciaire est en difficulté puisqu'il n'arrive pas à se placer dans son procès et s'il a une position trop libérale, il craint de favoriser et d'inciter à la fraude.

L'Administration fiscale est investie du pouvoir de se juger elle-même, la création du recours préalable est en partie liée à cela. Les changements fiscaux trop fréquents rendent difficile le travail jurisprudentiel du juge judiciaire. Selon B. HATOUX, le droit fiscal *« possède des évolutions historiques, qui se révèlent plus comme des satisfactions que comme des mises à jour cohérentes au regard d'un réel qui se transforme plus vite que lui. Sa seule constance (...), est de ne pas laisser hors de son champ d'application toute matière pouvant être considérée comme imposable »¹²⁷⁵*.

Dans le cadre de cette critique, il y'a lieu de se poser certaines questions notamment concernant le silence du législateur quant aux catégories légales rattachées à des prélèvements nouveaux ; en outre existe-il des prélèvements spécifiques et dont la compétence reviendrait systématiquement à la juridiction administrative ? Le Professeur GEST affirme que : *« Si la réponse à cette question devait être positive, de tels prélèvements fiscaux spécifiques seraient jugés, en l'absence de dispositions particulières régissant la procédure contentieuse, selon la procédure de droit*

1273 / « Le juge judiciaire est beaucoup moins familiarisé que le juge administratif avec le monde si particulier de l'administration. Il connaît mal ses hiérarchies, ses méthodes de travail, ses difficultés ;

-le juge judiciaire qui perçoit bien l'incongruité de son intervention alors qu'il existe des juridictions administratives, sorte de juge naturel de l'administration, a quelque scrupule à intervenir pour censurer les actes de l'autorité administrative ;

-l'administration fiscale et l'administration générale se présentent au juge judiciaire l'une et l'autre dans des circonstances très différentes. Lorsque l'administration générale vient devant le juge judiciaire, c'est qu'elle s'est mise en civil, soit qu'ayant commis de très graves irrégularités, elle est réputée s'être mise hors la loi administrative. Dans les deux cas, le juge judiciaire se trouve en présence d'une personne publique qui, soit s'est mal conduite, soit a accepté d'être traitée comme un simple particulier. En droit fiscal, en revanche, le juge judiciaire connaît une personne publique qui n'a pas fauté, est dotée d'une des prérogatives les plus hautes de l'Etat (la perception de l'impôt)..... L'attitude du juge judiciaire sera d'autant plus timide devant cette administration là », J-C. RICCI, Le pouvoir discrétionnaire de l'administration fiscale, PUF ; Aix-Marseille, 1977 , cité par J-P . CHEVALIER et J. GROSCLAUDE, L'apport de la jurisprudence judiciaire au droit fiscal, p. 263.

1274 / L. VAPAILLE, La doctrine administrative fiscale, L'Harmattan, 1999, p. 82.

1275 / B. HATOUX, Le contentieux fiscal judiciaire, Revue française de finances publiques, 1987, n°17, p. 71-102.

commun du plein contentieux et non selon les règles propres au contentieux fiscal »¹²⁷⁶. En se basant sur cette réponse, il est évident qu'il y'a bien là une présomption de recours aux dispositions administratives ; alors pourquoi parle t'on de dualité ?

Celle-ci à notre sens porte atteinte à l'unité du droit ; les impositions sont régies par des contrôles et procédures bien distincts. L'interprétation qu'effectue le juge risque de différer selon sa nature : le juge judiciaire aura une approche privatiste risquant d'écarter les impératifs fiscaux, des impératifs dont le juge administratif aura préalablement conscience. En terme de maturité, il est évident que l'instance administrative regorge de jurisprudence dont les concepts issus du droit privé (l'usufruit, les successions) sont à interpréter ; en revanche, le procès civil avec son fond commun semble être moins flexible en la matière.

Cependant le domaine dans lequel la dualité juridictionnelle se pose de façon plus ardue est l'instance elle-même, en effet si les deux contentieux se rejoignent sur les délais et les modes de preuve écrite. Il est vrai que l'intervention du juge administratif crée un certain dynamisme dans l'administration de la preuve ; ainsi, un procès judiciaire n'a assurément pas la même dialectique de preuve que celle d'une juridiction administrative. Le contribuable est alors lésé puisque l'intervention du juge judiciaire étant réduite, il ne peut contraindre le fisc à l'apport de la preuve. D'où cette conclusion : l'on conçoit mieux le principe de liberté de la preuve devant le juge administratif que devant un juge civil.

Madame VAPAILLE évoque les difficultés liées à la dualité juridictionnelle comme suit : « *Un litige doit nécessairement relever de la compétence d'un ordre ou d'un autre afin d'éviter deux sortes de conséquences négatives pour le justiciable. D'une part, il ne doit pas exister des «chevauchements» de compétence afin que n'apparaissent pas des solutions contradictoires ; d'autre part, tout litige doit nécessairement trouver son juge sous peine de déni de justice* »¹²⁷⁷. Selon l'auteur, la dualité juridictionnelle se pose dans deux contentieux bien distincts, le premier

1276 / G. GEST, La dualité de la juridiction fiscale, Le juge fiscal, op.cit, p. 54.

1277 / L. VAPAILLE, Les limites de la mission du tribunal des conflits en matière de contentieux fiscal, acte du colloque « le contentieux fiscal en débat », organisé les 15 et 16 novembre 2013 par le CEFF de la faculté de droit et science politique d'Aix-Marseille Université, pp. 99-100.

relève de l'enchevêtrement des compétences au sein du contentieux du recouvrement, le second est relatif à la mise en œuvre de la responsabilité de l'Etat¹²⁷⁸.

Dans le contentieux du recouvrement, la désignation du juge compétent s'avère être une tâche ardue pour la contestation de la validité d'un acte antérieur à l'acte de poursuite. Cette ambiguïté échappe bien souvent aux juristes qualifiés, les contribuables qui ignorent les bases du droit n'en seront que plus lésés. L'activité du tribunal des conflits témoigne de la difficulté liée à ce contentieux¹²⁷⁹.

Un exemple peut être cité dans ce sens, c'est celui du juge de la procédure collective. En principe si la procédure collective est close, le juge y afférant n'a plus lieu d'être, mais si un acte de poursuite est postérieur à l'achèvement de la procédure collective qu'elle juge est-il en mesure de présider l'instance ? Dans une décision du 17 décembre 2007, le Tribunal des conflits français jugea que dans le cas où la procédure collective est annulée, le juge de l'impôt est compétent avec effet rétroactif¹²⁸⁰. Dans ce cas quel est l'intérêt de la dualité ?

Le recours en responsabilité est le recours qui tend à la réparation d'un préjudice distinct de celui résultant du paiement de l'impôt¹²⁸¹. Il y a là un premier élément de distinction entre les deux ordres juridictionnels ; en effet l'indemnisation est autonome de l'imposition. On ne parle plus de contentieux fiscal mais d'une action bien séparée.

En droit administratif l'action du contribuable qui souhaite impliquer la responsabilité de l'Administration fiscale, doit établir que la faute reprochée concerne l'appréciation de la situation fiscale du contribuable et démontrer l'existence d'une faute lourde de l'Administration. On relie donc l'acte d'imposition à l'indemnisation.

1278 / L. VAPAILLE, Les limites de la mission du tribunal des conflits en matière de contentieux fiscal, acte du colloque « le contentieux fiscal en débat », op.cit,p. 109.

1279 / « Dans une affaire concernant l'absence d'envoi d'une lettre de rappel préalable à un acte de poursuite émis pour le recouvrement d'impôt directs, la question était de savoir si l'action portait sur l'exigibilité de la somme réclamée et relevait du juge de l'impôt ou si elle était relative à la régularité en la forme de l'acte de compétence du juge de l'exécution . La solution du Tribunal des conflits était attendue car la Cour de cassation comme le Conseil d'Etat s'estimaient compétents ». Ibid p. 110.

1279 / Ibid, p. 111.

1280 / T.conf, n°3643, M.DELCAMP : RJF 5/08, n°590.

1281/ J-P. LOOTEN, Guide de procédure fiscale, Liaisons, 1997, p. 186.

Peut-on alors établir une action en responsabilité devant le juge administratif dont le requérant doit fonder un préjudice direct et certain ? La lecture de l'article 801 du CPCA admet implicitement cela, le critère organique conforte également cette idée. L'arrêt BLANCO rendu par le tribunal des Conflits français le 8 février 1873 révèle ce qui suit : « *Considérant que la responsabilité qui peut incomber à l'Etat pour les dommages causés aux particuliers par le fait des personnes qu'il emploie dans les secteur public, ne peut être régie par les principes qui sont établis dans le Code Civil, pour le rapports de particulier à particulier* ».

Cet arrêt affirme le caractère spécial des règles applicables aux services publics et écarte expressément le Code civil. Ainsi, les deux ordres de juridiction reposent sur des droits différents. Le justiciable est alors jugé selon des règles différentes selon qu'il passe devant une juridiction administrative ou une juridiction judiciaire. Une source d'incertitude pour le justiciable.

De par cette démonstration il est évident que l'intervention du juge judiciaire reste très minime du moins en droit algérien, le juge administratif est à lui seul capable de gérer le contentieux fiscal. Et bien que certaines situations restent étroitement liées au code civil le juge administratif garde le monopole du contentieux fiscal algérien.

En France, depuis une célèbre décision du Tribunal des conflits¹²⁸², l'appréciation des fautes de service s'étend à la compétence des tribunaux judiciaires, surtout pour les fautes commises au cours de la procédure d'exécution. Elles sont jugées non détachables et c'est un procès judiciaire qui appréciera la responsabilité de l'Etat : « *Le contentieux de la responsabilité du fisc est assez largement dérogatoire au principe général selon lequel il revient au juge administratif de connaître la responsabilité de la puissance publique* »¹²⁸³. Par contre, la responsabilité découlant de la décision d'engager les poursuites litigieuses reste de la compétence du juge administratif¹²⁸⁴.

1282/ Décision du Tribunal des conflits Bernard en date du 22 février 1960, JDP. 1961 II-12093 note Benoit ; R.S.F. 1961, p 178 note Chretien, Gour ,Moulinier et Tournie, Les grandes décisions de la jurisprudence fiscale, Thémis , PUF,1977, p. 205, cité dans J-P CHEVALIER et J-GROSCLAUDE , L'apport de la jurisprudence judiciaire au droit fiscal, op.cit, p. 256.

1283 / J-P. CHEVALIER et J. GROSCLAUDE, L'apport de la jurisprudence judiciaire au droit fiscal, op.cit, p. 257.

1284 / Ibid.

« Les principes du contentieux indemnitaire dégagé par l'arrêt BLANCO sont à nouveau applicables »¹²⁸⁵; lorsque l'acte fautif n'est pas détachable de la procédure d'imposition relevant de la compétence du juge judiciaire, le contentieux indemnitaire reste relatif à la juridiction judiciaire. Cette complexité « ne simplifie pas les choses pour le citoyen qui cherche à être indemnisé du dommage résultant pour lui de ce qu'il estime être un mauvais fonctionnement du service public »¹²⁸⁶.

En conclusion, il est vrai que la complexité de la dualité juridictionnelle additionnée à la complexité des institutions crée certaines difficultés ; l'unification du procès fiscal peut y remédier. Une solution encore loin d'être pratiquée mais qui peut épargner au justiciable la recherche du juge compétent.

Par ailleurs, la dualité juridictionnelle en contentieux fiscal exclue davantage la théorie de l'autonomie du droit fiscal dans la mesure où la loi fiscale applique l'impôt « à certaines situations de la vie sociale dont les unes ont le caractère matériel de purs faits ou choses de l'existence courante »¹²⁸⁷. Conséquence : l'intervention du droit commun devient plus fréquente.

Section 2 : Le juge entre spécialisation et statu quo

Partant du principe que la dualité juridictionnelle présente des aspects ambigus, il est évident que la spécialisation du juge est en cause. Et s'il a été démontré que le juge dans le contentieux fiscal est relativement présent, bouleversant par son action les normes juridiques communes, il est important d'explorer l'éventuelle spécialisation de ce dernier. À cela une raison technique. L'action appartient à l'instance et non aux parties¹²⁸⁸; à partir de là, si l'expert a un avis

1285 / L. VAPAILLE, Les limites de la mission du tribunal des conflits en matière de contentieux fiscal, op.cit, p. 117.

1286 /C. DAVID, O. FOUQUET, B. PLAGNET et P-FRACINE, Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale, 5e .éd., Paris, Dalloz, coll. Les grands arrêts, 2009, p. 1056, in L.VAPAILLE, Les limites de la mission du tribunal des conflits en matière de contentieux fiscal, op.cit, p. 120.

1287 /F. GENY, « Le particularisme du droit fiscal »,Revue trimestrielle de droit civil,30e tome, Librairie Édouard Duchemin, Paris,1931,p. 813.

1288 /كمال حلمي ، حماية الملزم في منازعات الوعاء الضريبي ، جامعة محمد الخامس ، الرباط ، 2008 ، ص 73 .

consultatif souvent il en devient décideur¹²⁸⁹ ; c'est pourquoi la spécialisation du juge est impérative.

Le juge fiscal ne doit pas se contenter de rejeter ou d'accueillir la requête qui lui est présentée ; il doit être capable de recalculer l'impôt, ses connaissances en la matière devant lui permettre de rétablir la balance entre le contribuable et l'Administration fiscale. Le défaut de spécialisation du juge se pose dans un procès où l'une des parties est une administration publique (Paragraphe 1), une étude pratique de la jurisprudence peut argumenter l'importance de cette spécialisation (Paragraphe 2).

Paragraphe 1 : Conséquence du défaut de spécialisation du juge

*« Les dispositions législatives ne couvrent cependant qu'un champ restreint au sein de la matière fiscale et la jurisprudence a établi un corps de règles qui s'appliquent subsidiairement et qui sont proches, dans leur esprit, de celles qui gouvernent la preuve en contentieux général »*¹²⁹⁰. Le juge possède un pouvoir d'appréciation certain, il a recours à la preuve objective en l'absence de textes sur l'attribution de la charge de la preuve fiscale. À cela, une motivation des plus profondes : rétablir l'équité entre les parties¹²⁹¹.

Si la dualité juridictionnelle est contraignante pour le contribuable et que le juge administratif possède la réputation de défenseur des libertés publiques, gagnant ainsi ses galons de « *juge libéral* »¹²⁹², la question de la spécialisation du juge fiscal se pose tout naturellement. La preuve objective est une technique du juge administratif, son expansion dans le domaine fiscal révèle une réelle volonté de la part du juge de vouloir s'investir dans le contentieux en améliorant la justice fiscale.

1289 / ج لعسري ، علاقة إدارة الضرائب المباشرة بالملزمين و انعكاساتها ، أطروحة دكتوراه ، جامعة محمد الخامس ، الرباط ، 2001 ، ص 260 .
1290 / P. COLLIN, Concl sur CE 20 juin 2003, n° 232832, Sté Ets Lebreton, RJF 10/03, p. 756.
1291 / "الأصل هو براءة الدمة وخلافه هو الخضوع للضريبة الذي يجسد وجود الواقعة المنشئة للضريبة"، كريم لحرش، المنازعات الضريبية في القانون المغربي، سلسلة اللامركزية والإدارة الترايبيية، طوب بريس، الرباط، 2013، ص 116 .
1292 / J.CADOUX-TRIAL, « La charge de la preuve devant le Conseil d'Etat », EDCE, 1953, p. IV-86.

Souvent perçu comme exerçant son contrôle avec une certaine retenue face à l'Administration fiscale, « *le contribuable n'a pas confiance actuellement dans le juge fiscal* »¹²⁹³. La spécialisation du juge fiscal peut à posteriori lui pourvoir des compétences plus étendues, mais pour l'heure, il existe certains freins juridiques à cette émancipation, comme l'éviction de ce dernier de la procédure de contrôle.

A- Le défaut de spécialisation du juge :

N'ayant nullement l'ambition de revoir le cursus pédagogique du juge, la question de sa spécialisation nous renvoie systématiquement à sa préparation avant l'office de l'instance. Les juges siégeant au contentieux fiscal n'ont aucune formation, depuis peu ces derniers suivent des formations au sein même de l'Administration fiscale, une démarche qui reflète une réelle volonté d'apprentissage¹²⁹⁴, mais qui pose fondamentalement la question de la subordination du juge au fisc. Comment l'élève pourra-t-il dépasser son maître dans un domaine qu'il ne peut pratiquer que très rarement ?

Conformément à la règle « *non ultra petita* », les limites aux pouvoirs de décision du juge consistent à s'en tenir aux conclusions dont il est saisi, il ne peut donc statuer sur des fragments d'imposition non invoqués par le contribuable. L'interdiction faite au juge de produire un acte administratif est une seconde limitation, cet argument étant lié au principe de séparation des pouvoirs et auquel l'ordre juridictionnel est soumis. Une frontière de plus dans la recherche de la vérité et donc de la preuve.

La mise en pratique de cette notion se traduit par une absence de texte autorisant le juge à rétablir une imposition ou l'ordonnancement d'un dégrèvement, le jugement ne doit que consentir ou réfuter les prétentions des parties et nullement agir en qualité d'administrateur. En revanche, ni le contribuable, ni l'administration ne peuvent demander une imposition plus élevée que celle qui a

1293 / Intervention de M.MARCELLIN, Compte rendu, tome I, p. 15, cité par J.BOULOUIS, « Procès du juge fiscal »; RSLF, 1957, p.634.

1294 / Source Administration fiscale.

été précédemment l'objet du recours juridictionnel : « *il n'appartient pas au juge de l'impôt de se substituer à l'administration pour l'établissement de celui-ci* »¹²⁹⁵.

En outre, le juge civil est un précurseur de l'instance, le juge administratif n'est venu que tardivement, les rapports qu'entretient ce dernier avec le procès fiscal restent très peu satisfaisants, à cela plusieurs facteurs :

1-La confrontation entre justiciabilité et administration :

Le dynamisme juridictionnel en matière fiscale est important aux yeux du contribuable. Ce dernier, ayant entrepris des démarches administratives par lesquelles il conteste l'imposition dont il fait l'objet, aboutira dans l'ensemble devant le juge si sa réclamation préalable a été déboutée. Le soutien qu'aura le contribuable à ce stade est essentiel pour la suite du litige.

La liberté du juge en contentieux fiscal est remise en cause par le défaut de spécialisation de ce dernier, par conséquent la preuve fiscale autonome est affaiblie.

2-L'enjeu de l'impôt :

Ici il est important de mettre en exergue l'enjeu financier de l'impôt car ce dernier a un impact significatif sur le patrimoine du contribuable. Par ailleurs, le contexte social a largement contribué à l'essence du secret entre le citoyen et l'administration publique. A cet égard, le contribuable voit dans sa contribution à l'impôt une intrusion dans ses finances.

Cette situation perturbe le contentieux juridictionnel et, de ce fait, le recours au juge puisque le contribuable préfère s'arrêter au stade administratif afin que son patrimoine ne soit pas exposé davantage devant une plus grande instance : le juge, les experts et le public forment un tiers dérangeant au vu du secret qu'est le patrimoine.

La spécialisation du juge est d'autant plus importante dans le contentieux fiscal étant donné l'intérêt public de l'impôt. La célérité de la procédure fiscale est un élément clé du processus

1295 / CE français, 11 avril 1986, n° 3.145, R.J.F, 1986, p. 371.

d'imposition comme en témoigne la phase administrative. Au regard de cet intérêt, le contentieux fiscal se rapproche de la matière commerciale, c'est pourquoi le juge doit se former en la matière.

Par ailleurs, l'Administration fiscale, au vu de sa doctrine, est un véritable législateur ; dans la pratique, elle endosse la fonction de juge fiscal par le recours préalable, elle exécute, à travers l'assiette, le contrôle et le recouvrement. En résumé, elle rassemble à elle seule trois pouvoirs (judiciaire - exécutif et législatif (par les propositions de lois de finances)) ce qui semble bouleverser les idées de Montesquieu.

Cette situation risque de créer « *une allergie fiscale* »¹²⁹⁶, c'est pourquoi le juge doit se spécialiser pour tempérer le pouvoir arbitraire de l'Administration fiscale. Il est le garant des droits des citoyens.

B- L'éviction du juge de la procédure de contrôle :

Comment le juge fiscal peut-il se spécialiser sans pour autant perdre sa fonction initiale ? Il y'a bien là un risque de chevauchement entre deux ordres. Le juge n'est pas tenu par l'expertise ; à cette notion, trois conséquences : soit la technique juridique l'emporte sur la technicité fiscale, soit les préceptes de la spécialisation du juge fiscal ont été amorcés par le législateur fiscal, soit alors le juge fiscal, en appréciant librement les résultats de l'instruction, écarte sciemment l'intervention du tiers dans la solution du litige, bien qu'il y contribue fortement, à notre sens.

La volonté du juge de trouver une solution au litige et de forger ainsi sa conviction doit lui permettre d'accroître ses pouvoirs. Il y a là un caractère moral et intentionnel de l'implication du juge, un argument important dans la quête de la spécialisation du juge fiscal. « *Dès lors qu'en retenant le système de la preuve, le juge fait sienne l'obligation d'éclairer les faits, il intervient davantage dans la conduite de l'instance* »¹²⁹⁷ ; l'implication morale du juge caractérise donc l'instance fiscale.

Si l'on a pu mettre en évidence la souveraineté du juge dans le prononcé de l'instruction et de l'expertise, qu'elle soit d'office ou à la demande des parties, il existe une limitation à

1296 / Un terme emprunté à M. LAURE, Traité de politique fiscale, Paris, PUF, 1957, p. 295-381.

1297 / Ch. DE LA MARDIERE, « La preuve objective en contentieux fiscal », DF, 2006, n° 14, p. 747.

l'intervention du juge. L'instruction ne connaît « *que le caractère « frustratoire », c'est-à-dire inutile, de la mesure qui est envisagée. L'intervention du juge est donc essentiellement fondée sur son utilité* »¹²⁹⁸. De même une expertise serait inutile si elle portait sur des questions de droit ; le juge -en principe- connaît la loi, il doit statuer sur les questions litigieuses de droit avant d'ordonner une expertise. Cette limite conditionne le juge dans la recherche de la vérité et par conséquent le reconditionne dans sa fonction initiale, c'est-à-dire d'interprétation de la loi.

Il est alors normal que le juge soit évincé de la procédure de contrôle ; c'est une instruction caractérisée par son appartenance substantielle à l'Administration fiscale qui repose essentiellement sur les acquis fiscaux. M. Carré DE MALBERG affirmait : « *Il est indéniable ... que le droit dit par l'administrateur ne présentera pas pour les administrés les mêmes garanties que le droit dit par un tribunal... : sa décision sur les questions de droit est jusqu'à un certain point suspecte parce qu'elle est plus ou moins intéressée, et pourra dès lors être plus ou moins tendancieuse. Le juge, au contraire, statue d'une façon relativement désintéressée, parce qu'il n'a pas d'action directe à exercer dans l'administration des affaires d'Etat et qu'il n'assume pas de responsabilité quant aux résultats de cette dernière : on ne peut donc qu'espérer que sa décision soit impartiale, plus objective, c'est-à-dire plus pleinement adéquate au droit en vigueur* »¹²⁹⁹. L'auteur évoque ici le risque d'impartialité dont manque le fisc en matière contentieuse, l'Administration fiscale ne dispose pas du recul nécessaire ni du désintéressement lié à la tâche qu'elle effectue. Pour remédier à cela, il convient de revoir le contrôle fiscal en impliquant davantage le juge.

1-Le juge assure un contrôle fiscal plus souple :

À long terme, le manque de connaissances du contribuable creuse l'écart existant entre lui et le fisc, le recours au juge rééquilibre la balance car, en soutenant la mission de l'Administration, le juge appuie le contrôle fiscal tout en garantissant au contribuable le respect de ses libertés fondamentales.

1298/ S. LAMBERT-WIBER, Contribution du droit civil à une approche renouvelée de la charge de la preuve en droit fiscal, Thèse dactyl, Rouen, 1996, p.378.

1299 / C. DE MALBERG, Contribution à la théorie générale de l'Etat, Sirey, 1920, p.766.

a- La légalité des mesures de contrôle :

Concrètement le fisc peut déroger aux dispositions de l'article 44 du CPF et décider d'engager une procédure de redressement contradictoire (art 42 du CPF), le contribuable, quant à lui, pouvant invoquer une comptabilité irrégulière et exiger la procédure de taxation d'office, une situation peu envisageable au regard de la complexité de la procédure. Au demeurant, cet exemple révèle l'étendue des pouvoirs conférés au fisc et la possibilité qu'a ce dernier d'atténuer la rigueur d'une procédure légale.

Le Conseil d'Etat français a réaffirmé, en l'espèce, que l'Administration fiscale ne pouvait mettre en œuvre une procédure de redressement contradictoire alors que la procédure de taxation d'office pouvait être utilisée¹³⁰⁰. Si cette situation est peu commune, elle reflète la prédominance de la loi concrétisée par l'intervention du juge.

b-La correction des irrégularités de procédure :

La procédure contentieuse fiscale est connue pour sa rigidité comme une règle imposée par la loi et que le juge est tenu de faire respecter ; pourtant, il est intéressant de noter que, dans certaines situations, le juge offre la possibilité de réguler la procédure sans pour autant ordonner son annulation. L'idée centrale ici consiste à ne pas faire échec à l'activité de contrôle pour de simples irrégularités de procédure.

En général, le juge s'active intensément dans la détection des irrégularités entachant la procédure contentieuse, il sanctionne « *timidement* » ces manquements, ce qui reflète le soutien que peut apporter ce dernier aux objectifs de réalisation du contrôle fiscal¹³⁰¹.

1300 / CE, 7ème et 8ème sous-section, 18 juin 1990, Garbarg, n°83.145 : Droit fiscal 1990/50/2371.

1301 / Y. BRARD, Avant propos de l'ouvrage de L. AYRAULT, Le contrôle juridictionnel de la régularité de la procédure d'imposition, L'Harmattan, 2004.

2-Le juge assure le respect des garanties fondamentales du contribuable lors du contrôle :

Le juge concourt à la protection des libertés fondamentales reconnues constitutionnellement au citoyen. L'immixtion de l'Administration fiscale dans la vie privée des contribuables est inséparable de sa mission de collecte de l'impôt, mais « *l'intérêt privé, né d'une volonté de taire sa vie personnelle ou professionnelle, ne saurait prévaloir dans une société ou l'intérêt général prévaut* »¹³⁰², d'où la nécessité du contrôle du juge fiscal.

Les mécanismes mis en œuvre par les services des impôts constituent une véritable menace pour les libertés individuelles, le contrôle judiciaire effectué en contentieux fiscal se traduisant par une omniprésence tout au long de l'exécution du droit de visite (art 34 et 35 du CPF). L'examen des comptes bancaires, les visites domiciliaires témoignent de l'étendue du contrôle judiciaire en matière de protection des libertés individuelles.

L'acte d'imposition est un acte de puissance publique unilatéral, et les observations du contribuable ne lient en rien le fisc ; pourtant la procédure doit se dérouler de manière à permettre au contribuable de bien préparer sa défense au moyen des observations écrites qu'il formule¹³⁰³. Dans ce domaine, le juge doit être le dernier rempart du contribuable en complétant les lacunes du droit positif ou en créant un droit inexistant.

Le juge fiscal n'est pas constitutionnellement tenu de créer la loi ; cette conception est liée au principe de séparation des pouvoirs qui confère au législateur la faculté de légiférer. En revanche, face à la contrainte du litige, il est dans l'impératif de dire le droit¹³⁰⁴, en restant dans l'esprit du droit écrit, il déduit les principes généraux susceptibles de donner au droit l'unité qui lui fait défaut¹³⁰⁵.

En dépit de l'étendue du champ législatif, le droit fiscal algérien demeure peu cerné, c'est notamment le cas de la preuve fiscale : le juge devant considérer que « *les procédures fiscales*

1302 / L. AYRAULT, Le contrôle juridictionnel de la régularité de la procédure d'imposition, op.cit, p.122.

1303/ L'article 42 du CPF dit : « *L'administration est tenue également de répondre aux observations du contribuable* ».

1304/ L'article 1 du CC s'énonce comme suit : « *La loi régit toutes les matières auxquelles se rapporte la lettre ou l'esprit de l'une de ses dispositions. En l'absence d'une disposition légale, le juge se prononce selon les principes du droit musulman et, à défaut, selon la coutume. Le cas échéant, il a recours au droit naturel et aux règles de l'équité* ».

1305/ D. LOCHAK, La justice administrative, Paris, Montchrestien, 1994, 2e .éd., p. 129.

sont choses trop sérieuses pour être abandonnées à la discrétion du gouvernement et des parlementaires »¹³⁰⁶. Cette observation nous renvoie une fois de plus à l'importance de la spécialisation du juge fiscal, car si la formulation écrite est l'œuvre du Parlement, la mise en œuvre est juridictionnel.

Incontestablement, l'action du juge améliore les rapports existant entre le fisc et l'Administration fiscale, une démarche qui s'inscrit dans la politique générale instaurée par l'Etat et qui se veut plus conciliante¹³⁰⁷. L'activité, en aval, du juge permet d'enrichir le droit fiscal en clarifiant certains textes de loi ; l'interprétation des parties peut différer, et le juge, tout en restant dans l'esprit de la règle de loi, doit éclaircir les dispositions légales contenues dans la loi¹³⁰⁸. L'usage de la procuration en droit fiscal n'est pas clairement établi et la confusion existant à l'article 35 du CPF concerne la compétence juridictionnelle en matière de droit de visite. La force majeure suscite certaines interrogations, citée à l'article 20 du CPF son usage est répandu en matière fiscale, bien qu'aucunes dispositions légales n'indiquent son application.

Le juge fiscal est « *la soupape qui maintient dans la cocotte minute la pression en dessous du seuil d'explosion* »¹³⁰⁹. Le contrôle fiscal serait difficilement envisageable sans la présence de ce dernier. De par sa contribution dans la phase administrative, il garantit au contribuable un contentieux plus harmonieux ; son intervention ne doit nullement être perçue comme une entrave à la fonction de l'Administration fiscale, bien au contraire il est évident qu'en présence du juge les dispositions légales semblent plus acceptées et tolérées. De plus la preuve n'en serait que plus illustrer par son intervention.

1306 /J. LAMARQUE, Préface de l'ouvrage de L. AYRAULT, Le contrôle juridictionnel de la régularité de la procédure d'imposition, op.cit.

1307 / L'annulation des majorations et pénalités de retard pour les employeurs suite au versement de leur cotisations principales auprès de la caisse nationale des assurances sociales des travailleurs salariés (CNAS), article 57 de l'ordonnance 15-01 du 23 juillet 2015 portant la loi de finances complémentaire pour 2015, JO n°40.

1308 / « *Opération de saisie d'un texte par l'éprit juridique, l'interprétation atteint son but lorsque, grâce à elle, le contenu textuel tombe sous le sens. C'est dire que l'interprétation a, en tout état de cause, une fonction cognitive* ». J-L. SOURIOUX, Introduction au droit. Paris, PUF, Collection Droit Fondamental, 2e éd., 1987, p. 123.

1309 / A. BARILARI, « Le contentieux fiscal », in R.F.F.P,n°17,1987,p.5.

Paragraphe 2 : Démonstration de la nécessité de spécialisation du juge : quelques exemples de la jurisprudence algérienne

La formation des hommes de droit est un vieux débat accentué par les préceptes de la dualité juridictionnelle française. En contentieux fiscal, l'attitude du juge est déroutante : « *les arrêts, rendus à la suite d'un délai détestablement long entre la date de l'introduction de l'instance et la date du prononcé du jugement, manquent d'attrait : l'absence totale d'esprit novateur ou de créativité, rédaction de la plupart des arrêts dans un style est un raisonnement piteux* »¹³¹⁰.

Pour mieux comprendre les lacunes du juge administratif appelé indûment « *juge fiscal* », il convient d'analyser quelques exemples de la jurisprudence algérienne au niveau du tribunal administratif et du Conseil d'Etat.

A-Devant le tribunal administratif :

Tribunal de première instance, il reconnaît la qualité de juge administratif comme magistrat siégeant dans le contentieux fiscal (art 82 du CPF). Cette qualification est conforme aux dispositions de l'article 800 du CPCA.

Il n'est cependant pas évident pour le juge administratif de statuer sur une question précédemment évoquée devant le directeur des impôts de wilaya et accessoirement devant les commissions de recours. A ce stade, sa compétence est une nécessité impérieuse pour le contribuable débouté devant le recours administratif. La jurisprudence produite à ce stade doit être fidèle à la loi fiscale.

Un arrêt du Conseil d'Etat soulève la question de la spécialisation du juge des référés quant à la main levée de la fermeture temporaire et de la saisie en contentieux fiscal à la suite d'une erreur d'appréciation du magistrat statuant en première instance.

1310 / M. B.DJEBOU, « La chambre administrative de la cour suprême de la cote d'ivoire », in G. CONAC et J. GAUDUSSON, Les cours suprêmes en Afrique, Tome III, la jurisprudence administrative. Paris. Economica, p. 145.

Conformément aux dispositions de l'article 146 du CPF¹³¹¹, le contribuable subissant la fermeture temporaire est en droit de recourir au juge de fond pour la main levée, c'est-à-dire, le juge siégeant en contentieux d'imposition. Ce dernier doit statuer comme en matière de référé.

En excluant ce contribuable – dans ce cas c'est un avocat- du champ d'application de l'article 146 du CPF et en attribuant le litige au juge des référés, le juge de première instance est en irrégularité avec les dispositions de la loi fiscale.

Le Conseil d'Etat a donc annulé la décision et a confirmé la compétence du juge de fond concernant la main levée de la fermeture temporaire et la saisie, même si ces dispositions concernent une profession libérale¹³¹².

B-Devant le Conseil d'Etat :

L'erreur en première instance existe. Elle peut être corrigée au niveau de la plus haute juridiction administrative, le Conseil d'Etat. Hors la question devient problématique lorsque cette instance produit une jurisprudence contraire à la loi fiscale.

La bonne application de celle-ci devient, par conséquent, tributaire de la compétence fiscale du juge. Or quelques exemples soulèvent le manque de connaissances du magistrat statuant en matière fiscale :

1-Dans l'arrêt portant le n° 047141¹³¹³, un contribuable réclame l'annulation de la décision de taxation d'office sur la base de la cessation d'activité (en 2006) et du vol survenu lors de l'exploitation (en 2004). L'Administration fiscale, se référant à l'article 44 du CPF, réclame la

1311/L'article 146 du CPF dit : « *La fermeture temporaire est prononcée par le directeur chargé des grandes entreprises et le directeur des impôts de wilaya dans leur domaine de compétence respectif, sur rapport du comptable poursuivant. La durée de fermeture ne peut excéder six (6) mois.*

Le contribuable concerné par la mesure de fermeture temporaire peut faire un recours pour la main levée sur simple requête au président du tribunal administratif territorialement compétent qui statue comme en matière de référé, l'administration fiscale entendue ou dûment convoquée. Le recours ne suspend pas l'exécution de la décision de fermeture temporaire. »

1312 /Voir dans ce sens les arrêts du Conseil d'Etat suivants : n° 027717 du 14/02/2006, n°44676 du 01/04/2008 et n°051332 du 02/12/2008, non publié.

1313/Arrêt du Conseil d'Etat n°047141 du 15/04/2009, non publié.

taxation d'office du contribuable à la suite du contrôle effectué sur les déclarations néants présentées à elle de 2000 à 2006.

Le requérant a exercé son activité dans le cadre de l'ANSEJ, ce qui lui a permis de bénéficier d'une exonération de la taxe sur le chiffre d'affaire. Or ce dernier a déclaré un chiffre d'affaire néant pendant six(6) années.

Le juge n'a pas correctement qualifié les faits dans la mesure où il ne s'est basé que sur le vol et la cessation d'activité. Pour le magistrat, déclarer successivement un bilan néant est juridiquement acceptable. Alors que l'article 19 Bis du CPF admet à l'Administration fiscale le droit de remettre en cause la sincérité des déclarations (dans le but d'éluder ou d'atténuer les charges fiscales).

2-L'Arrêt n°43232¹³¹⁴, concernant la réévaluation du revenu locatif, confirme le défaut de spécialisation du juge. L'évaluation faite par ce dernier, lors de la location d'un bien entre père et fils, est basée sur le montant de location cité dans le contrat de location. Or l'Administration fiscale prend en considération la valeur vénale du bien en lien avec la pratique du marché (art 87/3 du CIDTA).

Le juge dit fiscal s'est référé, dans sa décision, aux obligations contractuelles (art 106 du CC) et non à la valeur réelle du prix de location, par conséquent l'impôt sur le revenu perçu au titre de la location est plus bas .

L'arrêt rendu par le Conseil d'Etat déclare la réévaluation du revenu locatif faite par l'Administration fiscale infondée au vu du lien subsistant entre les parties (père et fils) ;de ce fait l'imposition sera basée sur le montant indiqué dans le contrat de location.

Le contenu et la décision de cet arrêt présentent une contradiction avec le contenu et la décision de l'arrêt n° 030352 du 15/11/2006¹³¹⁵. Dans cet arrêt, le Conseil d'Etat précise que les clauses du contrat de location ne peuvent être opposées au droit à la réévaluation du revenu locatif reconnu à l'Administration fiscale par la législation en vigueur. Le fisc n'est donc plus tributaire du lien existant entre le propriétaire et le locataire.

1314 / Arrêt du Conseil d'Etat n°43232du 15/10/2008, non publié
1315/ Arrêt du Conseil d'Etat n°030352 du 15/11/2006, non publié.

3- Arrêt n° 042359¹³¹⁶ relatif à la franchise de la taxe sur la valeur ajoutée.

Dans cette jurisprudence, la problématique exposée est la franchise systématique d'un fournisseur d'un secteur exonéré de la TVA.

L'examen de l'arrêt n° 042359 rendu le 15-10-2008 par le Conseil d'Etat, révèle que ce dernier a prononcé l'annulation de la TVA rappelée sur des opérations réalisées par le requérant avec une cantine scolaire, au motif qu'il est fournisseur d'un secteur exonéré de la TVA conformément à l'article 9/4 du TCA.

La position du Conseil d'Etat est discutable, dans la mesure où les dispositions de l'article 9/4 du TCA s'appliquent aux restaurants scolaires seulement et non pas aux fournisseurs de ces derniers.

A ce titre, faut-il faire la distinction entre deux opérations : la première concernant les opérations réalisées par le fournisseur de la cantine scolaire, non concernées par les dispositions de l'article 9/4 du TCA et la deuxième concernant les opérations effectuées par la cantine scolaire pour servir des repas gratuits ou à bon marché réservés aux étudiants, qui sont concernées par les dispositions de l'article 9/4 du TCA.

Résultat, le juge n'a pas correctement appliqué la loi car effectuer des opérations avec un secteur exonéré de la TVA n'ouvre pas droit systématiquement à la franchise de la TVA. Le bénéfice du droit à la franchise de la TVA est lié au respect des conditions édictées par l'article 67 du TCA¹³¹⁷.

4-L'Arrêt n°198371 du 25/02/2001¹³¹⁸ concerne les droits d'enregistrement à la suite d'une réévaluation immobilière en rapport avec un acte de donation. Le Conseil d'Etat a fait une interprétation erronée au regard de l'article 236 du CE : le magistrat a prononcé l'exonération en matière de droits d'enregistrement concernant la transmission de la propriété immobilière par

1316 /Arrêt du Conseil d'Etat n° 042359 du 15-10-2008, non publié.

1317/Conformément aux dispositions de l'article 67 du code des taxes sur le chiffre d'affaires : « *Les ventes ou opérations réalisées en exonération ou celles faites en franchise de la taxe sur la valeur ajoutée doivent être justifiées par des attestations obligatoirement extraites d'un carnet à souche délivré par l'administration fiscale (inspection des impôts) à l'assujetti bénéficiaire de l'exonération ou de l'autorisation d'achats en franchise de la taxe sur la valeur ajoutée...* ».

1318 / Arrêt n°198371 du 25/02/2001, non publié, source ministère des finances.

donation entre père et fils, alors que le texte ne concerne que le cas de transmission de la propriété à la suite d'un décès.

5-Dans l'arrêt n°043943 du 15/10/2008¹³¹⁹, le Conseil d'Etat a rejeté la demande faite par l'Administration fiscale, concernant l'irrecevabilité de l'action judiciaire pour absence de recours préalable. Cette décision est motivée par le fait que ce point a été soulevé pour la première fois au cours de la reprise de l'instance après expertise, alors qu'il aurait fallu le soulever dans la requête introductive de l'appel.

Ce motif constituerait une contradiction avec une jurisprudence stable concernant le recours préalable, laquelle a été précisée dans plusieurs arrêts (arrêt n° 44504 rendu le 18-06-2007, arrêt n° 42192 rendu le 16-07-2008 et l'arrêt n° 044801 rendu le 14-01-2009), où il est déclaré que le recours préalable introduit auprès de l'Administration fiscale est une condition obligatoire aux fins de recevabilité de l'action en justice et constitue une procédure essentielle qui relève de l'ordre public, laquelle peut, en outre, être soulevée à n'importe quel stade de la procédure.

6- L'action en rectification d'erreur matérielle mentionnée dans l'arrêt n° 040572 rendu le 16-07-2008 pose la problématique des limites de cette voie de recours. Suite à l'appel introduit par le contribuable contre l'arrêt de la chambre administrative en date du 22/01/2005, qui a désigné un expert, le Conseil d'Etat a rendu un arrêt le 13/12/2006, par lequel il est prononcé l'annulation de l'arrêt objet de l'appel, et statuant de nouveau, est prononcé l'annulation de l'avis de recouvrement objet du litige.

Le Directeur des impôts de wilaya a introduit une action en rectification d'erreur matérielle auprès du Conseil d'Etat, lequel a prononcé l'annulation de l'arrêt rendu par le Conseil d'Etat, objet de l'action en rectification, en décidant la confirmation de l'arrêt prononcé en premier ressort par la chambre administrative de la Cour, daté du 22/01/2005.

Du contenu des attendus de cet arrêt, il ressort que le Conseil d'Etat ne s'est pas contenté de vérifier s'il existe réellement une erreur matérielle qui entache la décision rendue par le Conseil d'Etat et ayant exercé une influence sur le jugement de l'affaire, mais il a réexaminé le litige en la forme et au fond.

1319/ L'arrêt n°043943 du 15/10/2008, non publié, source ministère des finances.

Cet arrêt est en contradiction avec l'arrêt n° 012551 rendu par le Conseil d'Etat le 16-03-2004, par lequel il a prononcé le rejet de l'action en rectification d'une erreur matérielle au motif que ladite action en rectification vise à porter de nouveau le litige devant le Conseil d'Etat (réexamen en le fond).

En conclusion, les quelques exemples précédemment énumérés témoignent de la carence du juge administratif face au contentieux fiscal. La non-conformité de sa jurisprudence avec les dispositions de la loi fiscale suppose son manque de connaissances en la matière. Cette carence n'est pas en faveur d'une évolution de la preuve en droit fiscal. C'est pourquoi il convient de former un véritable juge fiscal.

CONCLUSION DU TITRE 2:

À la question de l'autonomie de la preuve en droit fiscal, la réponse paraît être évidente. Il n'existe pas pour l'heure une quelconque autonomie. La technicité du droit fiscal ne saurait à elle seule prétendre à celle-ci.

En revanche l'action du juge dans le contentieux fiscal pouvait amener à l'autonomie de la preuve. Par sa nature et son comportement lors de l'instance le magistrat siégeant peut bouleverser les normes.

Et bien que la charge de la preuve soit fortement influencée par ce dernier- dans la preuve objective - la preuve fiscale de manière générale l'est moins ; En effet ce dernier adopte le même comportement qu'un magistrat « normal », il interprète la loi fiscale et prononce des sanctions.

Loin de la théorie de l'autonomie du juge dans l'instance, ce dernier est limité dans son action par la forte présence de l'Administration fiscale, sa doctrine et son règlement du litige à la phase administrative modèrent l'action de la jurisprudence. Par ailleurs, la possible présence du juge judiciaire dans le contentieux fiscal dissipe toute autonomie du juge dit « fiscal ».

Les erreurs relevées lors de l'étude des arrêts du Conseil d'Etat témoignent de la carence du magistrat, son manque de connaissances de la matière fiscale remet en cause sa compétence à présider l'instance juridictionnelle. Le déséquilibre relationnel caractérisant le contentieux fiscal est encore plus certain.

La spécialisation du juge demeure la solution concrète pour mener à bien le litige fiscal. D'autre part cela favoriserait l'émancipation de la preuve dans ce domaine, un processus qui à notre avis peut mener vers la concrétisation de la théorie de l'autonomie de la preuve.

CONCLUSION GENERALE :

Au cours de cette étude nous avons essayé de présenter, dans la mesure du possible et à la lumière de la doctrine et des textes législatifs, les règles applicables à la preuve en droit fiscal, cherchant avant tout à mettre en relief son particularisme et ce à travers la charge et l'administration. Puis nous avons tenté de juger l'étendue de ce particularisme, plaçant nos questionnements à la frontière de l'autonomie de la preuve en droit fiscal. La conception et l'application de celle-ci ainsi que le rôle du juge furent nos principaux outils.

Il est bon et utile maintenant de tenter de dresser un bilan général (A) et d'évoquer les questions qui appellent à des réformes (B).

A- Le schéma de dévolution de la charge de la preuve en droit fiscal présente des similitudes avec le domaine civil. Or la procédure d'imposition varie selon le respect ou pas du contribuable de son obligation déclarative. Ceci place le système déclaratif au centre de la preuve et plus précisément de la charge de celle-ci.

En effet, l'influence qu'exerce la procédure fiscale sur l'attribution de la charge de la preuve met en exergue le rôle non négligeable du système déclaratif. Ainsi la procédure contradictoire et la taxation d'office déterminent aussi la règle d'attribution du fardeau de la preuve en droit fiscal.

Conséquence, un contribuable ne remplissant pas ses obligations déclaratives se voit taxé d'office et doit apporter la preuve de ses allégations, c'est sur lui que repose la charge de la preuve (art 44 du Code de Procédures Fiscales). Or un contribuable ayant préalablement rempli sa déclaration reste soumis à la procédure contradictoire et la charge de la preuve repose sur la partie contestante, on revient donc aux règles générales d'attribution de la charge de la preuve en droit civil (art 323 du Code Civil).

La présomption d'exactitude de la déclaration du contribuable influe également sur la charge de la preuve, ainsi l'Administration fiscale supporte initialement la charge de la preuve car c'est à celui qui invoque la mauvaise foi de la démontrer. Mais cette théorie n'est pas toujours appliquée car l'existence de la présomption de fraude invoquée à l'article 19 Bis du code de procédures fiscales renverse la charge de la preuve au bénéfice de l'Etat.

Par ce biais, la procédure fiscale opère un lien entre le contenu de la preuve et l'attribution de la charge de la preuve, un lien qui ne se trouve dans aucun autre contentieux.

La charge de la preuve dépend aussi de la qualité de demandeur. Le contentieux fiscal comporte deux phases. Bien que distinctes elles sont interdépendantes et cela est sans conséquence sur la preuve, car le débat probatoire s'engage entre les parties bien avant la saisine du juge.

La première phase est administrative, elle fait obligation au contribuable de saisir l'Administration fiscale, de ce fait il acquiert la qualité de demandeur et doit donc supporter la preuve de ses prétentions.

La seconde est constituée devant les instances juridictionnelles et subordonnée sous peine de nullité à l'obligation du recours préalable (art 70 du Code de Procédures Fiscales). À cela une résultante, le contribuable débouté en première partie du contentieux conserve la qualité de demandeur devant le tribunal administratif, bien que ce soit l'Etat le véritable demandeur de l'impôt.

En outre, le procès fiscal relève d'une procédure inquisitoire, car le contentieux fiscal est avant tout un contentieux administratif (art 800 du Code de Procédures civiles et administratives). Le rôle du juge dans la recherche de la preuve est important. On assiste ainsi à une nouvelle configuration, il n'est plus question de demandeur et de défendeur mais aussi et surtout de l'influence du juge dans la recherche de la vérité. Les règles d'attribution de la preuve en droit fiscal sont alors bouleversées.

Le second élément du particularisme de la preuve en droit fiscal est l'administration. En droit fiscal celle-ci obéit aux règles générales du droit commun, inspirée du Code Civil et du Code Commercial, tous les modes de preuve cités dans ces codes gagnent à être appliqués dans le domaine fiscal.

Par conséquent, l'écrit occupe une place privilégiée dans la hiérarchie des modes de preuve, sous une forme manuscrite ou électronique, il est le mode de preuve par excellence. Son application au droit fiscal est très étendue, la déclaration du contribuable, l'imposition et les procès verbaux de constatations établis par les agents de l'Administration fiscale en témoignent.

Ainsi considérer que l'écrit est un parfait mode de preuve engendre certaines conséquences, la plus importante d'entre elles est l'éviction du serment et de l'aveu.

A contrario, le principe de la liberté de prouver concrétisé à l'article 30 du Code Commercial est reconnu en droit fiscal. À l'instar de l'article 113 du code de l'enregistrement, différents articles admettent le recours à d'autres modes de preuve hormis l'écrit, ceci implique l'acceptation de manière générale du serment et de l'aveu comme mode de preuve en droit fiscal.

L'influence du droit commercial est également perçue dans le rôle que joue la comptabilité, en effet si cette dernière est régulière et probante elle acquiert force probante. L'application de cette norme, à savoir la présentation d'une comptabilité régulière et probante prouve la bonne foi du contribuable.

Par ailleurs, le rôle du juge dans la preuve fiscale redonne à l'expertise une nouvelle dimension, en effet le manque de connaissances de ce dernier attribue à l'expertise une importance capitale, les résultats de cette dernière conditionnent l'issue du litige.

L'administration de la preuve est également régie par les différents droits accordés à l'Administration fiscale. Le droit de contrôle, d'enquête et de visite facilitent la recherche de la preuve, le contribuable quant à lui ne disposant que du contradictoire. Encore faut-il qu'il présente une comptabilité probante et régulière pour qu'il puisse en bénéficier. Conséquence, ces droits créent un réel déséquilibre dans les rapports qu'entretiennent l'Administration fiscale et le contribuable.

Enfin, le principe que : « Nul ne peut se constituer une preuve contre soi » connu en droit commun et d'application minime au domaine fiscal, la déclaration du contribuable en est un parfait exemple.

En conclusion, si on devait juger de l'étendue du particularisme de la preuve en droit fiscal, la charge de celle-ci serait un sérieux argument, dérogeant à la norme civile - évoquée à l'article 323 du Code Civil-, les règles d'attribution du fardeau de la preuve dépendent surtout de la procédure appliquée.

Pour l'administration de la preuve il est vrai que le droit fiscal reste étroitement lié au droit commun, les modes de preuve ainsi que les principes les régissant sont d'inspiration civile. Or le

particularisme apparait lors de l'application de ces normes. Les quelques nuances précédemment soulevées attestent de cela.

Au terme de cette étude, nous avons pu constater les quelques traits suivants :

-La preuve en droit fiscal est capitale car l'enjeu de celle-ci est essentiel à la survie de l'Etat par les dépenses publiques.

-La preuve intervient dans tout le contentieux de l'imposition (phase administrative et phase judiciaire).

-La technicité du droit fiscal engendre une technicité de la preuve, notamment de l'administration de celle-ci.

-Les règles relatives à la répartition de la charge de la preuve dépendent aussi de la procédure engagée.

-L'application du principe de la liberté de prouver en droit fiscal.

-Les prérogatives de l'Administration fiscale dans la recherche de la preuve.

- L'existence d'un dualisme de présomption entre la présomption d'exactitude de la déclaration contrôlée et de la présomption de fraude instaurée par la flagrance fiscale.

En seconde partie de cette thèse, la perspective d'une autonomie de la preuve en droit fiscal fut développée, cette dernière n'est que la résultante du particularisme déjà invoqué précédemment. La théorie de l'autonomie repose sur l'étendue du particularisme, car s'il a été démontré que la preuve en droit fiscal présente un certain particularisme, à travers la charge et l'administration, peut-on invoquer l'autonomie ?

Répondre à cette interrogation nécessite une étude conceptuelle et théorique, ceci contribuerait à établir une base juridique à notre approche du départ à savoir l'autonomie de la preuve en droit fiscal. Or il ne s'agit pas seulement de concepts et d'idées, la concrétisation de l'autonomie nécessite de réunir des facteurs pouvant contribuer à la réalisation concrète. Ici intervient le rôle du juge, car sans sa jurisprudence la preuve demeure invariable.

L'étude conceptuelle commence par l'examen du droit fiscal et de son éventuelle autonomie. Ce droit repose indéniablement sur une technicité qui lui est propre, la comptabilité, le droit de reprise, de contrôle et le contentieux fiscal lui-même prouvent cela. Cependant, prétendre à son autonomie revient à écarter tout lien avec le droit commun.

Et bien que le doyen TROTABAS ait défendu avec ferveur l'autonomie du droit fiscal, en réalité cette hypothèse demeure utopique à notre sens, car l'essence même du droit fiscal est l'impôt, ce dernier ne pouvant être établi sans connaissance de la matière imposable (en exemple la définition de la société civile ou commerciale). Les différentes branches du droit représentent le cadre légal de cette base imposable. Ainsi extraire les règles de droit fiscal en rompant le lien existant entre ce dernier et le droit commun serait une démarche contraire au contenu même du droit fiscal, car ce dernier contient plusieurs renvois au droit commun -règles de fond ou de procédures-.

Le second élément de l'étude conceptuelle est le droit à la preuve, d'ordre général si ce droit parvenait à son autonomie - conceptuelle et fonctionnelle-, la preuve peut aussi prétendre à cela.

Le droit à la preuve s'entend comme étant le droit de produire la preuve, il est constitué d'ensemble de règles contenues dans le droit civil, de ce point de vue l'autonomie paraît impossible. Mais l'importance de la preuve procure à ce droit son autonomie, car on ne peut envisager le droit à la preuve qu'indépendamment du droit substantiel. De plus les impératifs que représente la justice favorisent cette autonomie.

Mais affirmer l'autonomie du droit à la preuve ne peut entraîner en pratique l'autonomie de la preuve, étant donné que celle-ci dans son administration contient les règles civiles, le lien est alors rétabli avec le droit commun.

A l'issue de l'étude du droit fiscal et du droit à la preuve, l'autonomie de la preuve en droit fiscal par l'autonomie de ces droits ne peut être affirmée, car premièrement le droit fiscal n'est pas autonome du droit commun. En second, l'autonomie du droit à la preuve n'entraîne pas l'autonomie de la preuve.

Néanmoins, telle qu'elle se présente la preuve en droit fiscal évoque certaines difficultés : La preuve impossible, la preuve interdite et le secret :

L'obligation issue du Code commercial et selon laquelle le contribuable - commerçant - doit tenir des documents relatifs à son activité (livre journal ou autres), accentue le rôle de ce dernier dans l'apport de la preuve. Or certaines preuves sont impossibles à produire, par leur nature ou par la technique employée, la preuve est impossible. Ici on peut citer l'exemple de la preuve négative.

La preuve interdite est quant à elle une preuve que la loi interdit, elle provient d'actes illicites et devient par conséquent prohibée. A cet égard la contribution du juge dans la légalité de cette preuve est essentielle.

Le secret est également une entrave à l'administration de la preuve dans la mesure où le fisc ne peut accéder aux documents pouvant attester de l'accomplissement ou non du contribuable de ses obligations déclaratives. En réalité concilier entre les impératifs que représente l'impôt et la protection des droits du contribuable à travers le respect du secret est une tâche difficile. Il appartient au juge de veiller à cet équilibre.

Les difficultés précédemment citées entravent la preuve de manière générale et la recherche de la vérité plus particulièrement, y remédier nécessite le recours au juge. Ce dernier apporte par sa fonction sa contribution à l'édifice de la justice.

La preuve objective repose sur un régime de preuve dans lequel l'objectivité est renforcée ; le juge statue en fonction des éléments et non en fonction de l'attitude des parties. De ce point de vue la preuve objective s'adapte parfaitement dans l'objectivité du droit fiscal.

Le régime de la preuve objective accorde au juge plus de prérogatives ; cette intervention intensive joue un rôle majeur dans la preuve, car le magistrat en devient le « *Maitre* ». Conséquence le déséquilibre relationnel entre les parties est réduit. Or ce dernier étant plus impliqué dans la recherche de la preuve risque d'apporter sa subjectivité, il en résulte que la preuve objective se place entre l'objectivité de la preuve et la subjectivité du juge.

De prime abord, le magistrat prend une part active dans le contentieux fiscal, soit par la mise en œuvre de ses pouvoirs d'instruction ou par les présomptions de fait. Sa contribution dans la recherche des éléments de la preuve est essentielle. Ainsi par son comportement il favorise l'évolution de la preuve.

Or l'étude du juge a révélé son manque de connaissances dans le domaine fiscal. Ainsi comment est-il possible de contribuer à l'autonomie de la preuve alors que les limites du juge dépassent ses pouvoirs? Entre doctrine administrative et recours préalable, l'Administration fiscale est omniprésente, conséquence la jurisprudence est dépourvue de sa fonction initiale, à savoir une source de droit capable de créer ou de modifier une norme juridique.

Enfin, à ce stade nous pouvons avancer que la preuve en droit fiscal est loin d'être autonome. Tout d'abord les droits qui la gouvernent ne garantissent guère son autonomie, ensuite le juge dans le contentieux est victime de son ignorance fiscale, ceci accentue l'intervention de l'expertise et éloigne toute participation de sa part à l'autonomie.

B- Au terme de cette étude nous avons pu constater que la théorie générale de la preuve en droit fiscal est absente du code des procédures fiscales, ceci nous a souvent amenés à revoir les principes du droit commun et les principes du droit comparé. Il serait donc souhaitable de l'instaurer.

Nous avons également pu observer tout au long de l'étude, l'avènement ou la modification des dispositions contenues dans le code des procédures fiscales, ce qui témoigne d'une grande instabilité juridique. Il serait recommandé de tempérer ces changements ou d'effectuer une réforme de fond.

Dans ce sillage l'instauration d'une base légale d'attribution de la charge de la preuve en droit fiscal est nécessaire. Ceci améliorerait les rapports souvent conflictuels entre l'Administration fiscale et le contribuable et ce par l'élaboration d'une théorie générale de la charge de la preuve.

En prenant exemple sur les articles L192 et L193 du livre des procédures fiscales français, les règles d'attribution du fardeau de la preuve doivent être énoncées et établies tout au long du contentieux de l'imposition. C'est à dire lors du recours préalable, le recours devant les commissions et enfin devant le tribunal administratif.

Par ailleurs, la preuve en droit fiscal, demeure inachevée car certains aspects restent à parfaire, c'est notamment le cas de la bonne et de la mauvaise foi. Le législateur doit consentir à limiter les cas de mauvaise foi ou bien les situations où on ne retiendrait pas la bonne foi. Car l'enjeu est capital pour la charge de la preuve.

Les cas de force majeure sont peu développés notamment dans la procédure de rejet de comptabilité ou l'application demeure encore incomplète.

A cet effet l'article 43 du code des procédures fiscales ne prévoit pas de dispositifs relatifs à la présentation du contribuable de ses observations lors de la procédure de rejet de comptabilité. Par ailleurs cette procédure demeure incomplète à notre sens, car si le champ d'application y est parfaitement fixé, la procédure elle-même est moins développée. Il serait donc souhaitable de revoir la rédaction de cet article.

Ce manquement se prolonge après la procédure de rejet de comptabilité, puisque le contribuable n'est pas informé des suites de la procédure. L'établissement par le législateur d'une norme juridique peut aider les contribuables à mieux appréhender les résultats de celle-ci.

Par ailleurs, les critères selon lesquelles la reconstitution de la base imposable doit être faite ne sont nullement évoqués. Il serait préférable, vue l'importance de ce dispositif de s'y atteler.

La création de l'article 323 ter du CC ainsi que l'instauration de la télé déclaration, tout deux émancipent la signature électronique. Or le Silence du législateur quant à la force probante d'une signature électronique face à une signature manuscrite peut poser au niveau du contentieux l'opposition de deux preuves reconnues comme étant égales.

L'absentéisme législatif est aussi perçu quant au contentieux des sanctions fiscales et du dédommagement y afférant. Il est vrai que notre étude portait essentiellement sur le contentieux de l'assiette. Mais le contentieux fiscal comprend également le contentieux du recouvrement, de légalité, de la responsabilité et de la répression en matière fiscale¹³²⁰. Pour l'heure le contentieux de la responsabilité et de la répression demeurent peu abordés.

Si une réforme pouvait être instituée, il serait recommandé de s'intéresser au juge et à sa formation, ce dernier doit être en mesure de comprendre la sphère fiscale pour pouvoir statuer et contribuer ainsi à un procès plus équitable. La publication de sa jurisprudence peut témoigner de son évolution.

1320 / P. BELTRAME, Impôt, MA EDITIONS, 1987, p.50.

Ce travail n'est qu'une modeste contribution, la recherche dans le domaine fiscal reste encore à parfaire, le lien doit subsister entre l'université et l'Administration fiscale afin que des études soient davantage entreprises.

BIBLIOGRAPHIE :

I-EN FRANÇAIS :

1-LEGISLATION :

a-Ordonnances et Lois :

Ordonnance n°66-156 du 8 juin 1966 portant Code Pénal, modifiée et complétée, JO n° 49

Ordonnance n°69-107 du 31 décembre 1969 portant loi de Finances pour 1970, JO n°110

Ordonnance n° 70-20 du 19 février 1970, relative à l'Etat Civil, JO n° 21

Ordonnance n° 71-57 du 5 août 1971, relative à l'assistance judiciaire JO n°67, modifiée et complétée par la loi n° 01-06 du 22 mai 2001, JO n° 29

Ordonnance n°75-58 du 26 septembre 1975, portant Code Civil, modifiée et complétée, JO n°78

Ordonnance n° 75-59 correspondant au 26 septembre 1975 portant Code du Commerce, JO n°77

Ordonnance n° 76-80 du 23 octobre 1976 portant Code Maritime, JO n° 29

Ordonnance n° 01-03 du 20 août 2001, relative au développement de l'investissement, JO n° 47

Ordonnance n° 03-03 du 19 juillet 2003, relative à la concurrence, JO n°43

Ordonnance n°08-21 du 30 décembre 2008, portant la loi de Finances pour 2009, JO n°74

Ordonnance n°15-01, du 23 juillet 2015, portant la loi de Finances complémentaire pour 2015, JO n°40

Loi n° 79-07 du 21 juillet 1979, modifiée et complétée, portant Code des Douanes, JO n°30

Loi n°90-11 du 21 avril 1990, relative aux relations de travail, modifiée et complétée, JO n°17

Loi n°91-04 du 8 janvier 1991, portant organisation de la profession d'avocat JO n°2

Loi organique n°98-01 et la loi organique n°98-02 du 30 mai 1998 relative au Conseil d'Etat et aux tribunaux administratifs, JO n°29

Loi n° 99-11 du 23 décembre 1999, portant la loi de Finances pour 2000, JO n° 92

Loi n°01-21 du 22 décembre 2001, portant loi de Finances pour 2002, JO n°79

Loi n° 02-11 du 24 décembre 2002 portant loi de Finances pour 2003, JO n° 86

Loi n° 03-10 du 19 juillet 2003 relative à la protection de l'environnement dans le cadre du développement durable, JO n° 43

Loi n° 03-22 du 28 décembre 2003, portant la loi de Finances pour 2004, JO n° 83

Loi n° 05-01 du 6 février 2005, relative à la prévention et à la lutte contre le blanchiment d'argent et le financement du terrorisme, modifiée et complétée, JO n° 11

Loi n° 05-10 du 20 juin 2005 modifiant et complétant l'ordonnance n° 75-58 du 26 septembre 1975, modifiée et complétée, portant Code Civil, JO n° 44

Loi organique n° 05-11 du 17 juillet 2005, relative à l'organisation judiciaire, JO n° 51

Loi n° 06-01 du 20 février 2006, relative à la prévention et à la lutte contre la corruption, JO n°14

Loi n° 06-01 correspondant au 20 février 2006 relative à la prévention et à la lutte contre la corruption, modifiée et complétée, JO n° 14

Loi n° 06-02 du 20 février 2006, portant organisation de la profession de notaire, JO n° 14

Loi n°06-04 du 15 Juillet 2006, portant la loi de Finances complémentaire pour 2006, JO n°47

Loi n°07-11 du 25 novembre 2007, portant système comptable financier, JO n°74

Loi n°08-09 du 25 février 2008, portant Code de Procédure Civile et Administrative, JO n°21

Loi n° 10-13 du 29 Décembre 2010 portant loi de Finances pour 2011, JO n°80

Loi organique n°11-13 du 26 juillet 2011 relative aux compétences, à l'organisation et au fonctionnement du Conseil d'Etat, JO n° 43

Loi organique n° 12-05 du 12 janvier 2012 relative à l'information, JO n°2.

Loi n°13-07 du 29 octobre 2013 portant organisation de la profession d'avocat, JO n°55

Loi n° 15-03 du 1 février 2015, relative à la modernisation de la justice, JO n° 6

Loi n°15-04 du 1 février 2015 fixant les règles générales relatives à la signature et à la certification électronique, JO n° 6.

Loi n°15-18 du 30 décembre 2015, portant loi de Finances pour 2016, JO n°72

b-Décrets :

Décret présidentiel n°02-432 du 9 décembre 2002 portant ratification de la convention, JO n°82.

Décret présidentiel n°05-234 du 23 juin 2005 portant ratification de la convention entre la République algérienne démocratique et populaire et le Royaume d'Espagne en vue d'éviter la double imposition et prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu et la fortune, signée à Madrid le 7 octobre 2002, JO n°45

Décret exécutif n°90-39 du 30 janvier 1990, sur le control de la qualité et la répression des fraudes, JO n°5

Décret exécutif n°92-276 du 6 juillet 1992, portant Code de déontologie médicale, JO n°52

Décret exécutif n°04-103 du 07 avril 2004 portant création et fixant les statuts du FGA, JO n°21

Décret exécutif n° 12-334 du 8 septembre 2012 relatif au rescrit fiscal, JO n°50

Décret exécutif n°13-84 du 6 février 2013, fixant les modalités d'organisation et de gestion du fichier national des fraudeurs, auteurs d'infractions graves aux législations et réglementations fiscales, commerciales, douanière, bancaires et financières ainsi que le défaut de dépôt légal des comptes sociaux, JO n° 09

c-Circulaires, Instructions, Arrêtés :

Circulaire n° 22 du 18 février 2014, portant rejet de comptabilité et modalités d'application des dispositifs de l'article 43 du CPF

Circulaire n°01-2017 du 02 janvier 2017 relative aux commissions de recours, ministère des finances

Instruction ministérielle n° 02 du 29 juillet 2015, définissant les modalités pratiques de mise en œuvre du programme de conformité fiscale volontaire

Arrêté du 26/07/2008, fixant les règles d'évaluation et de comptabilisation, le contenu et la présentation des Etats financiers ainsi que la nomenclature et les règles de fonctionnement des comptes, JO n°19

2- OUVRAGES :

a-Livres :

AFSCHRIFT. Th, Traité de la preuve en droit fiscal, Larcier, 1998.

AFSCHRIFT. Th, Traité de la preuve en droit fiscal, 2e.éd, Larcier, 2004.

ALBIGES. Ch, Introduction au droit, Larcier, 2014.

Alibert. R, Le contrôle juridictionnel de l'Administration, Payot, 1926.

AMRANI MEKKI. S, Procédure civile, Puf, 2014.

ARDANT. G, Théorie sociologiques de l'impôt, Bibliothèque générale de l'Ecole Pratique des Hautes études ,1965.

AUBERT. J-L et SAVAUX. E, Introduction au droit et thèmes fondamentaux du droit civil, SIREY, 2012.

AUBRY et RAU, Cours de droit civil français ,VIII, Imprimerie et librairie générale de jurisprudence, Paris,1897-1922.

AUBRY et RAU, Cours de droit civil français, XII, Imprimerie et librairie générale de jurisprudence, Paris, 1897-1922.

AUBY. M, DRAGO. R, Traité de contentieux administratif, Tome II, LGDJ, 1984.

AUBY. M, DRAGO. R, Traité des recours en matière administrative, Litec, 1992.

AYRAULT. L, Le contrôle juridictionnel de la régularité de la procédure d'imposition, Paris, L'Harmattan, 2004.

BACCOUCHE. N, La charge de la preuve en droit pénal fiscal tunisien, les sanctions pénales fiscales, l'Harmattan, 2007.

BALTUS. M, Morale fiscale et renversement du fardeau de la preuve, in Réflexions offertes à Paul SIBILLE, Bruylant, 1981.

BARILARI . A , Le consentement à l'impôt, Presse de sciences po, 2000.

BARRERE. E, De la charge de la preuve - dans l'assiette et le contentieux des impôts sur les revenus- Université Toulouse, 1925.

BECANE. J-C, COUDERC. M, HERIN. J-L, La loi, Dalloz, 2010.

BEIGNIER. B et BLERY. C, Introduction au droit, Montchrestien- Lextensoéditions- 2011.

BELTRAME. P et AIME. C, Les droits d'enregistrement, Paris , Puf, coll., Que sais-je ?1989.

BELTRAME. P et MEHL. L, Techniques politiques et institutions fiscales comparées, 2e.éd, Paris, Puf, collection Thémis, 1997.

BEN ACHOUR. Y, Introduction générale au droit, CPU, 2005.

BENABENT. A, Droit civil -les obligations-, 12e.éd, Montchrestien, 2010.

BENESSIANO. W, Introduction générale au droit, Cursus droit, 2013.

BERGEAUD . A, Le droit à la preuve, LGDJ, 2010.

BERGEL. J-L, Théorie générale du droit, 3e.éd, Dalloz,1999.

BERGEAUD. A, Le droit à la preuve, LGDJ, 2010.

BERNARD. F-C, La preuve devant le juge administratif, Economica, 2003.

BERNARD-MENORET. R, *Fiches de procédures civiles*, 3e. éd, Ellipses, 2014.

BETCH. M , *Le juge judiciaire et l'impôt*, Paris, Lexisnexis, coll., Litec fiscal, 2010.

BETCH. M, *Droit fiscal*, , 2e.éd, Paris, Vuibert, coll. Dyna'Sup Droit, 2010.

BEUDANT. R et Lerebours-Pigeonnière. P, *Cours de droit civil français, Les contrats et les obligations*, Tome IX, Rousseau, Paris ,1953.

BIENVENU, Th. LAMBERT, *Droit fiscal*, 4.éd, Paris, Puf, coll. Classiques Droit fondamental, 2010.

BIENVENU. J-J et LAMBERT. Th, *Droit fiscal*, Puf, 1987.

BONNICHON. G , *Valeur probante des comptabilités*, Paris, 1960.

BONNIER. E, *Traité théorique et pratique des preuves en droit civil et en droit criminel*, 2e.éd, Paris, A.DURAND, 1852.

BOUVIER. M, *Introduction au droit fiscal et à la théorie générale de l'impôt*, LGDJ, 1998.

BOUVIER. M, *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt*, 12e.éd, LGDJ, 2014.

BOYER . L. et ROLAND. H , *Adages du droit français*, 4e.éd, Litec, 1999.

BRARD. Y, *Avant propos de l'ouvrage de L.AYRAULT, Le contrôle juridictionnel de la régularité de la procédure d'imposition*, L'Harmattan, 2004.

BRETHER DE LA GRESSAYE. J et LABORDE-LACOSTE. M, *Introduction générale à l'étude du droit*, Sirey, 1947.

BROYELLE. C, *Contentieux administratif*, 3e.éd, LGDJ, 2015.

BRURON. J, *Droit pénal fiscal*, LGDJ, 1993.

BUFFELAN-LANORE. Y, et LARRIBAU-TERNEYRE. V, *Droit civil, Introduction biens-personnes famille*, 19e.éd, Sirey, 2015.

CABRILLAC. M, *Monétique et droit du paiement*, Mélanges De Juglart, LGDJ ; Monchrestien Litec ,1986.

CANARD. N-F, *Principes d'économie politique*, Paris, Buisson, 1801.

CARBONNIER. J, *Droit civil, Introduction*, 27e.éd. refondue, coll. « Thémis » Droit privé, Puf, Paris, 2002.

CARBONNIER. J, *Sociologie juridique*, Puf, 1978.

CHAMPIONNIERE et RIGAUD, Traité des droits d'enregistrements, de timbres et d'hypothèques, et des contraventions à la loi du 25 ventôse an XI, Paris , Tome 1, 2e.éd , éd. Charles HINGRAY, 1839.

CHAPUS. R , Droit administratif général, Tome 1,15e. éd, Montchrestien, 2001.

CHAPUS. R, Droit du contentieux administratif, 11e. éd, Montchrestien , Paris, 2004.

CHAPUS. R, Droit du contentieux administratif ,12e.éd, Monchrestien, 2006.

CHAPUS. R, Droit du contentieux administratif, Montchrestien, 2008.

CHAPUS. R, L'Administration et son juge, Doctrine juridique, Puf, 1999.

CHEVALLIER. J, Cours de droit civil approfondi, Les cours de droit, Paris, 1958-1959.

COHEN. D, La cour de cassation et la séparation des autorités administratives et judiciaires Economica, coll. Droit civil, 1987.

COLIN et CAPITANT, Cours élémentaire de droit civil français, Tome I, 1921.

COLLET. M, Droit fiscal, 3e.éd, Puf, 2007.

COLLET. M, Droit fiscal, 4e.éd, Paris, Puf, coll Thémis droit 2013.

COLLET. M, Droit fiscal, 5e.éd, Puf, 2015.

COLSON. J-Ph, L'office du juge et la preuve dans le contentieux administratif, LGDJ, 1970.

CORNU. G , Vocabulaire juridique, Association H. CAPITANT, 6e.éd, v° Preuve, Puf, Paris, 1996.

CORNU. G, Vocabulaire juridique, Puf, 2014.

COUCHEZ . G et LAGARDE. X, Procédure civile, 16e.éd, Sirey, 2011.

COZIAN . M et DEBOISSY. F, Précis de fiscalité des entreprises, Lexis Nexis, 2014.

DAL VECCHIO. F, L'opposabilité des conventions de droit privé en droit fiscal, l'Harmattan, 2014.

DAVID . C, FOUQUET . O.PLAGNET. B et RACINE. P-F, les grands arrêts de la jurisprudence fiscale, 3e.éd, Dalloz, 2008.

DAVID . C, FOUQUET . O, PLAGNET . B, RACINE . P-F, Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale, 5e.éd, Paris, Dalloz, coll, 2009.

DE LA MARDIERE. Ch, La preuve en droit fiscal, Litec, 2009.

DE LA MARDIRE. C, Droit fiscal général, 2e.éd, Champs université, 2011.

DE LA MARDIERE. Ch, Droit fiscal général, Flammarion, 2012.

DE MALBERG . C, Contribution à la théorie générale de l'Etat, Sirey, 1920.

DEBBASCH . CH, Procédure administrative contentieuse et procédure civile, LGDJ, 1952.

DEBBASCH. C. et RICCI. JC , Contentieux administratif, , 8e.éd, Paris, Dalloz, Précis Droit public Sciences politiques, 2001.

DELMAS. M, à propos du secret professionnel, Dalloz, 1982.

DEMOGUE. R, Traité des obligations en général-, Tome I, Rousseau, 1932.

DEUMIER. P, Introduction générale du droit, 2e.éd, Paris, LGDJ, coll. « Manuel », 2013.

DEVEZE. J, Contribution à l'étude de la charge de la preuve en matière civile, Université de Toulouse, 1980.

DREYER. E, Droit pénal spécial, 2e.éd, ellipses, 2012.

DUPUIS-FLNDIN. M-A, Droit fiscal et comptabilité - Les cours du droit, 1993.

ENCINAS DE MUÑAGORRI. R, Introduction générale au droit ,4e.éd, Champs université, 2015.

FABRE-MAGNAN. M, Introduction générale au droit, 1er.éd, Puf, 2009.

FAVRE. C, Préface, Le juge judiciaire et l'impôt, Litec, 2009.

FERRAND.F, L'influence de la procédure civile allemande sur la doctrine d'Henri MOTULSKY, Procédures, 2012.

FETTWEIS .A, Manuel de procédure civile, Liège, Faculté de droit, d'économie et des sciences sociales, 1985.

FOULETIER. M, Recherche sur l'équité en droit public français, LGDJ, coll : Bibliothèque de droit public , 2003.

FOULQUIER. C, La preuve et la justice administrative française, L'Harmattan, 2009.

FOURMENT. F, Procédure pénale, 14e.éd, Larcier, 2013.

G'SELL.F et DURANT-BARTHEZ.P, La protection du secret des affaires, Lextenso éditions, 2015.

GAUDEMET. P-M et MOLINIER. J, Finances publiques, Tome 2, Montrchrestien, 1997.

GAUDEMET. P-M, Réflexions sur les rapports du juge et du fisc, Mélanges offerts à Marcel WALINE, LGDJ ,1974.

GAVALDA .Ch , Le secret des affaires, in Mélanges offerts à R. SAVATIER, Dalloz, Paris,1965.

GARRAUD.R,Traité théorique et pratique d'instruction criminelle et de procédure pénale, Tome1,Sirey, 1907.

GENEVOIS.B, La jurisprudence du Conseil Constitutionnel, STH, 1988.

GENY. F, Des droits sur les lettres missives, Tome II, Sirey, Paris, 1911.

GENY.F, recueil d'études sur les sources du droit en l'honneur, Tome 3, Paris, Sirey, 1935.

GEST. G et TIXIER. G, Droit fiscal, Librairie générale de droit et de jurisprudence, 1981.

GOUR. C , MOLINIER. J, TOURNIE. G, Les grandes décisions de la jurisprudence, Droit fiscal, Thémis, Puf, 1977.

GRILHOT BESNARD. M-O, Le secret professionnel, Droit déontologie et pratiques, Esf Editeur, 2013.

GROSCLAUDE. J, Procédures fiscales, Dalloz, 2014.

GUEZ. J, L'interprétation en droit fiscal, Tome 12, LGDJ, 2007.

GUIEZE. J-L, Le partage de compétences entre la loi et le règlement en matière financières, coll. Bibliothèque de science financière, Paris, LGDJ,1974.

GUINCHARD. S et BUISSON. J, Procédure pénale, LexisNexis, 2013.

GUINCHARD. S, et BUISSON. J, Procédure pénale, 10.éd, LexisNexis, 2014

GUINCHARD. S, Procédure civile, 3e. éd, Dalloz, 2013.

HATOUX . B, Droits du contribuable, Economica, 2002.

HAURIOU. M, théorie de l'institution, Librairie E. Privat,1905.

HELIE. F, Traité de l'instruction criminelle ou théorie du Code d'instruction criminelle, Tome IV, 2e.éd, Plon, Paris, 1866.

JEANTIN. M, Les mesures d'instruction « in futurum », Dalloz-Sirey, 1980.

JEZE. G, Cours de finances publiques 1930-1931, Paris, Giard& Brière, 1931.

JEZE. G, Cours élémentaire de science des finances et de la législation financière française, 5e.éd, éd Giard et Brière, 1912.

JEZE. G, Cours élémentaires de science des finances et de législation financière française, Paris, 1909.

KANT. E, Fondements de la métaphysique des mœurs, AK, IV, 1785.

LAFERRIERE. E, Traité de la juridiction administrative et des recours contentieux, 2 vol, Berger-Levrault, 1887-1888.

LAFERRIERE . E, Traité de la juridiction administrative et des recours contentieux, Tome 2, Berger, 1896.

LAMARQUE. J, Droit fiscal général, Cours de droit, Licence, Litec, 1998.

LAMARQUE. J, Droit fiscal général, Lexis Nexis, 2014.

LAMARQUE. J, NEGRIN. O et AYRAULT. L, Droit fiscal général, Lexis nexis, 2009.

LAMBERT. Th, Droit fiscal, 3e.éd, Presses universitaires de France, 1987.

LAMBERT. Th, Procédures fiscales, Lextenso éditions, 2013.

LAMULLE. Th, Fiscalité, Mémento LMD, L'extenso éditions, 2014-2015.

LARGUIER. J, La notion de titre en droit privé, Dalloz, 1951.

LAUFENBURGER. H, Théorie économique et psychologique des finances publiques, Tome I , Paris, Sirey, 1956.

LAURE. M, Traité de politique fiscale, Paris, Puf,1957.

MIGNON. E, la charge de la preuve : peut-on parler d'équité, in Droit du contribuable : Etat des lieux et perspectives, ouvrage collectif sous la direction de B.HATOUX, Economica, 2002.

LEBRETON. G, Libertés publiques et droits de l'homme, 8e.éd , Sirey , 2009.

LEFEUVRE .A, Droit fiscal, Studyrama Pro, 2013.

LEGEAIS. R , Les règles de preuve en droit civil, permanences et transformations, LGDJ,1955.

LEVY-BRUHL.H, La preuve judiciaire, éd.M.RIVIERE,1964.

LOCHAK . D, La justice administrative, 2e. éd, Paris, Montchrestien, 1994.

LOOTEN. J-P, Guide de procédure fiscale, Liaisons, 1997.

LOPEZ . C, Les pouvoirs d'investigation de l'administration fiscale en France et au Canada, L'Harmattan, coll. Logiques juridiques, 1997.

LUKASCEWICZ. J ,Cours élémentaire de science des finances, 1909.

M HUET. J, La politique pénale fiscale, in Les sanctions pénales fiscales, L'Harmattan, 2007.

MAITROT DELA MOTTE . A, Droit fiscal, Puf, 2001.

MALAURIE. P, Les obligations, 5e.éd, Lextenso éditions, 2011.

MALINVAUD. P, Droit des obligations, 13e.éd, LexisNexis, 2014.

MALINVAUD. P, Introduction à l'étude du droit ,16e.éd, LexisNexis, 2016.

MALLARD. L, Traité complet DE L'EXPERTISE JUDICIAIRE, en matière civile, commerciale, criminelle, administrative et fiscale, éditions techniques S.A,1947.

MARTINEZ. J-C :1789-1989, La révolution fiscale à refaire, Litec, 1986.

MARTINEZ MEHLINGER. J , Le recours pour excès de pouvoir en matière fiscale, Harmattan, 2002.

MESSI. M , Nul n'est censé ignorer la loi fiscale-la recherche de la règle applicable-Tome I, L'Harmattan, 2007.

MESSI. M, Nul n'est censé ignorer la loi fiscale, Tome II, L'Harmattan, 2007.

MISTRETTA. P, Droit pénal médical, Edition CUJAS, 2013.

MOTULSKY. H, Le rôle respectif des parties dans l'allégation des faits, Etude du droit contemporain, Tome II , Paris, 1959.

MOUGENOT. R, La preuve, Maison Fred Larcier, Bruxelles, 1990.

NERSON. R, Le développement des juridictions civiles d'exception et ses dangers, Dalloz, 1947.

NGAMBI. J, La preuve dans le règlement des différends de l'OMC, Bruylant ,2010.

PACTET. P, Essai d'une théorie de la preuve devant la juridiction administrative, Paris, édi A PEDONE, 1952.

PATRAS. L, L'interprétation en droit public interne, T et A Joannides, 1962.

PERELMAN. Ch. et FORIERS. P, La preuve en droit, Bruxelles, établissement Emilie BRUYLANT, 1981.

PERRAUD-CHARMANTIER. A, Le secret professionnel : ses limites et ses abus, Paris librairie générale de droit et de jurisprudence, 1926.

PILON . E, Principes et techniques de l'enregistrement ,Tome 1, Dalloz , Paris,1929.

PLANTEY . A, La preuve devant le juge administratif, JCP, 1986.

PLANTEY . A, La preuve devant le juge administratif, ECONOMICA, 2003.

POPPER. K, La logique de la découverte scientifique, Payot, Paris, 1978.

PRADEL. J, Procédure pénale, 17e.éd, Editions CUJAS, 2013.

RENAULT-BRAHINSKY. C, 10e.éd , Droit des obligations , 2013.

RICCI. J-C, Le pouvoir discrétionnaire de l'administration fiscale, Puf, Aix-Marseille, 1977.

RICOEUR. P, Histoire et vérité, Folio, Essais, 1966.

RIDEAU. J, Le droit au juge : conquête et instrument de l'Etat de droit, in Le droit au juge dans l'union Européenne, LGDJ, 1998.

RIPERT. G et BOULANGER. J, Traité de droit civil, Introduction générale, Tome I, LDGI, Paris, 1956.

ROLOND.H et BOYER.L, Adages du droit français,4e.éd.,Litec, Paris,1999.

ROUBIER. P, Droits subjectifs et situations juridiques, Dalloz, Paris, 1963.

ROUBIER. P, Théorie générale du droit : Histoire des doctrines juridiques et philosophie des valeurs sociales, 2e.éd, Paris, 1951. (Dalloz, coll. Bibliothèque Dalloz, 2005).

SAUVE. J-M, La place de l'oralité : support délaissé ou renouvelé dans la juridiction administrative ? Limoges, 2008.

SAYES. D, Les contentieux fiscaux dans la jurisprudence algérienne, ClicEditions, 2014.

SCHMELTZ. G-W, La jurisprudence fiscale de la juridiction administrative, Dalloz, 1978.

SID AHMED. K, Droits fondamentaux du contribuable et procédures fiscale, Droits fondamentaux du contribuable et procédures fiscales, Tome 1, L'Harmattan, 2006.

SID AHMED. K, Droits fondamentaux du contribuable et procédures fiscales, Tome 2, L'Harmattan, 2007.

SOURIOUX. J-L, Introduction au droit, 2e.éd, Paris, Puf, Collection Droit Fondamental, 1987.

TERRE. F, Introduction générale au droit, Précis Dalloz, 1994.

TERRE. F, Introduction générale au droit, 9e.éd, Dalloz, 2012.

TERRE. F, Introduction générale au droit, 10e.éd, Dalloz, 2015.

THAUVRON . A, Gestion de patrimoine, DUNOD, 2014-2015.

THEVENET. J, Charge de la preuve , Lyon, 1921.

TIXIER. G et LALANNE-BERTOUTIQ. D, L'I.G.F, Le point après la publication de la doctrine de l'administration, Tomme II, LGDJ, 1982.

TIXIER. G. et DEROUIN. Ph, Droit pénal de la fiscalité, Dalloz, 1989.

TREMEAU. J, La réserve de loi, compétence législative et constitution, Paris, PUAM-Economica, coll. Droit public positif, 1997.

TROTABAS. L, Les rapports du droit fiscal et le droit privé, DH, 1926.

TROTABAS. L, Science et techniques fiscales, Précis DALLOZ, 1958.

TROTABAS. L et COTTERET. J-M , Droit fiscal, , 8e.éd, Paris, Dalloz, 1996.

UMBERTO GOUT. E, et PANSIER. F-J , Petit lexique juridique, Larcier , 2015 .

VAPAILLE. L, La doctrine administrative fiscale, L'Harmattan, 1999.

VEDEL. G, préf. à BERN. Ph , La nature juridique du contentieux de l'imposition , LGDJ, 1972.

WAHL. A, Traité de droit fiscal ,Tome 2, Paris, Chevalier-marescq, 1902-1906.

Waline. J, Droit administratif, Dalloz, 24e.éd, 2012.

ZITOUNE. T et GOLIARD. F, Droit fiscal des entreprises, Berti, 2007.

b-Thèses :

ABDESSEMAD. M.N, Le contrôle fiscal des entreprises internationale en Algérie, Thèse Université Paris 1 panthéon Sorbonne , 2007.

ABDULGHANI. M, Les sources infra législatives en droit fiscal, Analyse d'un désordre normatif, Thèse Aix Marseille 2014.

AJROUD. J, Le principe du contradictoire dans la procédure d'imposition en France et en Tunisie, Thèse Aix en Provence, 2006.

BALLANDIER. P, Pour une défense de la présomption d'innocence, Thèse Aix en Provence, 1996.

BERLAND. J, Essai d'une théorie générale des présomptions (envisagées comme moyen de preuve pour l'Administration de l'enregistrement), Thèse DIJON, 1901.

BOUCHAREB. M, La lutte contre la fraude fiscale au Maroc, Thèse Paris1, 2004.

BOULANGER. M, La déclaration contrôlée dans le nouveau système de l'impôt direct français, Thèse Lille, 1923.

BOUZID-AJROUD. M, La taxation d'office en droit fiscal tunisien, Thèse Sfax-Aix-en-Provence, 2009.

CASTAGNEDE . B, La répartition des compétences juridictionnelles en matière fiscale- Thèse Paris, 1972.

CIREE. J-C, La preuve du passif héréditaire en matière fiscale, Thèse Paris, 1955.

COTTINI. M, La communauté d'intérêts en droit fiscal français, Thèse Aix-Marseille, 1998.

DALBIES. B, La preuve en matière fiscale, Thèse Aix Marseille, 1992.

DERUEL. F-P, La preuve en matière fiscale, Thèse Paris, 1962.

DEVEZE. J, Contribution à l'étude de la charge de la preuve en matière civile, Thèse Toulouse, 1980.

FRISON-ROCHE. MA, Généralités sur le principe du contradictoire, Thèse Paris, 1988.

GASBAOUI. J, Regard juridique sur les documents comptables, Thèse Aix Marseille III, 2012.

GOHIN. O, La contradiction dans la procédure administrative contentieuse, Thèse LGDJ, 1988.

JAY .E, Les moyens de preuve et de recherche qui appartiennent à l'Administration de l'enregistrement pour l'exercice de son droit de contrôle, Thèse Paris, 1927.

KAMOUN. S , Le procès fiscal, Thèse Tunis,2005.

KROELL. M, Du rôle de l'écrit dans la preuve des contrats, Thèse Nancy, 1906.

LAMBERT-WIBER. S, Contribution du droit civil à une approche renouvelée de la charge de la preuve en droit fiscal, Thèse Rouen ,1996.

LEGEAIS. R, Les règles de preuve en droit civil : permanences et transformations, Thèse Poitiers 1954, éd. L.G.D.J. 1955.

Lois MEIGNAN.M, De la preuve écrite, Thèse RENNES, 1857.

MAUBLANC. J-P, L'interprétation de la loi fiscale par le juge de l'impôt, Thèse Bordeaux, 1984.

MAZEAUD. L, la preuve intrinsèque, Thèse Amiens, 1921.

MOTULSKY. H, Principes d'une réalisation méthodique du droit privé, Thèse Lyon, 1947.

NEGRIN. O, L'application dans le temps des textes fiscaux, Thèse Aix-Marseille III, 1997.

PACTEAU . B, Le juge de l'excès de pouvoir et les motifs de l'acte administratif, Thèse Clermont, 1977.

PACTET.P, Essai d'une théorie de la preuve devant la juridiction administrative, Thèse Paris 1952.

TURRIN. M, La légitime répression de la fraude fiscale, Thèse Aix-Marseille III, 2011.

VALLI. X, Le juge fiscal judiciaire et le droit privé, Thèse Aix Marseille, 2014.

3-ARTICLES :

a- Revues:

AMEDEE-MANESME. G, « La preuve en matière de droit fiscal », in « Principes et pratiques du droit Fiscal des affaires », Economica, Paris, 1990.

B.HATOUX, « Le contentieux fiscal judiciaire », R.F.F.P, n°17, 1987.

BARILARI. A, « Le contentieux fiscal », R.F.F.P, n°17,1987.

BELTRAME. P, «Le paradoxe des droits d'enregistrement », RFFP, n°42, 1993.

CADOUX-TRIAL. J, « La charge de la preuve devant le Conseil d'Etat », EDCE, 1953.

CHAHID NOURAI. N, « Droit communautaire et TVA française. Illégalité partielle pour non-conformité à la 6^e directive de certaines exclusions réglementaires du droit à déduction », RJF, n°74052, 1989. .

CHAZAL. J-P, « Réflexions épistémologiques sur le droit commun et les droits spéciaux », in Etudes de droit de la consommation : Liber amicorum J. CALAIS-AULOY, Paris, Dalloz, 2004.

COLLET. M, « La généralisation d'un régime de responsabilité pour faute simple des services fiscaux : une bonne nouvelle pour les contribuables ou pour l'administration ? », RJEP, n°687,2011.

COZIAN. M, « propos désobligeants sur « *une tarte à la crème* », l'autonomie et le réalisme du droit fiscal, RDF, n°13, 1999.

COZIAN. M, « La doctrine administrative après l'affaire des fonds turbo », Revue Fiscal, n° 75, 2001.

DE LA MARDIERE . Ch, « La déclaration fiscale », RFFP, n°71, septembre 2000.

DE LA MARDIERE. Ch, « La preuve objective en contentieux fiscal », DF, n°14, 2006.

DENIDENY. Y, « Le juge administratif et le problème que pose l'expertise fiscale en droit algérien » ; In revue algérienne des sciences juridiques, économiques et politiques, n°3, 2010.

DERBEL. F, « Rejet de comptabilité et recours aux éléments extracomptables », RCF n°72, 2006.

EL MAHDI. A, Le rôle du juge civil dans l'Administration de la preuve en droit Egyptien, Revue juridique et politique : indépendance et coopération, volume 39,1985.

EMPTAZ. M , « La vérification fiscale de comptabilités informatisées »,Gestion & finances publiques - La revue, 2009.

FAVIER. Y, « Correspondance - Messages électroniques-», Rép Civil, Dalloz, septembre 2012 (mise à jour : mars 2013).

FORIERS. P, « Introduction au droit de la preuve », in « La preuve en droit », Etudes publiées par PERELMAN ET. Ch, FORIERS. P, Etablissements Emile Bruylant, Bruxelles, 1981.

GADHOUM. O, « La vérification de comptabilité en Tunisie », revue tunisienne de la fiscalité, 2008.

GAUDEMET. Y, « Remarques à propos des circulaires administratives », Mélanges Stassinopoulos, LGDJ, 1974.

GENY. F, « Le particularisme du droit fiscal », Revue trimestrielle de droit civil,30 tome, Librairie Édouard Duchemin, Paris,1931.

GEST. G, « Dualité de juridiction et unité du droit fiscal », RFDA, 1990.

GILTARD . D. in J.C.F, Cont « Juridiction gracieuse », fasc. 1609, 1984, n° 69 et s et Juris. Procédures fiscales ; fasc. 470 (1995).

GOUBEAUX. G , « Le droit à la preuve », in La preuve en droit, Etudes publiées par PERELMAN. Ch. et FORIERS P-A, Bruylant, Bruxelles, 1981.

GOULARD. G, Que reste-t-il de l'autonomie du droit fiscal ? RJF, 1995.

HAIM. V, l'écrit et le principe du contradictoire dans la procédure administrative contentieuse, A.J.D.A, 1996.

JEZE .G, « La jurisprudence du Conseil d'Etat et le détournement de pouvoir », Revue du droit public et de la science politique en France et à l'étranger, 1944.

KORNPROBST. E, « La notion de bonne foi : application au droit fiscal français », Revue internationale de droit comparé, volume 33,1981.

LAMARQUE. J, « Contentieux fiscal (généralités) », Rép. Dalloz, Contentieux administratif, tome 1 , n°15, Section 29 Juin 1962,.

LAMARQUE. J, « Source du droit fiscal.- Source d'édiction et sources d'interprétation », JCI. Procédures fiscales , Fasc.105, 1 mars 1945 (Mise à jour 1er Mars 1999).

LAVAU .G-F, « Le prétendu pouvoir discrétionnaire d'exclure un candidat d'un concours administratif », *J.C.P.*, 12 Novembre 1953.

LE BERRE. J-M, « Contentieux fiscal et contentieux administratif général », RFFP, 1987.

LEMASURIER. J, « La preuve dans le détournement de pouvoir », RDP,1959.

LIEBERT- CHAMPAGNE. M, « La responsabilité des services fiscaux Faute lourde du directeur des services fiscaux », RJF, 2/1988.

MARCELLIN. M, Intervention « Compte rendu », tome I , cité par BOULOUIS. J, « Procès du juge fiscal »; RSLF, 1957.

MICHAUD. P , Le droit de la preuve informatique en comptabilité et fiscalité ,petites affiches, n° 65, 29 Mai 1996.

MODERNE. F, « La sanction administrative », RFDA, 2002.

MOLINIER. J, « Le premier volet de la réforme des procédures fiscales et douanières », R.F.F.P, n°18,1987.

NOURAI. C, « L'application littérale de la doctrine administrative », LPA, 1989.

OPHÈLE. C, « Simulation », revue Dalloz, Juin 2012.(en ligne sur Dalloz.fr).

OULD AMER. S, « La normalisation comptable en Algérie : présentation du nouveau système comptable et financier », Revue des Sciences Economiques et de Gestion, Université Ferhat ABBES, SETIF, n°10, 2010.

PACTEAU. B, « preuve », in Répertoire de contentieux administratif, Dalloz, 1980.

PESCATORE. P, « Introduction à la science du droit », Revue internationale de Droit comparé, Volume 12, n° 2, Paris, 1960.

RABAULT .H, « L’opposabilité de la doctrine administrative en droit fiscal : la constitutionnalité de l’article L.80 A du livre de procédures fiscales », LPA, n°120, 15Juin 2012.

ROCHE. J, « Réflexion sur le pouvoir normatif de la jurisprudence », AJDA, 1962.

SAUVE. J-M, « La place de l’oralité : support délaissé ou renouvelé dans la juridiction administrative ?», Entretiens d’Aguesseau, Limoges, Vendredi 7 Mars 2008.

SERLOOTEN . P, « Le temps et le droit fiscal », RTD, Dalloz, 1997.

SOLUS. H et PERROT. R, Droit judiciaire privé- Procédure de première instance, Tome III, Revue internationale de droit comparé, 1991.

THERY. Ph, « Les finalités du droit de la preuve en droit privé », Droits n° 23, 1996.

TRAOTABAS. L, « La nature juridique du contentieux fiscal en droit français », in Mélanges HAURIOU, Paris, LIBRAIRIE du Recueil Sirey, 1929.

TROTABAS. L, « Essai sur le droit fiscal », Revue de science et de législation financière,1928.

TUROT. J, « La vraie nature de la garantie contre les changements de doctrine administrative », RJF 5/92,1992.

VIDAL. R, « L’évolution du détournement de pouvoir dans la jurisprudence administrative », RDP, 1952.

b-Colloques :

AMSELEK. P, rapport introductif, in La taxation d’office à l’impôt sur le revenu, Actes des journées d’études organisées par la société française de droit fiscal à Strasbourg les 3 et 4 mai 1979, Paris, LGDJ, 1980.

BETCH. M, et NEEL. B, « Juge pénal et juge fiscal », in Juge fiscal, acte colloque (sous la dir HERTZOG R), Paris, Economica, 1988.

CHERIET. F, « Pratiques managériales frauduleuses en Algérie : Diversité, ampleur et perceptions des acteurs », In actes de la 22ème Conférence de l'AIMS, Université Blaise Pascal, Clermont Ferrand 2,2013.

DEPADT-SEBAG. V, « Les conventions sur les preuves », acte colloque au sénat 13/14 février 2004, sous la direction de Catherine PUIGELIER, Economica.

LEVY. J-P, « Coup d'œil d'ensemble sur l'histoire de la preuve », Revue juridique et politique, la preuve devant le juge , XVII ème congrès de l'I.D.E.F, Bruxelles-Luxembourg, 31 septembre-6 octobre 1984.

MOLINIER.J, « La preuve en droit fiscal français », Revue juridique et politique -indépendance et coopération, IDEF, XVIIème, Bruxelles, EDIENA,31/09 au 6/10 /1984.

NOEL. G, « Le règlement administratif des litiges fiscaux sans recours au juge », in acte du colloque Le juge fiscal (sous la dir. de R.HERTZOG), coll. Finances Publiques, Economica, 1988.

OLIVA. E, « La lutte contre la fraude fiscale : principe à valeur constitutionnelle ou simple objectif ? », in Le contentieux fiscal en débats, ss dir (T.LAMBERT), actes du colloque organisé le 15 et 16 Décembre 2013, collection GRANDSCOLLOQUES.

II-EN ARABE :

1- الكتب :

أحسن بوسقيعة ،المنازعات الجمركية في ضوء الفقه واجتهاد القضاء والجديد في قانون الجمارك ،الطبعة الثانية ،دار الحكمة الجزائر، 2001 .

أحمد الورفلي، دراسات في قانون الجباية،الجزء الثاني ،منشورات مجمع الأطرش لتوزيع الكتاب المختص ،تونس، 2007 .
أحمد محمود سعيد، مفهوم السلطة التقديرية للقاضي - ماهيتها،ضوابطها وتطبيقاتها-،الطبعة الأولى، دار النهضة العربية، 1977.

أحمد محيو، المنازعات الإدارية ، ترجمة فائز أنجق وبيوض خالد،ديوان المطبوعات الجامعية ،1992 .
بغدادى مولاي ملياني، الإجراءات الجزائية في التشريع الجزائري ، المؤسسة الوطنية للكتاب ،الجزائر، 1992.

بن أعمار منصور، إجراءات الرقابة المحاسبية والجباية ،دار هومه، 2011.

حسين بن شيخ اث ملويا، مبادئ الإثبات في المنازعات الإدارية، دار هومه ،2004 .

حسين مبروك ،الكامل في القانون التجاري ،منشورات دحلب، 2000 .

- عمار عمورة، الوجيز في شرح القانون التجاري الجزائري، دار المعرفة، 2009.
- رشيد خلوفي، قانون المنازعات الإدارية - شروط قبول دعوى الإلغاء الإدارية- ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2004 .
- زكريا محمد بيومي، المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب، الطبعة الأولى، مطبعة جامعة القاهرة و الكتاب الجامعي، مصر، 1990.
- زكريا محمد بيومي، الطعون القضائية في ربط الضرائب على الدخل، القاهرة، 1974.
- سعاد بنور، العمل القضائي في المادة الجبائية، الطبعة الأولى، دار القلم للطباعة والنشر والتوزيع، الرباط، 2003 .
- سمير صادق، ميعاد رفع دعوى الإلغاء، دار الفكر العربي، القاهرة، 1969.
- سهام كردودي، الرقابة الجبائية - بين النظرية و التطبيق- دار المفيد، 2011.
- شبايكي سعدان، تقنيات المحاسبة حسب المخطط المحاسبي الوطني، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، 1993.
- شمس الدين عبد الأمير، الضرائب، أسسها العلمية وتطبيقاتها العملية، الطبعة الثانية، المؤسسة الجامعية للدراسات والنشر، بيروت، 1987.
- الطيب الفصايلي، الوجيز في القانون القضائي الخاص- دراسة مقارنة-، الجزء 2، الطبعة الثانية، دار الكتاب الحديث، القاهرة، 1994.
- عبد الرحمان أبيلا، الإثبات في المادة الجبائية بين القواعد العامة وخصوصيات المادة (على ضوء الممارسة والاجتهاد القضائي)، مطبعة الأمنية، الرباط، 2013 .
- عبد القادر التيعلاتي، النزاع الضريبي في التشريع المغربي، العمدة، 2001.
- عبد الوهاب العشموي، إجراءات الإثبات في المواد المدنية و التجارية، الطبعة الأولى، دار الفكر العربي، 1985.
- غازي حسين عناية، النظام الضريبي في الفكر المالي الإسلامي، مؤسسة شباب الجامعة، 2006.
- علي محمود علي حمودة، النظرية العامة في تسبب الحكم الجبائي في مراحل مختلفة -دراسة مقارنة- دار الكتاب الحديث، القاهرة، 1994.
- عمار عوابدي، النظرية العامة للمنازعات الإدارية في النظام القضائي الجزائري، الجزء الثاني، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1995.
- العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، الطبعة الثانية، دار هومه للطباعة والنشر، الجزائر، 2006.
- فارس السبتي المنازعات الضريبية في التشريع والقضاء الجزائري، دار هومه، 2008 .
- كريم لحرش، المنازعات الضريبية في القانون المغربي، سلسلة اللامركزية والادارة الترابية، طوب بريس، الرباط، 2013 .
- كمال العياري، إجراءات التقاضي والتنفيذ في المادة الجبائية، طبعة ثانية، مجمع الأطرش للكتاب المختص، تونس، 2009.
- كوسة فضيل، الدعوى الضريبية و إثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومه، 2010.
- لشعب محفوظ، المسؤولية في القانون الإداري، ديوان المطبوعات الإدارية، 1994.
- محمد الطماوي، القضاء - الكتاب الأول- قضاء الإلغاء، دار الفكر العربي، القاهرة، 1976 .
- محمد عبد اللطيف، الضمانات الدستورية في المجال الضريبي، مطبوعات جامعة الكويت، 1999.
- مراد ناصر، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، الطبعة الأولى، دار قرطبة للنشر والتوزيع، 2004 .

مصطفى الوصبي، حجية الكشوف الحسابية - مظاهر الاحتلال في التشريع وعمل القضاء-، دار السلام للطباعة والنشر والتوزيع -الرباط، 2005.

ميدي أحمد، الكتابة الرسمية كدليل إثبات - في القانون المدني الجزائري- دار هومه، 2005.

2- الرسائل والأطروحات :

بوزيدة حميد، الضريبة وانعكاساتها على الاقتصاد الجزائري، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر، 1997.
ج لعسري ، علاقة إدارة الضرائب المباشرة بالملزمين و انعكاساتها ،أطروحة دكتوراه ،جامعة محمد الخامس ،الرباط، 2001.

حسن العفوي ،حجية الوثائق المحاسبية في الإثبات في ضوء العمل القضائي ،رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا ،الرباط ،المغرب، 2008-2009

عيسى بولخوخ، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب و الغش الضريبي - دراسة حالة ولاية باتنة - رسالة ماجستير غير منشورة كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ،جامعة الحاج لخضر باتنة ،فرع اقتصاد التنمية، 2004/2003.

كمال حامي ،حماية الملزم في منازعات الوعاء الضريبي ، رسالة دكتوراه ، جامعة محمد الخامس ،الرباط ، 2008 .
محمد طالبي، الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري، الفترة 1995-1999 ،رسالة ماجستير غير منشورة كلية الاقتصاد وعلوم التسيير ،جامعة الجزائر ،2001/2002.

محمد فلاح ،السياسة الجبائية - الأهداف و الأدوات - بالرجوع إلى حالة الجزائر ،أطروحة مقدمة لنيل دكتوراه دولة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ،جامعة الجزائر ،2005-2006 .

3- المقالات:

أ-المجلات :

أحسن بوسقيعة ،" الغش الضريبي " ،المجلة القضائية، عدد 98/01، 1998.
مصطفى التراب ،"إشكالية تنفيذ الأحكام الإدارية" ،المجلة المغربية للإدارة المحلية و التنمية ،عدد 27 أبريل 1999.
مقداد كورغلي، الخبرة في المجال الإداري، مجلة مجلس الدولة، العدد الأول، 2002 .
نويري عبد العزيز،"المنازعة الإدارية في الجزائر :تطورها وخصائصها - دراسة تطبيقية-" ،مجلة مجلس الدولة، العدد 8، الجزائر، 2006.

ب-الملتقيات:

بوشعيب البوعمرى،"الإثبات في النزاعات الضريبية"، الندوة الوطنية حول موضوع : الإشكالات القانونية والعملية في المجال الضريبي، دفاتر المجلس الأعلى ،عدد 16، 2011 .

عبد الرحمان أبليلا ،"خصوصيات الخبرة في المادة الجبائية"، الندوة الوطنية حول موضوع: الإشكالات القانونية والعملية في المجال الضريبي، دفاتر المجلس الأعلى، عدد 16، 2011

عبد الرحمان أبليللا، "بعض جوانب نظام الإثبات في المادة الجبائية"، أشغال اليومين الدراسييين 28 و 29 مارس 2005، المنظمة من طرف المجلس الأعلى والمديرية العامة لضرائب، دفاتر المجلس الأعلى، 2005 ، العدد 8.

4 -القاموس:

المنجد في اللغة والإعلام، بيروت، دار المشرق، الطبعة السابعة والعشرون، 1984،

TABLE DES MATIERES

RESUME	1
PRINCIPALES ABREVIATIONS	3
SOMMAIRE	5
INTRODUCTION GENERALE	6
PREMIERE PARTIE : RECHERCHE DU PARTICULARISME DE LA PREUVE EN DROIT FISCAL	23
TITRE 1 : ASPECT DU PARTICULARISME À TRAVERS LA CHARGE DE LA PREUVE	24
CHAPITRE 1 : LE FONDEMENT JURIDIQUE DE LA CHARGE DE LA PREUVE EN DROIT FISCAL	26
Section1 : La conception de la charge de la preuve et les questions qu'elle soulève en droit commun	26
Paragraphe1 : Les questions soulevées à propos de la charge de la preuve	27
A - Notions qui intéressent la charge de la preuve	27
1-La dépendance de la preuve à sa charge : rapport de causalité et conséquence	28
a - L'étymologie juridique de la charge de la preuve	28
b - La charge de la preuve et la charge de l'allégation	31
2 - Deux principes du droit à débattre	33
a-L'obligation du contribuable	33
b - Une responsabilité fiscale à prouver	36
B - notions qui appartiennent à la charge de la preuve	37
1 - le jeu de la présomption	38
a - Code des impôts directs et taxes assimilées	40
b - Code de l'enregistrement	41
2 - Conséquence du jeu de la présomption: Le renversement ou pas de la charge de la preuve	42
Paragraphe 2 : La charge de la preuve en droit civil et administratif	43
A - Contribution civile à la charge de la preuve	44
1 - L'adage Actori incumbit probatio	45
2 - Principe : nul ne peut fabriquer sa propre preuve	48

B - Le mécanisme de la charge de la preuve en droit administratif	48
1 - Les sujets du droit à la preuve	49
2 - Peut-on parler d'un allègement du fardeau de la preuve en droit administratif ?	50
Section 2 : La conception de la charge de la preuve et les questions qu'elle soulève en droit fiscal	53
Paragraphe 1 : Notion de demandeur en contentieux fiscal	54
A - Un contribuable demandeur	54
1 - La bonne foi du contribuable élément contraignant pour l'Administration fiscale	56
2 - La déclaration contrôlée comme base d'attribution de la charge de la preuve	58
B - l'Administration toujours demanderesse, un cliché	59
Paragraphe 2 : Singularisme de la charge de la preuve en droit fiscal	61
A- Le mode de fixation de la base imposable détermine la charge de la preuve	62
1 - La déclaration du contribuable	62
2 - La concertation entre l'Administration et le contribuable	63
3 - Des bases d'imposition à déterminer unilatéralement	63
B - Présomption de fraude	64
1 - En matière de prix de transfert	65
2 - En matière de procédures fiscales	66
C - L'influence du recours préalable	68
D - Le caractère contradictoire de la procédure fiscale	69
Paragraphe 3 : Le singularisme ne doit pas être exagéré, quelques nuances sont à soulever :	70
A - Pour le droit civil	71
B - Pour le droit administratif	72
CHAPITRE 2 : L'APPLICATION DE LA CHARGE DE LA PREUVE EN DROIT FISCAL	74
Section 1 : Le contribuable a rempli ses engagements déclaratifs:	75
Paragraphe 1 : L'emploi de la charge de la preuve en phase administrative	75
A - La charge de la preuve et le formalisme	76
1 - Les sujets du formalisme	76
a - La qualité d'assujettis	77
b - La compétence des agents de l'Administration fiscale	79
2 - Un formalisme à respecter	80

a-Le délai	81
b - Envoi et remise totale des documents	86
B - La charge de la preuve et les règles de fond	90
1 -Le fardeau de la preuve dans le parcours de l'imposition	90
a - L'existence de l'imposition et son montant	91
1-La demande d'éclaircissement	93
2- La contestation d'une charge déductible	96
b – L'imposition forfaitaire	98
2 - Procédure contradictoire de redressement	103
a- Le rejet de comptabilité	104
1 - Pourquoi l'Administration supporte-t-elle la preuve du rejet de la comptabilité ?	105
a-Un bref aperçu de la procédure contradictoire	105
b-L'incidence de la création de l'art 43	108
2 - Une carence juridique influente sur la charge de la preuve :	111
b - Les interprétations formelles	115
1-L'abus de droit	115
2-Le rescrit anti abus de droit	119
3- L'acte anormal de gestion	122
Paragraphe 2 : L'emploi de la charge de la preuve en phase juridictionnelle	125
A - L'exportation du formalisme dans le contentieux juridictionnel	125
1 - Le délai	126
2 - Les conditions de forme	127
B - L'intervention de la charge de la preuve dans le fond de l'instance	129
1 - Le demandeur de fond : l'Etat	130
2 - Le demandeur dans l'instance	131
Section 2 : Le contribuable n'a pas rempli ses obligations déclaratives	134
Paragraphe1 : La charge de la preuve incombant au contribuable	135
A - La présomption d'exactitude de la taxation d'office	136
B - Une défaillance que le contribuable doit assumer	137
Paragraphe2 : La charge de la preuve incombant à l'Administration fiscale	139
A - L'égalité devant la justice	140
B - Le principe de légalité	141
CONCLUSION DU TITRE I	154

TITRE 2 : ASPECT DU PARTICULARISME À TRAVERS L'ADMINISTRATION DE LA PREUVE EN DROIT FISCAL	147
CHAPITRE 1 : LES MODES D'ADMINISTRATION DE LA PREUVE EN DROIT FISCAL	149
Section1 : Par les parties	149
Paragraphe 1 : Les principes régissant l'administration de la preuve en droit fiscal	150
A-La valeur de l'écrit dans la preuve fiscale	150
1-Commencement de preuve écrite	154
a-En droit commun	157
b - En droit comparé	158
2- L'évolution de l'écrit : l'informatique	159
B–Les pouvoir de l'Administration fiscale dans la preuve fiscale	163
1-L'emprise du droit de contrôle sur l'administration de la preuve	163
2-Qu'en est-il du droit d'enquête et de visite ?	165
a - Le droit d'enquête	166
b - Le droit de visite :	167
c - Le droit de saisie :	169
Paragraphe 2 : La promptitude des parties à l'administration de la preuve en droit fiscal	173
A- La preuve écrite admise en matière fiscale	173
1-L'acte sous-seing-privé, précurseur de l'écrit	174
2- L'acte public	175
a- L'acte authentique	176
b - La notion de procès-verbal	178
1-Force probante du procès-verbal en droit fiscal	180
2- Le procès-verbal électronique	182
B- Les conséquences de l'adoption de la preuve écrite : l'éviction du serment et de l'aveu	183
Section 2 : Par les tiers : L' Amirecurrie	185
Paragraphe 1 : Le rapport existant entre les tiers et l'administration de la preuve en droit fiscal	186
A-Signification des tiers	186
1- La justification juridico-fiscale de la notion de tiers	188
2 - La consécration des tiers dans la preuve fiscale	190

B- Le droit de communication, un droit qui collabore à la participation des tiers dans l'administration de la preuve	191
1- L'influence de ce droit sur l'administration de la preuve	192
2- un droit en faveur de l'administration, conséquence : une preuve non équitable ?	193
Paragraphe 2 : L'intervention des tiers dans la preuve en droit fiscal	194
A –Une subjectivité qui fait défaut :	194
1- Une invitation formelle au témoignage	194
2- La dénonciation	196
B- Un tiers indispensable au juge : l'expertise	198
CHAPITRE 2 : LA PERTINENCE DE L'ADMINISTRATION DE LA PREUVE EN DROIT FISCAL	203
Section 1 : Les modalités d'administration de la preuve en droit fiscal	203
Paragraphe 1 : La comptabilité	204
A- la preuve comptable, mythe ou réalité fiscale ?	205
1- Le contenu de la comptabilité	206
a- Le bilan :	208
b - Le compte de résultat :	210
c - Le livre journal : un substitut au bilan ?	211
2- La notion de comptabilité probante et régulière :	213
a - Une comptabilité probante :	213
b - Une comptabilité régulière :	216
1 - L'apport légal :	218
2- Une prévalence à la vérifiabilité de la comptabilité :	218
3- La comptabilité informatisée	220
B - Les reconstitutions extracomptables	224
1- L'extrapolation	225
2- Une reconstitution basée sur des données générales	225
Paragraphe 2 : Deux conceptions communes à la preuve fiscale	226
A- la liberté de la preuve fiscale	226
B- « Nul ne peut se constituer de preuve à soi-même », trompeuse évidence :	229
Section 2 : Examen du particularisme : Deux applications de la preuve en droit fiscal	231
Paragraphe 1 : La preuve de la fraude fiscale	232
A- la fraude sur le contenu de la comptabilité	236

1-La fraude sur le compte de résultat	236
a- La minoration des produits	237
b - L'évaluation fictive des stocks :	237
2-La fraude sur les comptes du bilan	239
a- Les irrégularités de l'actif	239
b- Les anomalies du passif :	240
B - Simulation et dissimulation	241
Paragraphe 2 : La preuve en fiscalité internationale	243
A - La territorialité de l'impôt :	244
1-Quelques illustrations	244
2 - Conflit de loi fiscale	246
B - Une vraie solution : Les conventions	248
1 - L'Etablissement stable	248
2-Un apport conventionnel : Analyse critique	250
a- La déclaration des comptes ouverts utilisés ou clos à l'étranger :	251
b - Le bénéfice du régime mère-fille :	251
CONCLUSION DU TITRE 2 :	253
DEUXIEME PARTIE : CONSEQUENCE DU PARTICULARISME : PERSPECTIVE	255
D'UNE AUTONOMIE DE LA PREUVE FISCALE	
TITRE 1: LE REGIME DE LA PREUVE : BASE D'UNE PRESOMPTION	257
D'AUTONOMIE	
CHAPITRE 1 : L'HYPOTHESE DE L'AUTONOMIE PAR LA CONCEPTION ET	259
L'APPLICATION DE LA PREUVE EN DROIT FISCAL	
Section 1 : L'hypothèse d'une autonomie conceptuelle	260
Paragraphe 1 : Par l'autonomie du droit fiscal	261
A - La consolidation de la théorie de l'autonomie du droit fiscal	262
1-L'approche du doyen TROTABAS	263
2 – La confusion des textes	265
a - Le particularisme du droit fiscal	266
b - Une différence essentielle à la survie de l'imposition	267
c - Des définitions plus adaptées	271
B - La controverse sur l'autonomie du droit fiscal	273
1 - Une réfutation pragmatique de la théorie de l'autonomie du droit fiscal	273

2 - Le résultat : une « tarte à la crème » selon M .COZIAN	277
Paragraphe 2 : Par l'autonomie du droit à la preuve	279
A - L'autonomie conceptuelle	280
B - L'autonomie fonctionnelle	282
Section 2 : Les difficultés d'application fondement de l'autonomie de la preuve en droit fiscal	287
Paragraphe 1 : Une difficulté qui entrave le contribuable	287
A - Un contribuable assujetti aux justifications :	288
1 - La facture	290
2 - Les recettes de fin de journée	291
B - La preuve impossible et la preuve interdite	292
1 - La preuve impossible	293
2 - La preuve interdite	295
3 - Les opérations effectuées sans pré-constitution de preuves	297
Paragraphe 2 : Une difficulté qui entrave l'Administration fiscale: Le secret	298
A - La double portée du secret fiscal	298
1 - L'obligation au secret fiscal	299
a - Deux aspects : le secret professionnel et le secret fiscal	299
b - Le droit à la confidentialité lors de l'échange de renseignements: le secret des affaires	301
2 - Un contribuable couvert par le secret fiscal	303
B - L'application du secret fiscal	304
1 - l'avocat	305
2 - Le secret médical	307
CHAPITRE 2 : UNE PROCEDURE CIRCONSTANCIELLE ATTENUANT LES DIFFICULTES DE LA PREUVE EN DROIT FISCAL : LA PREUVE OBJECTIVE	310
Section 1 : La preuve objective entre origine et fondement	311
Paragraphe 1 : La sphère notionnelle de la preuve objective	312
A - La vérité : argument de légitimation de la preuve objective	312
B - L'objectivité du droit à la preuve	318
1 - Une preuve produite au cours d'un procès	319
2- Une preuve à base légale :	322
Paragraphe 2 : Une origine administrative à débattre	324

A - Le procès inquisitoire	325
B-Le recours pour excès de pouvoir	331
Section 2 : L'application de la preuve objective au contentieux fiscal	337
Paragraphe 1 : Le déséquilibre relationnel facteur de progression de la preuve objective en droit fiscal	338
A - L'inégalité comme motif de recours à la preuve objective	339
B - Les instruments de la correction	344
1 - Les mesures d'instruction	344
2-La production forcée de pièces	347
Paragraphe 2 : La démonstration de la preuve objective en contentieux fiscal	350
A - L'adaptation du recours pour excès de pouvoir au droit fiscal	350
1 - Les obstacles du recours pour excès de pouvoir	353
a -L'exception du recours parallèle :	353
b - L'indivisibilité des procédures fiscales	355
2 - Le domaine du recours pour excès de pouvoir en contentieux fiscal	357
a - L'absence d'action fiscale	357
b -Un résultat produit par le R.E.P	358
B - La preuve objective en contentieux fiscal	359
CONCLUSION DU TITRE 1 :	368
TITRE 2 : L'ETUDE DU JUGE DANS L'EVENTUELLE AUTONOMIE DE LA PREUVE EN DROIT FISCAL	369
CHAPITRE 1: L'AUTONOMIE DU JUGE : ENTRE POUVOIRS ET LIMITES	371
Section 1 : Des pouvoirs communs adaptés au contentieux fiscal	372
Paragraphe 1 : L'interprétation de la loi fiscale	374
A- Les méthodes d'interprétation du juge de l'impôt	376
1-Les méthodes intrinsèques :	377
a- La subjectivité du critère de distinction	379
b- Les hypothèses liées à la règle	380
1- Un texte clair mais incomplet	380
2-Un texte clair mais comportant des erreurs	381
2- La méthode extrinsèque	381
B- La finalité de l'interprétation de la loi fiscale	384

1-La création du droit	385
a - Une tendance explicite	386
b- La contribution implicite du juge	387
1-La confirmation des résultats jurisprudentiels	387
2-L'ignorance de la jurisprudence :	388
2-Les créations purement jurisprudentielles	388
Paragraphe 2 : Le juge et les sanctions pénales	390
A- Pénalisation du droit fiscal	391
1-L'assimilation aux sanctions pénales	392
2-Principe d'indépendance des procédures pénale et fiscale	395
a-L'autonomie du procès pénal	396
b- Les garanties du contribuable	397
B- Un rôle prépondérant du juge de l'impôt	398
1-Le rôle du juge de l'impôt dans la répression fiscale	398
2-Le rôle du juge pénal	400
Section 2 : Les limites du juge dans le contentieux fiscal	402
Paragraphe 1 : Les écrits de l'Administration fiscale : La doctrine administrative	403
A - L'étendue de la doctrine administrative	403
B - Le comportement du juge face à la doctrine administrative	409
1 - Le fond de la réclamation	412
2 - L'attitude des agents	412
Paragraphe 2 : Le règlement administratif des litiges fiscaux	413
A - Appréciation du contentieux administratif	414
B - Les aménagements nécessaires	417
1-Le contradictoire	417
2 - Renforcement de la contribution	419
CHAPITRE 2 : LA CONTRIBUTION DU JUGE AU CONTENTIEUX FISCAL	421
Section 1 : La compétence du juge dans le contentieux fiscal	422
Paragraphe 1 : La relation du juge judiciaire et l'impôt	423
A- Le droit privé, un facteur d'assouplissement de la rigueur fiscale	423
B - L'action fiscale devant le juge judiciaire	428
Paragraphe 2 : La dualité juridictionnelle est-elle envisageable en droit fiscal algérien ?	433

A-La dualité juridictionnelle française	433
1 - Une raison historique	435
2-Le fond de la dualité :	436
B- La dualité : est-ce vraiment une solution ?	442
Section 2 : Le juge entre spécialisation et statu quo	447
Paragraphe 1 : Conséquence du défaut de spécialisation du juge	448
A- Le défaut de spécialisation du juge :	449
1-La confrontation entre justiciabilité et administration :	450
2-L'enjeu de l'impôt :	450
B- L'éviction du juge de la procédure de contrôle :	451
1-Le juge assure un contrôle fiscal plus souple :	452
a- La légalité des mesures de contrôle :	453
b-La correction des irrégularités de procédure :	453
2-Le juge assure le respect des garanties fondamentales du contribuable lors du contrôle :	454
Paragraphe 2 : Démonstration de la nécessité de spécialisation du juge : quelques exemples de la jurisprudence algérienne	456
A-Devant le tribunal administratif :	456
B-Devant le Conseil d'Etat :	457
CONCLUSION DU TITRE 2:	462
CONCLUSION GENERALE :	463
BIBLIOGRAPHIE :	472
TABLE DES MATIERES	492

RESUME :

En droit la notion de preuve acquiert une importance capitale, en matière fiscale, cette question contient un enjeu pratique. En effet la technicité du droit fiscal et les récentes évolutions qu'a connues ce droit démontrent la mutation des rapports entre l'Administration fiscale et le contribuable.

La preuve en droit fiscal, que ce soit à propos de sa charge ou de son administration, présente des particularités tenant au fait que ce droit fait preuve d'une indépendance telle qu'elle lui permet d'établir ses propres règles.

Or parler d'un quelconque particularisme peut souvent mener à évoquer l'autonomie, car si il est vrai que la preuve en droit fiscal est particulière, s'agit'il d'un simple particularisme ou d'une véritable autonomie ?

Prétendre à cela, nécessite une étude conceptuelle du droit fiscal et du droit à la preuve, leur éventuelle autonomie présenterait un sérieux argument dans la perspective de l'autonomie de la preuve en droit fiscal. La preuve objective et le juge contribuent également à cette perspective.

Les mots clés: Impôt, Preuve, Particularisme, Autonomie

ملخص:

يكتسي موضوع الإثبات أهمية بالغة في جميع المنازعات لاسيما المنازعات الجبائية ، وقد يتسم بالخصوصية في القانون الجبائي من حيث عبء الإثبات ووسائله. إذ بالرغم من أن كلاهما عبء الإثبات ، وسائل الإثبات مصدرهما القانون إلا أن تطبيقهما في المنازعة الجبائية قد يبرز بعض الفوارق.

هذه الخصوصية دفعتنا للبحث في مدى استقلالية الإثبات في القانون الجبائي عن الإثبات استنادا للقواعد العامة - قانون مدني، قانون إداري - و ذلك بالنظر للطابع التقني للقانون الجبائي ومناداة بعض الفقهاء باستقلاليته.

هذا الفرض يستلزم البحث في كل الجوانب أو العوامل التي تجعلنا نسلم بصحة الفرضية أو نفيها ، لاسيما من خلال دراسة خصوصية هذا النوع من الإثبات ، وكذا دور القاضي الجبائي الذي قد يكون كبيرا في هذا الصدد.

كلمات مفتاحية: ضريبية ، الإثبات ، الخصوصية، الاستقلالية

ABSTRACT :

In law the notion of proof acquires a capital importance, in tax matters, this question contains a practical stake. Indeed, the technical nature of tax law and recent developments in this law demonstrate the changing relationship between the tax administration and the taxpayer.

Evidence in tax law, whether in relation to office or administration, has particularities in that it is so independent that it allows it to establish its own rules.

But to speak of any particularism can often lead to evoking the autonomy, because if it is true that the proof in tax law is particular, is it a mere particularism or a true autonomy?

To claim that requires a conceptual study of tax law and the right to evidence, their possible autonomy would present a serious argument in the perspective of the autonomy of the evidence in tax law. Objective evidence and the judge also contribute to this perspective.

The key words: Tax, Proof, Particularism, Autonomy