

# INTERNATIONAL JOURNAL OF OPEN GOVERNMENTS

---

## REVUE INTERNATIONALE DES GOUVERNEMENTS OUVERTS

Vol. 7 - 2018



ISSN 2553-6869

**International Journal of Open Governments**  
**Revue internationale des gouvernements ouverts**

**Direction :**  
**Irène Bouhadana & William Gilles**

ISSN : 2553-6869

**IMODEV**  
49 rue Brancion 75015 Paris – France  
[www.imodev.org](http://www.imodev.org)  
[ojs.imodev.org](http://ojs.imodev.org)

*Les propos publiés dans cet article  
n'engagent que leur auteur.*

*The statements published in this article  
are the sole responsibility of the author.*

**Droits d'utilisation et de réutilisation**

Licence Creative Commons – Creative Commons License -



Attribution

Pas d'utilisation commerciale – Non Commercial

Pas de modification – No Derivatives

## À PROPOS DE NOUS

La **Revue Internationale des Gouvernements ouverts (RIGO)/ the International Journal of Open Governments** est une revue universitaire créée et dirigée par Irène Bouhadana et William Gilles au sein de l'IMODEV, l'Institut du Monde et du Développement pour la Bonne Gouvernance publique.

**Irène Bouhadana**, docteur en droit, est maître de conférences en droit du numérique et droit des gouvernements ouverts à l'Université Paris 1 Panthéon-Sorbonne où elle dirige le master Droit des données, des administrations numériques et des gouvernements ouverts au sein de l'École de droit de la Sorbonne. Elle est membre de l'Institut de recherche juridique de la Sorbonne (IRJS). Elle est aussi fondatrice et Secrétaire générale de l'IMODEV.

**William Gilles**, docteur en droit, est maître de conférences (HDR) en droit du numérique et en droit des gouvernements ouverts, habilité à diriger les recherches, à l'Université Paris 1 Panthéon-Sorbonne où il dirige le master Droit des données, des administrations numériques et des gouvernements ouverts. Il est membre de l'Institut de recherche juridique de la Sorbonne (IRJS). Il est aussi fondateur et Président de l'IMODEV. Enfin, il est avocat au barreau de Paris.

**IMODEV** est une organisation scientifique internationale, indépendante et à but non lucratif créée en 2009 qui agit pour la promotion de la bonne gouvernance publique dans le cadre de la société de l'information et du numérique. Ce réseau rassemble des experts et des chercheurs du monde entier qui par leurs travaux et leurs actions contribuent à une meilleure connaissance et appréhension de la société numérique au niveau local, national ou international en analysant d'une part, les actions des pouvoirs publics dans le cadre de la régulation de la société des données et de l'économie numérique et d'autre part, les modalités de mise en œuvre des politiques publiques numériques au sein des administrations publiques et des gouvernements ouverts.

IMODEV organise régulièrement des colloques sur ces thématiques, et notamment chaque année en novembre les *Journées universitaires sur les enjeux des gouvernements ouverts et du numérique / Academic days on open government and digital issues*, dont les sessions sont publiées en ligne [ISSN : 2553-6931].

IMODEV publie deux revues disponibles en open source (ojs.imodev.org) afin de promouvoir une science ouverte sous licence Creative commons **CC-BY-NC-ND** :

- 1) la *Revue Internationale des Gouvernements ouverts (RIGO)/ International Journal of Open Governments* [ISSN 2553-6869] ;
- 2) la *Revue internationale de droit des données et du numérique (RIDDN)/International Journal of Digital and Data Law* [ISSN 2553-6893].

## ABOUT US

The **International Journal of Open Governments / Revue Internationale des Gouvernements ouverts (RIGO)** is an academic journal created and edited by Irène Bouhadana and William Gilles at IMODEV, the Institut du monde et du développement pour la bonne gouvernance publique.

**Irène Bouhadana**, PhD in Law, is an Associate professor in digital law and open government law at the University of Paris 1 Panthéon-Sorbonne, where she is the director of the master's degree in data law, digital administrations, and open governments at the Sorbonne Law School. She is a member of the Institut de recherche juridique de la Sorbonne (IRJS). She is also the founder and Secretary General of IMODEV.

**William Gilles**, PhD in Law, is an Associate professor (HDR) in digital law and open government law at the University of Paris 1 Panthéon-Sorbonne, where he is the director of the master's degree in data law, digital administration and open government. He is a member of the Institut de recherche juridique de la Sorbonne (IRJS). He is also founder and President of IMODEV. He is an attorney at law at the Paris Bar.

**IMODEV** is an international, independent, non-profit scientific organization created in 2009 that promotes good public governance in the context of the information and digital society. This network brings together experts and researchers from around the world who, through their work and actions, contribute to a better knowledge and understanding of the digital society at the local, national or international level by analyzing, on the one hand, the actions of public authorities in the context of the regulation of the data society and the digital economy and, on the other hand, the ways in which digital public policies are implemented within public administrations and open governments.

IMODEV regularly organizes conferences and symposiums on these topics, and in particular every year in November the Academic days on open government and digital issues, whose sessions are published online [ISSN: 2553-6931].

IMODEV publishes two academic journals available in open source at [ojs.imodev.org](http://ojs.imodev.org) to promote open science under the Creative commons license **CC-BY-NC-ND**:

- 1) the *International Journal of Open Governments / la Revue Internationale des Gouvernements ouverts (RIGO)* [ISSN 2553-6869] ;
- 2) the *International Journal of Digital and Data Law / la Revue internationale de droit des données et du numérique (RIDDN)* [ISSN 2553-6893].

## LE JUGE FISCAL À L'AUNE DE LA DÉMOCRATISATION DE LA JUSTICE : COMMENT FAIRE FACE AU REcul DU DROIT AU PROCÈS DES CONTRIBUABLES ?

par **Zo Arlène RASAMOELINA**, docteur en droit à l'Université Paris 1 Panthéon-Sorbonne, Conseiller d'État au Conseil d'État de la Cour suprême de Madagascar.

---

La question sur «un agir démocratique renouvelé»<sup>1</sup> n'a jamais été plus actuelle. Elle se pose en termes de participation citoyenne, de transparence et de redevabilité de l'action publique. Elle suscite en ce sens une dialectique nouvelle entre gouvernant et gouvernés, une adaptation des institutions à l'évolution de la société démocratique. En effet, la notion de démocratie ne se cantonne plus à des considérations institutionnelles qui l'a fait éloigner de son concept de base «la légitimité». L'anoblissement de la notion de démocratie a toujours illustré et justifié l'aporie selon laquelle la démocratie s'arrête là où commence l'intérêt de l'État. De cette conceptualisation, d'une part, la détermination de l'intérêt de l'État échappait au cadre démocratique et revenait discrétionnairement au pouvoir politique, de l'autre à travers cette forme d'exercice du pouvoir, l'intervention des différentes institutions se trouvait limitée arbitrairement, remettant même en cause le principe de la séparation des pouvoirs qui est la base du fonctionnement de tout État démocratique.

Si l'institution judiciaire en général connaît une crise de légitimité sous cette enseigne de dépendance organisée, c'est la juridiction fiscale qui en paie le plus le frais. À Madagascar, l'institution de justice fiscale en cédant le pas à l'intérêt de l'État est souvent en rupture avec la société qu'elle est censée garantir la liberté et l'égalité. Elle est devenue une justice exécutive<sup>2</sup> et se complait dans sa position de bras institutionnel de l'administration fiscale. Les relations, souvent conflictuelles, entre les contribuables et l'administration sont réglées suivant cette complaisance et dépendance entre les deux institutions. De ces constats, il ressort que les principaux problèmes de la justice fiscale à Madagascar sont consécutifs à une crise de légitimité et de l'ineffectivité. La dépendance vis-à-vis de l'exécutif constitue une des causes de ces illégitimité et ineffectivité. Le concept de gouvernement ouvert et

---

<sup>1</sup> G. GUGLIELMI, « Introduction », in *Démocratie de proximité : Bilan et perspective de la loi du 27 février 2002, dix ans après*, Berger-Levrault, 2013, p. 13.

<sup>2</sup> G. SAINATI, « L'indépendance de la justice n'est pas un dogme », *Le monde diplomatique*, 2009, pp 4-5.

par déduction celui de la justice ouverte ont pour objectif d'inverser cette tendance. Dans ce cadre, l'évolution du concept de la politique publique considère désormais la légitimité comme l'enjeu majeur et la démocratie comme le moyen. Il est dès lors question de la démocratisation de la justice.

Les conceptions traditionnelles de la justice fiscale s'avèrent inefficaces pour établir un équilibre entre la liberté et les droits des contribuables et la nécessité de préserver les prérogatives de puissance publique de l'administration. Le juge fiscal malgache n'arrive pas encore à apporter des réponses aux enjeux de la légitimité fiscale et la légitimité de la justice. L'accès à la justice se trouve limité par la multiplication des pouvoirs discrétionnaires de l'administration, mais également l'autolimitation des juges eux-mêmes. La démocratisation de la justice requiert ainsi l'impératif de repenser l'effectivité de l'accès à la justice. Elle suppose l'accès au juge, mais également l'accès au droit. Il importe ainsi d'orienter notre étude sur la question de savoir quels sont les moyens ou encore les réformes adéquates à apporter.

En ce sens, la particularité de la matière fiscale, consécutive à son caractère régalien, conduit inexorablement à aller au-delà de la considération institutionnelle, laquelle est souvent abstraite, de la juridiction fiscale et de poser le problème en termes plus concrets. Cette approche implique la redéfinition des apports de tous les intervenants dans la justice fiscale. De cette manière, déterminer la part de responsabilité de ces acteurs dans la faillite de la justice permet de rationaliser les interrelations. Ces dernières sont fondamentalement agencées à travers le contentieux. Quand on parle d'intervenants ou d'acteurs principaux, il s'agit principalement de l'administration fiscale, du contribuable et du juge. La manière dont chacune de ces trois entités s'implique dans le contentieux détermine en effet l'état de la justice fiscale.

Les problèmes sont identifiés. Ils sont, rappelons-le, liés à la recrudescence des pouvoirs de l'administration illustrée par la multiplication de ses pouvoirs discrétionnaires, la restriction des pouvoirs du juge ainsi que le déséquilibre entre les prérogatives de puissance publique de l'administration et les droits et garanties du contribuable. Le faisceau de liaison entre ce triptyque est fondamentalement l'acte et le pouvoir du juge. La démocratisation de la justice est en effet l'effectivité du contrôle juridictionnel et de l'accès aux droits. Elle suscite l'idéal équilibre entre le pouvoir régalien de l'administration inhérent à l'exercice du pouvoir d'imposition et les droits et libertés des contribuables. De cette assertion, l'équilibre tant institutionnel que juridique ne peut être effectif que par la consolidation du pouvoir du juge. La présente étude ressortit donc tout autant au domaine de la connaissance qu'à celui de l'action. Dans cette perspective, il existe deux réformes à préconiser, la consolidation du pouvoir de contrôle du juge d'une part en limitant les pouvoirs discrétionnaires de l'administration et de l'autre d'étendre ces pouvoirs d'instruction.

## § 1 – LA CONSOLIDATION DU POUVOIR DU JUGE : LIMITATION DES POUVOIRS DISCRÉTIONNAIRES DE L'ADMINISTRATION FISCALE

L'administration a développé des techniques qui lui sont propres. Sur le plan politique, elles sont principalement destinées à maîtriser la pression contentieuse, mais également à améliorer la relation entre les contribuables et l'administration. Elles ont en ce sens pour but de permettre à l'administration de dialoguer avec les contribuables. Il s'agit en l'occurrence du recours gracieux<sup>3</sup> ainsi que de la transaction<sup>4</sup>. Sur le plan juridique, ces techniques constituent de véritables moyens procéduraux. Par leur biais, l'administration peut être saisie d'une simple demande de bienveillance ou d'une demande plus conflictuelle. En ce sens, même si dans l'esprit des textes, elles restent des procédures facultatives dont l'enclenchement dépend uniquement de la volonté du contribuable, leur aboutissement dépend discrétionnairement du bon gré de l'administration. Le contribuable est libre de faire une demande gracieuse ou encore une demande de transaction. Néanmoins, une fois que l'un de ces recours est engagé, l'administration est la seule qui a le pouvoir de décision sur la suite et sur l'issue à donner. La décision gracieuse ou transactionnelle n'est pas susceptible de faire l'objet d'un recours. Les textes ne prévoient aucun système de contrôle et finalement, les deux recours ne laissent place qu'au pouvoir exorbitant de l'administration fiscale. Limiter le pouvoir discrétionnaire de l'administration fiscale suppose nécessairement une redéfinition et une nouvelle conceptualisation de ces deux recours. Le nouveau paradigme est en ce sens basé sur une logique de contrôle et d'encadrement juridique. L'implication davantage du juge s'impose d'elle-même. Dans cette optique, il est important de pouvoir les confronter au-devant des principes fondamentaux lesquels sont écartés ou délibérément ignorés à cause du pouvoir discrétionnaire de l'administration.

### A) Le concept de pouvoir discrétionnaire confronté aux principes fondamentaux du droit fiscal

Il est de principe que les agents ne peuvent abandonner l'établissement d'un impôt dû. L'établissement et le recouvrement de l'impôt sont impérativement les principales attributions de l'administration fiscale. S'agissant d'une créance publique, le renoncement au recouvrement de l'impôt pourrait en effet engager la responsabilité de l'administration fiscale<sup>5</sup>. Cet acte est

---

<sup>3</sup> Le recours gracieux est prévu par le CGI dans ses articles 20.02.03 à 20.02.09. Le manuel de procédure des centres fiscaux en fait aussi mention dans ces fiches.

<sup>4</sup> Seuls deux articles du Code régissent la procédure transactionnelle : 20.02.114 et 20.02.115.

<sup>5</sup> O. FOUQUET, « La responsabilité de l'administration fiscale : jusqu'où ? », *Études fiscales internationales*, 2011, v. aussi CE, 8<sup>e</sup> et 3<sup>e</sup> SSR, 12 mars 2014, Lebon, n° 359643.

passible de sanction pénale dès que la concussion<sup>6</sup> est caractérisée. En outre, le régime propre aux dettes fiscales et sociales trouve sa raison d'être dans la primauté de l'intérêt général, l'hypothèse d'une remise ne peut dès lors accorder qu'à titre exceptionnel. En d'autres termes, malgré qu'elle soit légalement prévue, la remise gracieuse constitue une dérogation. La faculté de l'administration fiscale de recevoir et de statuer sur une demande de remises gracieuses est une exception.

Force est toutefois de constater que ce caractère exceptionnel de la remise est totalement absent dans la rédaction des dispositions y afférentes. Ni le Code général des impôts ni le Manuel de procédure des centres fiscaux n'en font mention. Ces derniers se cantonnent à disposer succinctement que l'octroi d'une remise gracieuse est sous réserve d'une part de la régularité de l'imposition concernée et d'autre part de la situation de détresse matérielle extrême que le contribuable subisse. Dans ces conditions, le pouvoir d'accorder une remise, partielle ou totale, ne relève en aucune manière de la discrétion de l'Administration. En effet, en s'alignant sur cette logique de faculté exceptionnelle, il n'est plus question de pouvoir discrétionnaire, mais plutôt une compétence liée. En ce sens, un système de contrôle est de mise et l'octroi d'une remise partielle ou totale non justifiée serait passible de sanction. La précision du caractère exceptionnel, combinée à ces conditions d'octroi précédemment indiquées, susciterait inexorablement un système de contrôle et limiterait ainsi le pouvoir de l'administration. C'est d'ailleurs le cas de nombreux systèmes juridiques en vigueur tels que le système applicable en droit français<sup>7</sup>.

Il en est de même de la procédure transactionnelle. Les textes excluent définitivement toute hypothèse de contrôle *a priori* ou *a posteriori* d'une transaction. Mais, à la différence de la remise gracieuse, d'une part la transaction concerne uniquement les pénalités et exclut par conséquent les droits principaux, c'est-à-dire les impôts dus en principal. D'autre part, la transaction pose d'une manière plus fondamentale le problème lié au manque de contrôle juridique. Outre le fait qu'elle rentre dans le pouvoir discrétionnaire de l'administration en ce que cette dernière est libre d'accepter ou non une demande de transaction, elle permet surtout la soustraction de celle-ci à la loi en vertu de sa

---

<sup>6</sup>Le Code pénal, mis à jour le 31 mars 2005, dans son article 174 dispose que : «Le fait, pour une personne dépositaire de l'autorité publique ou chargée d'une mission de service public, de recevoir, exiger ou ordonner de percevoir à titre de droits ou contributions, impôts ou taxes publics, salaires ou traitements, une somme qu'elle sait ne pas être due, ou excéder ce qui est dû, sera puni de deux à dix ans d'emprisonnement et d'une amende de 1 000 000 Ariary à 200 000 000 Ariary, ou l'une de ces deux peines seulement». L'article 174.1 dispose en outre que : « Sera puni des mêmes peines le fait, pour les personnes visées à l'article précédent, d'accorder sous une forme quelconque et pour quelque motif que ce soit, sans autorisation de la loi, des exonérations et franchises de droits, impôts ou taxes publics, ou d'effectuer gratuitement la délivrance des produits des établissements de l'État ».

<sup>7</sup> Les dispositions des articles L.247 et s du Code de Procédure Fiscale font figure d'exception. Sur ce point v. aussi Ch. BOULLEZ, P. SCHIELE, « Le règlement non contentieux des conflits en droit fiscal », *BF Francis Lefebvre*, 7/97, p. 437 et s.

présomption irréfragable de légalité. En effet, la transaction, en ayant la même caractéristique qu'un contrat, s'impose aux parties au même titre que la loi. De cette manière, elle peut, dans certains cas de figure, permettre à ces acteurs de légaliser des situations illégales.

Pour illustration, une transaction peut légaliser et régulariser un redressement entaché d'illégalité pour non-respect du principe de contradictoire. La signature de la transaction empêche définitivement le contribuable de se prévaloir de l'illégalité de son redressement. Il ne sera plus recevable à contester le redressement devant une juridiction. En d'autres termes, il est de principe que lorsque la convention a été entièrement exécutée par le contribuable postérieurement au dépôt de la requête et qu'elle a été régulièrement approuvée, la transaction fait obstacle à la reprise de toute procédure contentieuse<sup>8</sup>. Pourtant, il est incontestablement acquis que le caractère contradictoire de la procédure et le respect des droits de la défense constituent des formalités substantielles<sup>9</sup> et des principes généraux de droit<sup>10</sup> régissant le contentieux fiscal. Toute atteinte à ces formalités entache de nullité le redressement et devrait aboutir à l'annulation de l'imposition. Le contribuable, lié par la transaction, se voit dans l'impossibilité de faire valoir ces illégalités devant le juge. Le principe de légalité, un des principes fards de la fiscalité, se trouve dès lors remis en cause. En droit français, le juge refuse d'examiner la légalité du redressement<sup>11</sup>. Seul le recours contre la régularité de la transaction est déclaré recevable et est ainsi susceptible de faire l'objet d'un examen judiciaire. En droit malgache, même ce recours n'est ni prévu par les textes fiscaux ni invoqué par la jurisprudence.

Dans le cadre de ces deux voies de droit, si on peut encore les appeler ainsi, le problème majeur est l'absence d'un système de contrôle du juge. Toutes réformes devraient dès lors prendre en considération cette faille. Toute perspective de démocratiser la justice requiert de ce fait la consolidation et l'extension des pouvoirs du juge. Concernant ces deux recours, la consolidation peut être réalisée à travers l'ouverture de voie de recours en annulation, laquelle est pour l'heure définitivement écartée en matière de contentieux fiscal.

## **B) La consolidation des pouvoirs du juge par la consécration du recours pour excès de pouvoir**

Concernant le recours gracieux, pour justifier la marginalisation de la procédure gracieuse par rapport à la loi fiscale, il est soutenu

---

<sup>8</sup> M. COLLET, P. COLLIN, *Procédures fiscales : contrôle, contentieux et recouvrement de l'impôt*, Paris, PUF, 2011, p. 216.

<sup>9</sup> CE, Sect., 8 février 1991, 61 025, 69 712 et 61 093, *RJF*, 1991.3, concl. Fouquet, *Dr. fisc.*, 1991.10.490, concl. J. Arrighi de Casanova, *BGFE*, 1991.25.12.

<sup>10</sup> 89-268 DC, 29 décembre 1989, *RJF*, 1990, n°127, v. aussi CAA Versailles, 4<sup>e</sup> ch., 19 janvier 2010, *Rec. Leb.*, 2010, n° 07MA00476.

<sup>11</sup> CE, 11 juillet 1983, n° 32256, *RJF*, 1983, 567, v. aussi CE, 1<sup>er</sup> octobre 1986, n° 45374, *RJF*, 1986, p. 629.

que la remise ne remet pas en cause la base juridique de la dette fiscale. Elle atteste en ce sens du caractère purement administratif de la procédure. Cependant, en réalité, il s'agit de justifier le caractère administratif du recours en matière fiscale en général et non pas uniquement en matière de recours gracieux<sup>12</sup>. Ainsi, la logique fait que même si la remise gracieuse se trouve à l'extérieur du domaine de la fiscalité proprement dite, son caractère administratif a permis à la juridiction gracieuse de faire partie de la juridiction administrative. Ce mécanisme a conduit, en France, à la possibilité d'un contrôle juridictionnel dans le cadre de la demande gracieuse. Le contrôle se fait par le biais du recours pour excès de pouvoir.

En effet, si la remise ne constitue pas encore un droit, elle peut être plus encadrée par un régime plus juste. Il peut être envisagé que toutes les décisions de l'administration fiscale rejetant, en tout ou en partie, une demande gracieuse pourraient être déférées par la voie du recours pour excès de pouvoir au juge administratif<sup>13</sup>. Il s'agit pour le juge de vérifier que l'administration ne fonde pas sa décision de refus sur un droit erroné<sup>14</sup>. Dans cette perspective, deux hypothèses sont à envisager.

Premièrement, dans le cas où la décision contestée est considérée comme une décision administrative, la compétence en la matière, relève exclusivement du juge administratif. Il est ainsi le seul compétent à se prononcer sur les recours pour excès de pouvoir contre une décision de refus de remises gracieuses, ce quel que soit l'impôt concerné et notamment les impôts dont le contentieux relève de la juridiction judiciaire<sup>15</sup>. Il s'agit d'un monopole naturel du juge administratif en matière de recours pour excès de pouvoir. Dès lors, le juge peut prononcer l'annulation de la décision de refus aux motifs tenant à son illégalité. Il en est ainsi en cas d'incompétence de l'auteur de l'acte, d'erreur de droit, d'erreur sur la matérialité des faits, de détournement de pouvoir et d'erreur manifeste d'appréciation. Mais il est interdit au contribuable d'invoquer une divergence d'interprétation de la loi fiscale pour appuyer sa requête. Un tel moyen s'avère inopérant devant le juge de l'annulation<sup>16</sup>.

Deuxièmement, la décision est considérée comme une décision rattachée à l'imposition. Dans ce cas de figure, le juge de l'impôt est compétent pour prononcer son annulation. Ce rattachement du recours en annulation est très rare, voire inexistant. L'autonomisation de la procédure gracieuse par rapport à la procédure fiscale est consacrée. Les décisions de refus de l'administration sont considérées comme des actes individuels

<sup>12</sup> V. COQ, « La notion de juridiction gracieuse en droit fiscal », *RDP*, 2015, n°2, p. 389.

<sup>13</sup> C'est déjà le cas en droit français, cf. CE, 3 novembre 2006, n°268919, Martin, *RJF*, 2007, n° 88 ; *BDCF*, 2007, n° 13, concl. VERCLYTHE.

<sup>14</sup> CE, Sect., 12 juin 1936, n°47.785, Dame de Crozals-Roch et sieur Delpon de Vaux, *Rec.*, p. 640.

<sup>15</sup> CAA Paris, 6 juillet 2000, n° 98-2319, Rédélé, *RJF*, 2/01, n° 213.

<sup>16</sup> CE, 8/3 SSR, 23 octobre 2013, n° 367228, *Rec. Leb.*, 2013.

détachables de la procédure d'imposition<sup>17</sup>. C'est le cas dans le système juridique français. En droit français, les décisions gracieuses suivent le régime des actes administratifs unilatéraux. Mais cette rareté ou l'inexistence n'empêche pas de faire un développement sur le sujet. En tous les cas, il convient de retenir que d'une part que les deux logiques pourraient être développées sur le terrain du recours pour excès de pouvoir. D'autre part, force est de constater les points de convergence entre le droit administratif et le droit fiscal évoqués par Jean-Pierre Camby<sup>18</sup>. Néanmoins, malgré la convergence entre les deux branches de droit public dans sa généralité, le domaine gracieux demeure très à l'écart de ce mouvement de convergence, ce qui explique l'exclusion du recours en annulation. Le but est de préserver le caractère discrétionnaire du pouvoir de remise de l'administration. Il est temps de bousculer cette ligne au nom du droit et pour la démocratisation de la justice.

L'ouverture de cette voie de droit s'inscrit dans le cadre du renforcement de l'effort pour le juge et par le juge d'exercer son pouvoir de contrôle, qui est déjà très développé sur le terrain de la procédure d'imposition<sup>19</sup>. Mais l'extension serait vaine si elle est développée dans un environnement procédural très restreint. La procédure contentieuse fiscale est en effet connue pour sa complexité. La consolidation du pouvoir du juge doit aussi passer par le déverrouillage des règles de la procédure fiscale.

## **§ 2 – LA CONSOLIDATION DU POUVOIR DU JUGE FISCAL : DEMOCRATISATION DE LA PROCEDURE ET NOUVEAU RAPPORT DU JUGE AU DROIT**

Le verrouillage procédural, quoique véhément démenti par les tenants du positivisme, existe et bien réel. Toute construction théorique sur le pouvoir du juge doit nécessairement être pensée en dehors de sa conception classique du positivisme juridique<sup>20</sup>. La pensée « dworkienne »<sup>21</sup> constitue une piste de réflexion intéressante. Si la conception positiviste consiste à prétendre que l'art du juriste est de lire mécaniquement les articles du Code ou de se référer aux décisions antérieures, la conception « dworkienne » consiste, quant à elle, à insister sur la notion de droit et de l'établir au cœur du raisonnement juridique. Selon R. DWORKIN, le droit évolue et s'adapte, et cela même en

<sup>17</sup> CE, Sect., 29 juin 1962, 53090, Société des aciéries de Pompey, *GAJF*, 5<sup>e</sup> éd., n° 60, p. 1025.

<sup>18</sup> J.-P. CAMBY, « Droit administratif et droit financier », *RDP*, 1998, n°4.

<sup>19</sup> J.-M. CARBASSE, *Introduction au droit*, PUF, coll. Droit fondamental, 1998.

<sup>20</sup> D'ailleurs, le constructivisme et le positivisme juridiques s'opposent en ce que le positivisme soutient que la connaissance que constitue progressivement la science est la connaissance de la réalité, tandis que le constructivisme ne présuppose pas l'existence d'une réalité objective. Le constructivisme postule que la connaissance implique le sujet. La connaissance répond donc d'un sujet, v. C. SINTEZ, *Le constructivisme juridique : essai sur l'épistémologie des juristes*, Paris, Mare & Martin, 2014, Tome 1, p. 19 et suivants.

<sup>21</sup> Le terme utilisé par F. MICHAUT, « Introduction à la version en langue française », R. DWORKIN, *Prendre les droits au sérieux*, trad. P. BOURETZ et F. MICHAUT, PUF, 1995, p. 35.

l'absence de modification des textes<sup>22</sup>. Cela résulte du fait que la société évolue et les cadres légaux mis en place n'arrivent plus à répondre aux nouvelles attentes et aux nouveaux enjeux de la justice. Le philosophe conteste la capacité du positivisme à offrir une description générale du phénomène juridique et une solution à tous les cas soumis au juge. Ce dernier est amené à ne pas se fonder uniquement sur des textes, mais aussi sur des principes. Le monde est en perpétuel mouvement, par conséquent l'interprète ne doit pas être passif. Il développa ainsi sa théorie du droit sur la base du concept de droit-intégrité, un concept interférant entre le jusnaturalisme et le positivisme<sup>23</sup>. Ce concept dénonce le formalisme du positivisme lequel postule à l'inexistence d'un pouvoir interprétatif et/ou discrétionnaire du juge. De cette optique est démontrée la dimension politique de la question relative à la fonction de juger. Une telle dimension n'occulte aucunement les autres aspects de la fonction.

Par conséquent, repenser le pouvoir de juger, c'est conceptualiser la mise en contexte des grandes lignes directrices qui le délimitent et l'encadrent. Pour pouvoir faire évoluer et ainsi abandonner leur position secondarisée<sup>24</sup>, les juges devraient se réappropriier leurs offices en rompant avec les approches trop catégorielles du contentieux. En ce sens, le rôle classique assigné au juge relatif à l'application stricte de la loi n'est plus adapté à la réalité économique, politique et sociale. Sa mission devrait être le reflet de son engagement dans la vie de la société. Cette socialisation de la fonction de juger nécessiterait un élargissement des sphères d'influence des décisions juridictionnelles et impliquerait un nouveau rapport du juge au droit. Le soupçon systématique à l'encontre du juge, qui conduit à son illégitimité, résulte en effet du décalage entre les justiciables et l'institution judiciaire.

La légitimité institutionnelle ne suffit plus ; elle devrait être assortie d'une légitimité individuelle. L'internationalisation du droit oblige d'ailleurs de revoir le cadre juridique classique, souvent délimité par les frontières. Parler du pouvoir normatif du juge en général et du juge de l'impôt en particulier, ne devrait plus être considéré comme un tabou. Au contraire, il devrait susciter plus de débats doctrinaux. Cela n'équivaut pas à une subversion de la loi et le juge ne créerait pas un système de lois qui concurrencerait celui du législateur. Néanmoins, force est de reconnaître que l'avancée du juge se conjugue nécessairement avec la désacralisation de la loi<sup>25</sup>. Dans cette optique, il s'agit de redéfinir d'une part les divers aspects du rôle qui est le sien dans l'ordonnement juridique, et d'autre part les pouvoirs et les obligations qu'il exerce ou doit respecter dans l'accomplissement

<sup>22</sup> R. DWORKIN, *Taking Rights Seriously*, Londres, Duckworth, 1977, *Prendre les droits au sérieux*, trad. P. BOURETZ et F. MICHAUT, PUF, 1995.

<sup>23</sup> R. DWORKIN, *Law's Empire*, Londres, The Belknap Press of Harvard University Press, 1986, *L'empire du droit*, trad. Elisabeth SOUBRENIE, Paris, PUF, 1994, p. 195 et suivants.

<sup>24</sup> Un terme emprunté à Denis SALAS quand il faisait le constat du « Juge d'aujourd'hui », *op.cit.*

<sup>25</sup> D. SALAS, « Le juge aujourd'hui », *Droits*, 2001, n° 34, p. 61.

des fonctions qui lui sont dévolues<sup>26</sup>. La mise en lumière de ces obligations conduit à la consécration du concept de la responsabilisation du pouvoir de juger et à l'intégration de la notion des droits fondamentaux. En ce sens, il y a lieu de parler d'abord de la question relative à l'accessibilité aux lois, au juge et au droit. Nous verrons par la suite la question relative à l'intelligibilité des décisions du juge.

### A) L'accessibilité

Le concept d'internationalisation du droit redessine définitivement le contour de la notion du positivisme lequel se définit désormais dans le temps, mais aussi dans l'espace. Il nous oblige à se référer aux textes, aux notions, qui n'ont pas forcément une existence expresse dans le droit positif malgache au sens strict du terme. L'accessibilité au droit<sup>27</sup>, aux lois ainsi qu'au juge en constitue la plus fondamentale de ces notions<sup>28</sup>. Aucun texte de loi ne prévoit ni même fait mention de ces notions. Tous droits y afférents résultent uniquement de l'interprétation extensive des textes. Pourtant, l'accessibilité, tant au droit, aux lois qu'au juge, a longtemps dépassées la simple rhétorique. Elle a acquis une existence juridique effective. Au sens du droit au procès, en d'autres termes à l'accès au juge et aux lois, elle est énoncée par les articles 6 et 16 de la Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen. En France, le Conseil constitutionnel a reconnu une valeur constitutionnelle à l'accessibilité et à l'intelligibilité de la loi<sup>29</sup> aux motifs que l'égalité devant la loi énoncée par l'article 6 de la DDHC et la garantie des droits requise par son article 16 pourraient ne pas être effectives si les citoyens ne disposaient pas d'une connaissance effective des normes qui leur sont applicables, qu'une telle connaissance est en outre nécessaire à l'exercice des droits et libertés garantis tant par l'article 4 de la Déclaration, en vertu duquel cet exercice n'a de bornes que celles déterminées par la loi, que par son article 5, aux termes duquel tout ce qui n'est pas défendu par la loi ne peut être

<sup>26</sup> L. CADIET (ss. dir.), *Dictionnaire de la justice*, Paris, PUF, 1<sup>re</sup> éd., 2004.

<sup>27</sup> Le droit est ici compris au sens de Santi ROMANO. Selon lui, le droit ne doit pas être pensé à partir du concept de norme. Le droit est plus qu'un ensemble de normes, il est même plus qu'un système de normes. C'est une institution, un ordre juridique. Il y a donc droit, institution, ordre juridique dans tout être ou corps social. Il écarte dès lors l'exclusivisme étatique. Pour lui, l'ensemble des normes juridiques n'est en substance qu'une fiction, qu'une clôture délibérée du champ d'observation. V. Santi ROMANO, *L'ordre juridique, [Ordinamento giuridico]*, Paris, Dalloz, 1975, trad. L. FRANCOIS et P. GOTHOT.

<sup>28</sup> Sur le principe d'accessibilité cf. Bertrand MATHIEU, « Liberté contractuelle et sécurité juridique : les oracles ambigus des sages de la rue de Montpensier », *LPA*, 1997, n° 29, p. 7, v. aussi A.-L. VALEMBOSIS, « La constitutionnalisation de l'exigence de sécurité juridique en droit français », *Cahiers du Conseil constitutionnel*, 2005, n° 17.

<sup>29</sup> Le Conseil constitutionnel français par une décision du 16 décembre 1999 a élaboré une doctrine d'un objectif de valeur constitutionnelle d'accessibilité et d'intelligibilité de la loi, précisée par la Décision n° 2006-540 DC du 27 juillet 2006.

empêché, et nul ne peut être contraint à faire ce qu'elle n'ordonne pas<sup>30</sup>.

L'accessibilité est ainsi une notion de droit fondamental. Néanmoins, il convient de noter que c'est une notion qui demeure abstraite et que son application reste floue. Cela tient du fait que la notion de droit fondamental elle-même ne trouve pas encore sa place effective dans le système juridique malgache. D'ailleurs, elle est encore en maturité dans les autres démocraties. Aussi, succinctement, pour mieux l'appréhender, il y a lieu de préciser que le générique droit fondamental est né en Allemagne. Cette apparition est liée à une volonté de rompre avec l'abstraction inhérente à la notion de droits de l'Homme et dans le but de concrétiser effectivement ces droits dans le droit positif<sup>31</sup>. Elle tend ainsi à repenser les instruments juridiques existants en se basant sur une autre logique que celle de l'ordre juridique interne et de rechercher les rapports entre droit interne et droit international. Michel Virally soutient l'interdépendance des deux ordres juridiques en se reconnaissant mutuellement leurs validités et entretient entre eux des rapports multiples<sup>32</sup>. La notion de droit fondamental consacre dès lors d'autres voies combinant les normes externes et internes pour le traitement des conflits. En ce sens, l'idée est définitivement de tendre vers une « fondamentalisation » du droit au procès, du droit au juge et du droit au tribunal.

Mais la singularité de la fiscalité fait que l'effectivité de ce droit fondamental a une dimension plus large et plus définitive. Pour pouvoir accéder au juge, il faut avoir accès au droit. Natalie Fricero affirme le lien certain entre l'exclusion de la justice et l'ignorance du droit<sup>33</sup>. Cependant, la difficulté de l'accès au juge fiscal traduit déjà la complexité de l'accès au droit fiscal. Si cette complexité est irréductible en matière fiscale, qui rend d'ailleurs classiques, dans leur approche, tous débats doctrinaux sur la question, et n'apporte plus de solution concrète, la recherche de l'effectivité du droit à l'accès au juge fiscal offre en revanche des perspectives de nuances et des matières à réflexions. Nous savons que la difficulté se situe à deux niveaux de la procédure. Elle commence par l'identification du juge compétent matériellement et territorialement, et s'accroît dès qu'il s'agit de définir le recours à exercer. Confronté à ces différents paramètres, il est évident que le droit à l'accès au juge fiscal ne se limiterait pas seulement à l'accès au prétoire pour les contribuables. D'ailleurs, c'est le principe qui devrait être applicable dans tous contentieux, même en dehors du contentieux fiscal. L'approche ne saurait être ainsi restrictive à la simple capacité et faculté de se présenter

<sup>30</sup> Décision n° 99-422 du 16 décembre 1999, JO du 22 décembre 1999, p. 19041, RTD civ., 2000, p. 186, obs. N. MOLFESSIS.

<sup>31</sup> Th. MEINDL, *La notion de droit fondamental dans les jurisprudences et doctrines constitutionnelles françaises et allemandes*, Paris, LGDJ, 2002, p. 103.

<sup>32</sup> M. VIRALLY, « Sur un pont-aux-ânes : les rapports entre droit international et droit interne », *Le Droit international en devenir, Essais écrits au fil des ans*, PUF, 1990, p. 103.

<sup>33</sup> N. FRICERO, « L'accès au juge », *Justice & Cassation*, 2008, p. 16.

devant la Cour. Selon Natalie Fricero, la possibilité d'atteindre un juge n'aurait aucun sens si le système ne permettait pas au justiciable d'obtenir que le juge statue sur sa prétention et d'être assuré de l'effectivité du jugement par une exécution dans un délai raisonnable<sup>34</sup>. Il est tort de soutenir que la présence de quelques articles dans le Code prévoyant deux types de recours, à savoir le recours gracieux et le recours de plein contentieux, soit suffisante pour affirmer que le droit au juge est effectif à Madagascar. Une telle affirmation démontre une condescendance et une vraie ignorance de la réalité juridique du pays.

Le droit au juge a une double acception ou du moins couvre deux impératifs, celui de garantir au contribuable un accès au juge fiscal au sens physique du terme et celui de garantir un accès au droit substantiel du droit fiscal. Le premier impératif se réfère dès lors à l'effectivité de la juridiction fiscale, tandis que le second fait référence au droit fiscal dans une dimension substantielle.

### *1) L'accès au juge fiscal : de la fondamentalisation du droit au juge*

La fondamentalisation de la notion d'accessibilité conduit inexorablement à la subjectivisation du droit au juge. En ces termes, il devient un véritable droit subjectif dont l'opposabilité est d'une part soutenue et revendiquée par la doctrine<sup>35</sup> et d'autre part imposée par le droit international ainsi que le droit communautaire<sup>36</sup>. C'est par le truchement de cette approche qu'il a acquis son caractère contraignant. Transposer un tel impératif juridique en droit malgache suppose de donner au droit au juge une existence juridique explicite. En d'autres termes, cela consiste à donner au droit au juge une garantie au rang jurisprudentiel, législatif et enfin constitutionnel. Cette garantie est un aspect de l'effectivité de l'État de droit. Elle contribuerait ainsi à l'instauration d'une sécurité juridique en matière fiscale. La connaissance des voies de recours ainsi que leur effectivité sont les premiers éléments de la sécurité fiscale. Dans ce cadre, la notion d'accessibilité revêt une autre forme décisive, l'accès au tribunal. Le droit à un tribunal est en effet le corollaire du droit au juge et constitue ainsi une pierre angulaire du procès équitable.

Étant érigé en droit fondamental, c'est la Convention européenne des droits de l'Homme qui lui a conféré une reconnaissance expresse tant au niveau de la Convention qu'au niveau de la jurisprudence de la Cour. En effet, la Cour énonce « qu'on ne comprendrait pas que l'article 6 décrive en détail les garanties de procédure accordées aux parties à une action civile en cours et qu'il ne protège pas ce qui seul permet d'en bénéficier en réalité : l'accès au juge. Équité, publicité et célérité du procès n'offrent point d'intérêt en l'absence de procès »<sup>37</sup>. Cette consécration revêt

<sup>34</sup> N. FRICERO, *op.cit.*

<sup>35</sup> *Idem.*

<sup>36</sup> Convention européenne des droits de l'Homme, Article 13.

<sup>37</sup> CEDH, 21 février 1975, Golder c/ Royaume-Uni.

une importance majeure. La Convention, même si elle demeure un texte supranational, est ainsi une référence considérable en ce qu'elle est avant tout un instrument de sauvegarde des droits de l'Homme et des libertés fondamentales. Son but est de protéger les droits non pas uniquement d'une manière théorique, mais concrète et effective<sup>38</sup>. La dimension réelle des droits conforte aussi bien la nécessaire imbrication entre droit interne et droit international que la réadaptation du droit interne suivant l'évolution du droit international.

Se refuser à prendre en considération l'importance historique et le caractère universel des droits énoncés par la Convention suppose à ignorer l'effort le plus remarquable dans l'évolution et la transformation de la société<sup>39</sup>. C'est dans cette logique que la notion du procès équitable doit être développée en matière fiscale. Le droit d'accès au juge, et par extension le droit à un tribunal, suppose l'information du contribuable de ses droits de saisir le juge par un système lisible et clair. Il doit ainsi bénéficier d'une aide matérielle et juridique pour accéder au juge. Le système d'aide juridictionnelle pourrait être étendu en contentieux fiscal. La lisibilité du système requiert en tout cas non seulement la mention dans la notification du redressement ou dans d'autres actes contestés, du droit au recours ou encore le délai pour l'effectuer, mais aussi l'indication du tribunal ou la Cour compétente. L'existence constitutionnelle dont bénéficie le Conseil d'État confère à la juridiction fiscale une garantie institutionnelle. Cette garantie insuffle subrepticement le droit à un tribunal, mais cela renvoie à une autre problématique relative au principe du double degré de juridiction.

### **Le double degré de juridiction**

Le principe du double degré de juridiction s'entend de l'idée du système d'appel lequel est considéré comme une des plus sûres garanties d'une bonne administration de la justice à tel point que l'institution des Cours d'appel a pu être considérée comme une nécessité absolue. Elle est un gage de prévention et aussi de réparation des décisions injustes<sup>40</sup>. Le principe a cependant moins de visibilité et de consécration que le droit au procès. En d'autres termes, il n'est ni un principe constitutionnel ni un principe général de droit. Ainsi, il n'est pas étonnant qu'il ne soit consacré expressément ni par la loi nationale ni par la loi internationale. Aucune disposition du droit communautaire ou du droit international ou encore national n'impose le principe ou l'institutionnalisation d'un double degré de juridiction. Il constitue pourtant un élément du procès équitable. En son état actuel, la jurisprudence communautaire fait une référence en matière de

<sup>38</sup> CEDH, 9 octobre 1979, *Airey c/ Ireland*, *Les grands arrêts de la CEDH*, Sirey, 2002, 8<sup>e</sup> éd., n° 47.

<sup>39</sup> L. MILANO, *Le droit à un tribunal au sens de la Convention européenne des droits de l'Homme*, Montpellier, Dalloz, 2006.

<sup>40</sup> N. MOLFESSIS, « La protection constitutionnelle du double degré de juridiction », *Justice et double degré de juridiction Revue Justice*, Dalloz, 1996, p. 17.

droit à un tribunal, malgré le silence de l'article 6 de la Convention sur l'obligation des États d'instituer un double degré de juridiction. La Cour considère en effet que si l'État institue des juridictions d'appel ou de cassation, il doit dès lors garantir que les justiciables jouiront auprès de ces juridictions les garanties fondamentales de procès équitable<sup>41</sup>.

Rappelons que l'inexistence des Cours administratives d'appel, liée surtout par une question d'opportunité, n'exclut pas le fait que l'organisation de la juridiction administrative malgache reconnaît le principe de double degré de juridiction. En contentieux fiscal, à défaut de Cour administrative d'appel, c'est le Conseil d'État qui a pour vocation de statuer en appel sur les décisions des Tribunaux administratifs. Il en est ainsi des recours en appel dans le cadre du contentieux relatif aux impôts locaux dont la compétence en premier ressort relève des tribunaux. Dès lors, le problème n'est pas tant l'inexistence de l'institution d'appel, mais plutôt son étendue. En effet, le législateur réserve uniquement l'accès à l'instance d'appel au contentieux de l'impôt local. Cette limitation peut être expliquée par la centralisation du système fiscal. Néanmoins, cet état de la législation pourrait aussi être analysé sur la base d'un ancien concept du système d'appel dont le souci était de catégoriser les litiges suivant leurs enjeux financiers. Les grands dossiers étant réservés à une juridiction supérieure et le reste à des juridictions inférieures, le concept d'appel avait été dénoncé comme allant à l'encontre du principe d'égalité des citoyens et de l'autorité du juge. Son caractère démocratique avait été ainsi remis en cause<sup>42</sup>. Force est toutefois de constater que le concept évolue vers l'institutionnalisation du droit d'appel laquelle est élaborée essentiellement dans le cadre du principe du procès équitable et est basée ainsi sur l'égalité des justiciables. C'est dans cette logique que le droit d'appel collabore aussi à l'effectivité du droit à un tribunal. Il assurerait au contribuable une protection juridictionnelle de ses droits ainsi que l'accès aux droits.

## *2) L'accès au droit fiscal : extension du droit au juge*

Le droit se complexifie, plus particulièrement le droit fiscal. D'ailleurs le droit législatif est souvent décrié comme l'instrument passif d'une communication politico-administrative<sup>43</sup>. La doctrine parle d'une véritable pathologie de la complexité du droit liée à une course épuisante à la satisfaction d'objectifs souvent étroitement techniques et largement volatiles<sup>44</sup>. Le droit fiscal est

<sup>41</sup> CEDH, 29 janvier 1970, Delcourt c/ Belgique ; CEDH, 26 octobre 1984, Decubber c/ Belgique ; CEDH, 29 juillet 1998, Omar c/ Belgique ; CEDH, 16 octobre 2001, Eliazer c/ Pays-Bas.

<sup>42</sup> Au 19<sup>e</sup> siècle en France, le droit d'appel avait été présenté comme anti-démocratique au motif qu'il était réservé aux grands fortunes, v. Henri GIRAUD, *Suppression des Cours d'Appel et le deuxième degré de juridiction*, Paris, Auguste Ghio, 1882, p. 9.

<sup>43</sup> EDCE, 2006, p. 229, Rapport sur la complexité du droit et la sécurité juridique.

<sup>44</sup> Y. GAUDEMET, « La loi administrative », *RDP*, 2006, n° 1, p. 65.

l'illustration parfaite de cette conception s'étant incarnée dans le développement et la protection du pouvoir souverain de l'administration fiscale. Les lois fiscales sont des lois techniques, des lois techniques dont la puissance est réelle et dominante<sup>45</sup>. Le droit de recours ou en d'autres termes le droit de contester, matérialisé et encadré par le système contentieux, constitue une limitation à cette domination. Le juge est le gardien de ce droit. Il assure son effectivité en veillant sur le contentieux, car l'accès au contentieux suppose l'accès au droit. La légitimité du juge se révèle dès lors dans ce pouvoir, voire dans ce devoir, d'établir une démocratie procédurale. L'accessibilité n'est plus uniquement une question de législation, elle est également et surtout l'affaire du juge. C'est donc à l'intérieur même du paradigme des règles de la procédure qu'il faut identifier les traits de l'effectivité de la démocratisation de la justice. En ce sens, la règle du préalable obligatoire attire tout particulièrement l'attention.

### **De la règle du préalable : consécration d'un verrouillage procédural**

La règle du préalable est en effet le cœur de la procédure contentieuse fiscale. Mais pour rendre compte d'une institution et *a fortiori* pour pouvoir la remettre en cause, il faut savoir tracer son histoire<sup>46</sup>. Le règlement du contentieux fiscal est plus qu'une question de procédure. Il organise la protection de la liberté des contribuables contre l'arbitraire de l'administration fiscale. Selon Marcel MARTIN, le règlement du contentieux administratif est un élément pour chaque peuple de concevoir ce qu'est l'État<sup>47</sup>. En observant une telle théorie, nous rattachons évidemment le contentieux de l'impôt au contentieux administratif général<sup>48</sup>. Si dans d'autres démocraties, l'institutionnalisation du contentieux administratif en général et la règle du préalable en particulier résulte d'une évolution historique propre à leur pays, Madagascar en revanche n'a pas eu le temps de faire sa propre expérience avec les éléments intrinsèques corrélatifs à sa propre culture juridique. Les options du pouvoir sont déterminées par les circonstances auxquelles le pays a été confronté. Pourtant, il est erroné de reconnaître à tout système procédural uniquement une valeur purement conjoncturelle. Il manque à la procédure fiscale malgache l'empreinte de la dimension sociologique du système. Malgré l'inévitable influence de l'histoire et celle de la politique,

<sup>45</sup> A. LOUVARIS, « Lois techniques et le droit à un procès équitable : le cas des lois de régulation économique », *LPA*, 2007, n° 134, p. 60.

<sup>46</sup> Selon R. DARESTE, « L'histoire est peut-être plus nécessaire en droit administratif qu'ailleurs, car souvent c'est elle, et elle seule, qui peut rendre compte des institutions », *Études sur les origines du contentieux administratif en France*, Paris, A. Durand, 1855-1857.

<sup>47</sup> MARTIN et BERTHELMANN, « Les juridictions administratives en Allemagne », *EDCE*, 1952, pp. 166-178.

<sup>48</sup> La question oppose deux écoles de pensée à savoir celle qui affirme l'autonomie du contentieux fiscal et celle qui soutient son rattachement purement et simplement au contentieux administratif général. V. L. TALLINEAU, « Le particularisme de la cause de la demande dans le contentieux de l'imposition », *RSF*, 1976, pp. 533 et suivants.

les débats doctrinaux auraient pu, au moins idéologiquement, mettre en exergue cette dimension sociologique, culturelle et même psychologique de la détermination des systèmes procéduraux positifs. Mais les règles ont été conceptualisées uniquement sur la base de l'imposante logique juridique et historique<sup>49</sup>. La réclamation préalable obligatoire a été ainsi institutionnalisée suivant la forme exacte de la réclamation préalable obligatoire devant le service des impôts prévu par l'article R 190-1 du Livre des procédures fiscales français<sup>50</sup>. La question consiste à savoir si elle répond aux mêmes préoccupations que les législateurs français avaient eues et qui par la même occasion si elle sert aux mêmes causes. Le doute est légitime, car si on se réfère aux statistiques des dossiers litigieux enregistrés devant les juridictions, ces dernières demeurent sous-exploitées contrairement aux juridictions d'autres pays, surchargées par d'importants volumes de requêtes. Une telle différence, ne serait-ce que statistique, est un révélateur d'une différence plus profonde en corrélation avec la société malgache. Cette dernière n'a pas en effet la culture du contentieux. Imposer des barrières procédurales comme office de filtre n'a tout simplement aucun sens sauf si l'objectif de la politique judiciaire est de maintenir une justice sélective et de le réserver à une catégorie de personne.

Au regard des rares décisions rendues par la juridiction administrative malgache, la règle du préalable a définitivement acquis sa lettre de noblesse avec le caractère d'ordre public que la jurisprudence lui a reconnu. Le juge, même en cas d'absence de mémoire en défense de l'administration en ce sens, a décidé qu'il est tenu de la relever d'office. La règle ne souffre par conséquent ni de dérogation ni d'exception ; toute requête directement adressée au juge est systématiquement déclarée irrecevable. Les tendances jurisprudentielles sont fortement influencées par la jurisprudence française et allemande. Cependant, le penchant des juges administratifs, français ou allemand, au recours préalable obligatoire n'est pas étonnant ni une nouvelle tendance conjoncturelle. Il convient en effet de rappeler que la théorie du ministre-juge, qui constitue la source juridique de la règle du préalable, a été forgée par le Conseil d'État en 1813 et 1814.

---

<sup>49</sup> H. BERTHELEMY, dans sa préface de l'ouvrage d'Otto MAYER, *Droit administratif allemand*, Paris, 1903, p. XIV explique la même la logique juridique qui régit le système français et le système allemand malgré les œuvres des circonstances historiques différentes que les deux systèmes ont expérimenté. Cette thèse conduit à l'atténuation des conceptions de l'école dite historique du droit laquelle base sa conviction sur la nécessité pour chaque nation d'élaborer un système de droit qui corresponde le plus parfaitement possible à ses particularités liées à ses coutumes, ses conditions de vie distinctes, son passé.

<sup>50</sup> Selon l'article R 190-1 du LPF : « [le contribuable...] doit d'abord adresser une réclamation au service territorial de l'administration des impôts dont dépend le lieu de l'imposition... »

## Du concept de régularisation sur le fait de l'administration

Des observations sont toutefois de mise, car malgré la tendance à la généralisation de la règle du préalable, elle fait paradoxalement l'objet de plusieurs assouplissements. Pour illustration, contrairement à la position très tranchée de la jurisprudence administrative malgache, la jurisprudence française ouvre une voie à la désacralisation de la règle du préalable. Outre la position constante et consacrée<sup>51</sup> de la jurisprudence sur la question de l'opposabilité de la formalité au contribuable<sup>52</sup>, celle sur les possibilités de régularisation est également à observer. Les requêtes introductives d'instance non précédées d'une réclamation préalable pourraient être déclarées recevables dans le cas où l'administration, dans son mémoire en défense, statue directement au fond de l'affaire et n'a pas argumenté les moyens d'irrecevabilité<sup>53</sup>. Cette position résulte nécessairement d'un souci de pragmatisme du juge, mais également et surtout le souci de rester cohérent dans la logique de la finalité de la réclamation préalable. Cette dernière, étant destinée à renouer le dialogue et à éviter que le contentieux soit transmis au juge, est vidée de son objet du moment que l'administration s'est prononcée sur le fond de l'affaire. Le dialogue n'a pas été rompu et l'éventuelle réclamation préalable n'aurait rien apporté puisque l'administration conteste les moyens du requérant et confirme la décision du redressement. L'impératif du préalable ne se justifie plus.

Cette prise de position jurisprudentielle de la part de la juridiction administrative française constitue une sorte de contre-pied à la volonté du législateur d'instituer et de sacraliser le système du préalable. Cela peut s'interpréter finalement par une défiance du juge dans la mesure où il s'est rendu compte que l'exigence du recours administratif préalable déforme en réalité son visage en complice de l'administration<sup>54</sup>. Mais surtout, il s'agit d'une prise de position neutre tendant à rétablir un équilibre légalement rompu entre les pouvoirs exorbitants de l'administration et les droits et garanties du contribuable. La piste de cette jurisprudence administrative française est à approfondir comme d'autres jurisprudences favorables à une possibilité de régularisation.

Le concept de régularisation tend à sauver le procès et à garantir le droit au juge. Par la même occasion, il replace le juge au centre de la perspective de la démocratisation de la justice. Incontestablement, en limitant l'effet de la règle du préalable, la jurisprudence limite par la même occasion le pouvoir

<sup>51</sup> Cass.com., 23 mai 2006, Receveur des impôts de Bourg-en-Bresse, Nord, *AJDI*, 2007, note Maublanc, p. 222.

<sup>52</sup> Th. LAMBERT, *Contentieux fiscal*, *op. cit.*, p. 31 : « La réclamation préalable obligatoire n'est opposable au contribuable qu'à la condition qu'il ait été précisément informé, par l'acte de poursuite, les modalités et les délais de recours ».

<sup>53</sup> CE, 3 février 1899, Beaudoin, *Rec. Leb.*, p. 91 ; 5 décembre 1919, de Bazelaire, *Rec. Leb.*, p. 882 ; 28 février 1938, commune de Miliana, *Rec. Leb.*, p. 377 ; 2 juin 1938, Catellani, *Rec. Leb.*, p. 505 ; 29 juillet 1943, commune d'Oued-Zenadi, *Rec. Leb.*, p. 396.

<sup>54</sup> P.-C. KOBO, « Le recours administratif préalable, une condition de recevabilité absurde du recours pour excès de pouvoir », *Actualités Juridiques (Côte d'Ivoire)*, 2007, n° 55, p. 112 et s.

discrétionnaire d'appréciation du juge. Il s'agit en d'autres termes d'une autolimitation du pouvoir juridictionnel. Mais la question qui se pose est : sur quel fondement le juge imposerait-il un dialogue fictif entre les parties ? Le dialogue est *a priori* un moyen pour permettre un débat contradictoire hors du juge. Ce fondement se trouve affaibli dès lors que le débat contradictoire est garanti sous le prisme de la procédure contentieuse proprement dite, à savoir les échanges de mémoires. L'insistance de la jurisprudence sur le caractère d'ordre public de la réclamation préalable s'apparenterait à une exigence politique plus qu'une nécessité scientifique.

Le recours au juge devrait constituer l'équité, la justice par excellence et pas uniquement une justice d'exception. Le développement des mécanismes parajudiciaires et para-administratifs est, certes, susceptible de combler les lacunes de la règle de droit, cependant, ces mécanismes ne devraient pas pour autant constituer un verrouillage à l'action en justice.

En son état actuel, en reprenant les termes de Jean-Marie Leloup, le contrôle juridictionnel est « une citadelle investie, dont le rayonnement décroît, et les citoyens qui ne savent pas le travail qui se fait dans cette citadelle, qui ne savent pas que c'est là qu'ils devraient aller chercher refuge, voient leur liberté restreinte »<sup>55</sup>.

Mais dans ce cadre, l'accès au juge décline un autre impératif, le droit d'accès aux droits fiscaux. La doctrine parle de l'intelligibilité de la loi et des droits.

## **B) L'intelligibilité**

L'intelligibilité suppose une égale réception, compréhension et application univoque de la loi fiscale. Il est question de la connaissance de lois, mais aussi, et surtout de droit. Selon Jean CARBONNIER, l'erreur ou l'ignorance fait participer le droit dans l'angoisse contemporaine que subit l'homme-contribuable<sup>56</sup>.

Il convient de constater que les mécanismes de publicité et d'opposabilité de la loi règlent d'une manière absolue la question de la connaissance de la loi. Cependant, ces mécanismes tendent uniquement à garantir l'accessibilité matérielle de la loi sans traiter la question relative à leur intelligibilité, laquelle dispose pourtant, au même titre que l'accessibilité, une valeur constitutionnelle et fondamentale<sup>57</sup>. La phase matérielle, concrétisée par la publication, est en effet l'expression de l'accessibilité physique et formelle de la règle. Elle ne garantit pas pour autant au contribuable la connaissance de la portée de la disposition. Nous savons qu'un droit méconnu est un droit inexistant. Dans cet état de fait, la maxime « nul n'est censé ignorer la loi » est réduite à son sens premier et ne suppose que l'idée de contrainte et d'obligation. Il est, par conséquent, difficile de prendre comme

<sup>55</sup> J.-M. LELOUP, *op.cit.*, p. 27.

<sup>56</sup> J. CARBONNIER, « La part du droit dans l'angoisse contemporaine », *Flexible droit pour une sociologie du droit sans rigueur*, 6<sup>e</sup> éd., LGDJ, 1988, p. 181.

<sup>57</sup> M. MESSI, *Nul n'est censé ignorer la loi fiscale*, Th. Paris 2, 2002, p. 8.

socle juridique de base la règle de publicité et d'opposabilité pour épuiser les questions relatives à l'accès aux droits. Il n'y a que l'accès au juge qui constitue une voie juridique pouvant arrimer l'accès aux droits. Dès lors, l'intelligibilité s'impose aussi au juge et constitue un impératif dans l'exercice de la fonction de juger. En ce sens, elle suppose pour le juge de prendre en considération le fait qu'à dans un contentieux, le contribuable est à la fois le débiteur du Trésor public, mais aussi le créancier du service public<sup>58</sup>. On assiste ainsi à un transfert de charge de responsabilité. Il relève dès lors de l'obligation du juge d'apporter des éclaircissements dans l'application d'un texte. Ce transfert soulève d'une part le problème lié à l'interprétation de la loi fiscale et d'autre part il exclut d'emblée le concept de l'application littérale et mécanique de la loi connue sous le nom barbare de « légi-diction »<sup>59</sup>. Cela renvoie nécessairement à la désacralisation de la loi et à l'émancipation du juge par rapport à la loi. Selon Denis SALAS, « le juge trouve sa justification la plus solide en se plaçant dans le registre d'une herméneutique des principes fondamentaux »<sup>60</sup>. Le pouvoir de juger acquiert en ce sens de nouvelles bases, celle relative aux principes généraux du droit. La conceptualisation des principes généraux du droit octroie au juge plus de liberté d'action et lui permet de se défaire ainsi de toute forme de subordination en instaurant une véritable place de dialogue sur la base de l'égalité des armes<sup>61</sup>. C'est dans cette logique que le rôle du juge fiscal doit se développer.

La récente création d'une Chambre fiscale au sein du Conseil d'État offre une existence plus formelle et institutionnelle au contentieux fiscal. Elle signe la particularité de la fiscalité et lui offre plus de visibilité par rapport au contentieux administratif général. Mais la visibilité doit aussi arrimer l'intelligibilité. Il est indispensable en ce sens de maîtriser l'imbrication des normes juridiques et des normes techniques fiscales. Certes, contrairement au droit administratif général, le droit fiscal est un droit codifié, mais seulement, pour son intelligibilité, il devrait être aussi jurisprudentiel. D'ailleurs, en France, la codification du droit fiscal est remise en cause par certaines doctrines. Maurice Prelle parle de codifications dangereuses<sup>62</sup>. L'illégalité du Code résulte, selon Maximilien MESSI, à la fois « du non-respect des règles présidant à la création du Code lui-même et le fait pour le codificateur d'outrepasser son rôle de transcripteur de la règle fiscale dans le Code »<sup>63</sup>. En outre, le caractère prétorien du droit administratif, donc du droit fiscal, est d'une évidence. Bernard Pacteau soutient que le droit administratif n'avait le choix

<sup>58</sup> C. LECLERC, *Le renouvellement e l'office du juge administratif français*, Paris, L'Harmattan, 2015, p. 415.

<sup>59</sup> Terme emprunté à S. RIALS, « Office du juge », *Droits : la fonction de juger*, 1989, n° 9, p. 4.

<sup>60</sup> D. SALAS, *op.cit.*

<sup>61</sup> Dans son arrêt du 20 avril 2004, Fondation d'Aguesseau et autres, le Conseil d'État Français a défini ce principe d'égalité des armes en considérant que : « dans un débat juridictionnel, aucune partie ne doit être défavorisée par rapport aux autres ».

<sup>62</sup> M. PRELLE, « Les codifications dangereuses », *Gaz. Pal.*, 1990, 2, p. 622.

<sup>63</sup> M. MESSI, *op.cit.*, p. 217.

qu'entre être jurisprudentiel ou rien<sup>64</sup>. Cette remise en cause sérieuse de la valeur juridique du Code, combiné au caractère jurisprudentiel du droit administratif, dessine une perspective d'un droit fiscal, ou plus précisément d'un contentieux fiscal, à la fois jurisprudentiel et codifié. Cela pourrait résulter d'une amplification du rôle du juge en rendant un jugement intelligible<sup>65</sup> et à une finalité pédagogique.

Pour conclure, le paradigme sur la légalité du droit fiscal est forcément réformé et tempéré. L'internationalisation du droit limite l'effet et la portée du droit positif et la notion des droits fondamentaux s'impose au juge comme étant l'axe de la régénération de son rôle juridictionnelle. Dans ce cadre, elle aboutit nécessairement à l'extension conceptuelle et institutionnelle du pouvoir du juge.

---

<sup>64</sup> B. PACTEAU, « Comment aménager la rétroactivité de la justice ? Sécurité juridique, sécurité juridictionnelle, sécurité jurisprudentielle », *La rétroactivité des décisions du juge administratif*, Economica, Paris, 2007, p. 117.

<sup>65</sup> En France, J. DABIN dans son ouvrage *Théorie générale du droit*, 1960, affirme que lorsqu'une jurisprudence est en fait établie, spécialement par un arrêt de la Cour suprême, le principe en application du quel l'espèce a été jugée, soit qu'il interprète la loi, soit qu'il en comble les lacunes a, en fait, jusqu'à nouvel ordre, force équipollente à celle de la loi.

