

## Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-CTX-DG-20-30-30-12/09/2012

Date de publication : 12/09/2012

### **CTX - Contentieux de l'assiette de l'impôt - Dispositions communes - Autorité de la chose jugée - Portée et effets du principe de l'autorité de la chose jugée**

---

#### **Positionnement du document dans le plan :**

CTX - Contentieux

Contentieux de l'assiette de l'impôt : dispositions générales

Titre 2 : Dispositions communes

Chapitre 3 : Autorité de la chose jugée

Section 3 : Portée et effets du principe de l'autorité de la chose jugée

#### **Sommaire :**

- I. Étendue et conséquences du principe de l'autorité de la chose jugée
  - A. Au regard du juge
  - B. Au regard des parties
  - C. Au regard de l'ordre public
- II. Limites au principe et aux effets de l'autorité de la chose jugée : la relativité de la chose jugée
  - A. L'autorité de la chose jugée n'est pas opposable aux tiers
  - B. L'autorité de la chose jugée ne s'attache qu'à une décision de fond
  - C. L'autorité de la chose jugée ne s'attache qu'à la question tranchée par le juge
    - 1. Principe de l'autorité relative de la chose jugée, afférente à la seule question tranchée par le juge
    - 2. Conséquences de l'autorité relative de la chose jugée, afférente à la seule question tranchée par le juge
      - a. À l'égard du juge
      - b. À l'égard de l'Administration
  - D. Les conséquences des règles propres à l'annualité de l'impôt
    - 1. Principe de l'annualité de l'impôt et autorité de la chose jugée
    - 2. Conséquences du principe de l'annualité de l'impôt sur l'autorité de la chose jugée
      - a. À l'égard de l'Administration
      - b. À l'égard du juge de l'impôt
      - c. À l'égard du contribuable

Le principe de l'autorité de la chose jugée s'oppose à ce que les questions définitivement tranchées soient à nouveau remises en cause.

Ce principe s'applique aussi bien devant la juridiction administrative que devant la juridiction judiciaire, à

quelque degré que ce soit. Il entraîne certaines conséquences pour le juge et les parties.

Il n'a d'ailleurs qu'une autorité relative, notamment dans le contentieux fiscal et les diverses manifestations de cette relativité représentent autant de limites à sa portée.

## I. Étendue et conséquences du principe de l'autorité de la chose jugée

### 1

La chose jugée ne permettant pas de remettre en question ce qui a été précédemment décidé par une juridiction administrative ou judiciaire, la même juridiction ne peut plus être saisie du même litige (contribuable, impôt, année, moyens identiques).

Il en résulte des conséquences importantes au regard du juge et des parties, mais la chose jugée ne constitue pas, cependant, en dehors de la matière pénale, un moyen d'ordre public.

### A. Au regard du juge

---

#### 10

Aux termes de l'article 481, 1er alinéa, du code de procédure civile, le jugement, dès son prononcé, dessaisit le juge de la contestation qu'il tranche.

Lorsqu'il a statué sur une première requête, le juge a épuisé son pouvoir de juridiction ; il ne lui appartient plus de se prononcer sur la même affaire, sauf si, l'arrêt ayant été annulé en cassation, le Conseil d'Etat renvoie l'affaire devant la même juridiction (Code de justice administrative, art. L 821-2).

*Par conséquent, il ne peut plus être utilement saisi d'une demande identique à celle sur laquelle il a statué (CE, arrêt du 29 avril 1970, n° 75330).*

*Dans le même sens, le tribunal administratif ne peut remettre en cause un point de droit qui a été tranché par un premier jugement non frappé d'appel, l'autorité de la chose jugée s'attachant à ce jugement (CE, arrêt du 13 décembre 1963, n°s 55518 et 56193).*

#### 20

Par ailleurs, le juge peut interpréter la décision qu'il a rendu mais il ne peut ni la modifier ni la compléter.

*Ainsi, lorsque le tribunal administratif, faisant droit à une demande qui mettait exclusivement en cause la nature de la profession exercée par un patentable, a accordé une réduction du droit fixe relatif à l'ancienne contribution des patentes mais s'est abstenu, à défaut de contestation sur ce point, de statuer sur le droit proportionnel, il ne saurait, sans méconnaître l'autorité de la chose jugée, décider, par la voie de l'interprétation, que la valeur locative servant de base au droit proportionnel devait être fixée à un chiffre différent de celui qui a été imposé (CE, arrêt du 7 janvier 1942, 1ère espèce, RO, p. 4).*

#### 30

Enfin, le jugement qui méconnaît l'autorité de la chose jugée doit être annulé.

*Méconnaît l'autorité de la chose jugée, et par conséquent doit être annulé, le jugement par lequel un tribunal administratif ordonne, à l'occasion d'une réclamation présentée en matière de taxe sur le chiffre d'affaires, une expertise ayant pour objet de déterminer si un contribuable est passible de l'impôt sur les*

*bénéfices commerciaux lorsque cette question a été déjà tranchée, sur la demande en décharge de l'impôt sur les bénéfices commerciaux formée par le même contribuable et pour la même période, par un jugement du même tribunal administratif devenu définitif à défaut d'appel (CE, arrêt du 5 juin 1939, n° 58834, RO, p. 328).*

## B. Au regard des parties

---

### 40

L'article 122 du code de procédure civile indique que « constitue une fin de non-recevoir tout moyen qui tend à faire déclarer l'adversaire irrecevable en sa demande, sans examen au fond, pour défaut de droit d'agir » et range la chose jugée dans les fins de non-recevoir.

Il en résulte, sur le plan fiscal, que les parties - contribuable ou Administration - peuvent exciper de cette fin de non-recevoir, afin de rendre une nouvelle requête de l'adversaire, ayant même objet et même cause, irrecevable.

En règle générale, c'est plutôt le contribuable qui, à l'occasion d'une nouvelle demande remet en question un ou plusieurs points déjà tranchés lors d'une précédente décision juridictionnelle, le service étant alors dans l'obligation de faire état de la fin de non-recevoir de chose jugée, afin de provoquer un jugement rejetant la requête de l'intéressé comme irrecevable.

*Ainsi, lorsque, statuant sur la requête d'une société industrielle primitivement assujettie à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux à raison d'un bénéfice déterminé compte tenu des revenus de son portefeuille de valeurs mobilières, le Conseil d'Etat a jugé que ces revenus mobiliers avaient été régulièrement compris dans le bénéfice imposable de la société, celle-ci n'est pas recevable, à l'occasion d'une imposition supplémentaire, à remettre en discussion la régularité de la taxation desdits revenus (CE, arrêt du 1<sup>er</sup> février 1937, n° 46710, RO, p. 68).*

*De même, lorsque le Conseil d'Etat a jugé que les redressements apportés au bénéfice déclaré par une société pour l'assiette de l'impôt sur les sociétés étaient réguliers, l'autorité de la chose jugée s'oppose à ce que ladite société remette en discussion le bien-fondé desdits redressements, à l'occasion d'un litige concernant la taxe proportionnelle sur le revenu des capitaux mobiliers, et son recours doit être rejeté dès lors qu'elle ne fait valoir aucun vice propre à l'établissement des droits et pénalités contestés (CE, arrêt du 7 janvier 1966, n° 65430, RO, p. 3).*

## C. Au regard de l'ordre public

---

### 50

La fin de non-recevoir que constitue la chose jugée est d'ordre public en matière pénale ; elle ne l'est pas en matière civile.

*Si la chose jugée au criminel est opposable à tous, l'exception qui en résulte n'est pas d'ordre public lorsque les intérêts pécuniaires des parties sont seuls en cause ; dès lors, cette exception ne peut être proposée pour la première fois devant la Cour de Cassation (cf. Cass. civ., 15 décembre 1980, n° 79-15340).*

Dans le contentieux fiscal, il en va de même, c'est-à-dire que cette fin de non-recevoir est d'ordre public dans le contentieux répressif de l'impôt.

En revanche, dans le contentieux de l'assiette de l'impôt jugé par les juridictions de l'ordre judiciaire ou de l'ordre administratif, elle n'est pas d'ordre public ; il en résulte qu'elle ne peut être invoquée d'office par le juge et que ce sont les parties qui doivent en faire état.

Ce moyen n'est en conséquence recevable devant la Cour de Cassation que si l'exception de chose jugée a été soulevée devant le juge du fond.

*Les juges du fond ne peuvent relever d'office le moyen tiré de la chose jugée sans inviter les parties à présenter leurs observations (Cass. civ., 2e ch. ; 27 février 1985, n° 84 10502).*

## II. Limites au principe et aux effets de l'autorité de la chose jugée : la relativité de la chose jugée

### 60

La décision juridictionnelle, en dépit de la chose jugée qui s'y attache, n'a cependant qu'une autorité relative.

Cette relativité se manifeste d'abord à l'égard des personnes qui n'ont pas été parties à l'instance, la chose jugée ne leur étant pas opposable.

De plus, l'autorité de la chose jugée ne s'attache qu'à des décisions de fond.

En outre, elle ne s'attache qu'à la question spécialement tranchée par le juge.

Enfin, le principe de l'annualité de l'impôt constitue l'un des aspects particuliers de la relativité de la chose jugée dans le contentieux fiscal.

### A. L'autorité de la chose jugée n'est pas opposable aux tiers

#### 70

L'autorité de la chose jugée ne vaut que pour les parties en cause et n'a pas d'effet à l'égard de tous. Ceux qui n'ont été ni parties, ni représentés aux débats ne peuvent se voir opposer une décision à laquelle ils sont demeurés étrangers.

*En ce sens : CE, arrêt du 18 mars 1963, n° 54726.*

#### 80

L'application de cette règle présente un intérêt lorsque le jugement a été rendu entre particuliers et que l'Administration se trouve alors dans la position de tiers.

*A cet égard, il est de jurisprudence constante qu'un jugement rendu au civil n'a pas l'autorité de la chose jugée à l'égard de l'Administration qui n'était pas partie à l'instance (CE 20 février 1980 n° 07235).*

*Ainsi, un jugement du tribunal de commerce estimant qu'une association ne poursuivait aucun but lucratif est sans influence sur la solution d'un litige relatif à l'assujettissement de cette association à la TVA (CE 2 mars 1988 n° 25275, 25276, 57837).*

*De même, la qualification donnée par le juge judiciaire à une indemnité allouée au contribuable ne lie ni l'Administration, ni le juge de l'impôt (CE 30 juillet 2003 n° 221005).*

## 90

On notera néanmoins que, contrairement à la règle énoncée au II-A, les jugements d'annulation rendus en matière d'excès de pouvoir ont l'autorité absolue de la chose jugée et valent à l'égard de tous, la décision administrative mise à néant étant censée n'avoir jamais eu d'existence juridique.

Cette autorité s'impose à l'Administration comme aux particuliers même s'ils n'ont pas pris part à l'instance.

## **B. L'autorité de la chose jugée ne s'attache qu'à une décision de fond**

---

### 100

L'autorité de la chose jugée ne s'attache qu'à ceux des jugements qui tranchent un point de fond.

À remarquer que ce point de fond peut être relatif à la procédure d'imposition ou à la charge de la preuve.

Lorsqu'il statue sur le fond, un tribunal épuise sa juridiction et il ne lui appartient plus de se prononcer sur la même affaire.

*En ce sens : CE, arrêt du 30 novembre 1928, n°s 96510 et 97030, Leb. chron., p. 1233, 2e esp.*

### 110

En revanche, s'il écarte une première demande du contribuable pour vice de forme, il peut, sans méconnaître l'autorité de la chose jugée statuer au fond sur une nouvelle demande relative à la même imposition.

Dès lors, si dans ce cas le tribunal se borne à constater qu'il n'y a lieu de statuer, son jugement doit être annulé.

*Si, ayant rejeté pour vice de forme une demande qui aurait dû être présentée en premier lieu devant le service des impôts, le tribunal administratif est saisi régulièrement d'une deuxième demande, il ne peut l'écarter pour le motif qu'il aurait épuisé sa juridiction, et le jugement doit être annulé s'il se borne à constater qu'il n'y a lieu de statuer (CE, arrêt du 31 janvier 1938, RO, p. 65).*

### 120

D'une manière générale, le fait qu'un tribunal ait déclaré non recevable une première requête pour un motif de forme ne prive pas le contribuable du droit de rouvrir de nouveau le débat sur le fond par une seconde requête contre une nouvelle décision du directeur, à condition bien entendu que la seconde réclamation au service des impôts soit encore présentée dans les délais légaux.

*En ce sens : CE, arrêt du 12 juillet 1974, n° 87076 et CE, arrêt du 25 juillet 1975, n° 86984.*

## **C. L'autorité de la chose jugée ne s'attache qu'à la question tranchée par le juge**

---

### **1. Principe de l'autorité relative de la chose jugée, afférente à la seule question tranchée par le juge**

---

### 130

L'autorité de la chose jugée « n'a lieu qu'à l'égard de ce qui a fait l'objet du jugement » (Code civil, art. 1351).

C'est ainsi que :

- une décision rejetant une réclamation pour un motif de forme (cf. II-B § 110) n'emporte pas chose jugée quant au montant des impositions contestées.

*La décision par laquelle le tribunal administratif a rejeté comme non recevable une réclamation présentée par un contribuable contre l'imposition qui lui a été assignée au titre d'une année déterminée n'emporte pas chose jugée quant au montant des cotisations dont l'intéressé est passible au titre de ladite année. Cette décision ne peut, par suite, priver l'Administration du droit d'établir, s'il y a lieu, une imposition supplémentaire (CE, arrêt du 6 novembre 1931, requêtes jointes n° 9387 à 9389, RO, p. 5700) ;*

- une décision annulant une contrainte décernée contre un contribuable, par suite du dégrèvement de l'imposition qui lui était réclamée, n'emporte pas chose jugée quant à l'exigibilité de ladite imposition.

*En se basant exclusivement, pour annuler une contrainte décernée contre un contribuable, sur ce que celui-ci aurait précédemment obtenu le dégrèvement intégral de l'imposition qui lui était réclamée, le tribunal administratif n'a pas statué sur l'exigibilité de ladite imposition. L'intéressé ne peut dès lors se fonder sur cette décision, en lui attribuant l'autorité de la chose jugée, pour demander la décharge de la nouvelle cotisation qui lui a été assignée ultérieurement au titre de la même année (CE, arrêt du 5 avril 1933, n° 22.048, RO, 5991) ;*

- de même une décision par laquelle le tribunal déclare qu'il n'y a pas lieu à statuer sur l'imposition contestée en raison du dégrèvement d'office accordé par l'Administration n'a pas l'autorité de la chose jugée quant au bien-fondé de ladite imposition.

*Lorsque le directeur, a, en raison de l'irrégularité de la procédure d'imposition, prononcé d'office la décharge d'une cotisation d'impôt sur le revenu, ce dégrèvement doit être considéré comme entraînant une omission au rôle, au sens de l'article 139 de l'ancien code général des impôts directs. D'autre part, la circonstance que le tribunal administratif saisi d'une demande dirigée contre cette cotisation s'est, en raison du dégrèvement intervenu, borné à rendre un jugement de non-lieu à statuer ne confère pas à la décision du tribunal administratif l'autorité de la chose jugée. Il s'ensuit que l'Administration peut valablement établir, dans le délai de répétition prévu à l'article 139 précité, une nouvelle imposition pour la même année et sur les mêmes bases (CE, arrêts des 30 octobre 1950, n° 3.941, RO, p. 100 et 7 juillet 1952, n° 9.284, RO, p. 85).*

*Un tribunal administratif ne peut se fonder, pour écarter une demande, sur l'autorité de la chose jugée dans une autre instance qui n'avait pas le même objet que le litige qui lui est soumis (CE, arrêt du 25 novembre 1970, n° 78100).*

## 2. Conséquences de l'autorité relative de la chose jugée, afférente à la seule question tranchée par le juge

---

### 140

Le fait que l'autorité de la chose jugée ne s'attache qu'à la question tranchée par le juge emporte les

conséquences suivantes.

### **a. À l'égard du juge**

---

#### **150**

La même juridiction peut être appelée à se prononcer valablement en ce qui concerne une nouvelle imposition établie au titre de la même année quand la première imposition a fait l'objet d'une précédente décision prononçant un dégrèvement pour un motif d'irrégularité de procédure.

*Ainsi, lorsque le tribunal administratif a prononcé la décharge d'une cotisation en se fondant uniquement sur l'irrégularité de la procédure d'imposition, il peut, sans méconnaître l'autorité de la chose jugée qui s'attache à sa décision, statuer au fond à l'égard d'une nouvelle cotisation établie au titre de la même année et pour la même contribution, suivant une procédure régulière (CE, arrêt du 29 juin 1936, n° 35947, RO, 6490).*

Par ailleurs, l'autorité de la chose jugée ne s'impose pas au juge administratif s'il n'y a pas eu constatation de fait, mais simple appréciation portée par une juridiction civile sur une situation à l'occasion d'un litige de caractère non fiscal.

*Ainsi jugé par le juge administratif de l'impôt à propos d'une décision d'une cour d'appel (juridiction civile) en matière d'expropriation.*

*Celle-ci, pour accorder une indemnité complémentaire de emploi à une société civile expropriée de ses terrains, avait considéré que les terrains en cause n'étaient pas « notoirement destinés à la revente » étant donné que la société civile avait pour objet statutaire la construction de logements individuels et collectifs.*

*Mais l'appréciation ainsi portée par le juge de l'expropriation n'a que l'autorité relative de la chose jugée et ne fait pas obstacle à ce que la juridiction administrative appelée à trancher un litige fiscal formule une appréciation différente (CE, arrêt du 9 mars 1977, n° 98505).*

### **b. À l'égard de l'Administration**

---

#### **160**

Les limites au principe de l'autorité de la chose jugée, à savoir que celle-ci ne s'attache qu'à la question tranchée par le juge, permettent à l'Administration de faire usage, éventuellement, de son droit de reprise, alors qu'une imposition a déjà donné lieu à une décision juridictionnelle, à condition que le rehaussement ait un autre fondement juridique.

*Ainsi, l'autorité de la chose jugée ne s'attache qu'à la question spécialement tranchée par les juges. Il en résulte que, postérieurement à un jugement du tribunal administratif qui a maintenu l'impôt sur les bénéficiaires industriels et commerciaux primitivement assigné à un contribuable, l'Administration est en droit d'établir une imposition supplémentaire, sous réserve que celle-ci ne remette en question aucun des points sur lesquels le tribunal administratif a été appelé à statuer (CE, arrêt du 6 novembre 1931, n°s 9387 à 9389, RO, p. 5700)*

*Et dans le même ordre d'idées, lorsque, pour rejeter la demande dont il était saisi, le tribunal administratif s'est borné à constater que, par suite du dégrèvement accordé par le directeur, le contribuable s'est trouvé imposé*

*d'après un revenu inférieur à celui déclaré, le tribunal ne s'est nullement prononcé sur le bien-fondé de ce dégrèvement et l'Administration peut rétablir l'imposition par voie de rôle supplémentaire sans porter atteinte à l'autorité de la chose jugée (CE, arrêt du 26 avril 1937, n° 55074, RO, p. 233).*

## **D. Les conséquences des règles propres à l'annualité de l'impôt**

### **1. Principe de l'annualité de l'impôt et autorité de la chose jugée**

#### **170**

La relativité de la chose jugée trouve en droit fiscal une importante application en raison des règles édictant l'annualité de l'impôt.

En effet, les impositions de même nature établies au titre d'années différentes doivent, éventuellement, donner lieu à des actions indépendantes les unes des autres, car elles sont considérées comme ayant des objets distincts.

Par conséquent, une décision rendue sur une imposition relative à une année déterminée n'a pas l'autorité de la chose jugée au regard des impositions des années antérieures ou postérieures.

Il n'en serait autrement que si une situation était rendue permanente par l'effet d'une disposition législative.

**Exemple :** C'était le cas pour les anciennes contributions foncières (des propriétés bâties et non bâties) en ce qui concernait la fixité des évaluations, principe abandonné avec l'établissement des taxes foncières sur les propriétés bâties et non bâties.

### **2. Conséquences du principe de l'annualité de l'impôt sur l'autorité de la chose jugée**

#### **a. À l'égard de l'Administration**

#### **180**

L'Administration peut valablement maintenir une imposition pour une année postérieure, alors qu'un jugement favorable au contribuable serait déjà intervenu en ce qui concerne un litige de même nature pour une année précédente.

*Ainsi, lorsque, statuant sur une demande d'exemption temporaire de la contribution foncière des propriétés bâties, le tribunal administratif a reconnu au propriétaire d'un immeuble nouvellement édifié le droit à l'exemption non seulement pour l'année visée dans la demande, mais encore pour les années postérieures non visées dans cette demande et que le ministre a introduit, contre le jugement, un recours devant le Conseil d'Etat, l'Administration, sans attendre la décision du juge d'appel, est en droit de maintenir le contribuable intéressé sur les rôles des années postérieures (CE, arrêt du 4 janvier 1937, n° 55623, 1ère espèce, RO, p. 2).*

#### **b. À l'égard du juge de l'impôt**

#### **190**

Le tribunal administratif ne peut, sans violer le principe de la relativité de la chose jugée, se borner à



déclarer, pour accorder la décharge d'une imposition concernant une année déterminée que c'est en méconnaissance du jugement qu'il a rendu à l'égard de l'imposition de l'année antérieure, que l'Administration a maintenu le contribuable sur les rôles de l'année suivante.

*En ce sens, en matière de contribution foncière : CE, arrêt du 16 mars 1959, n° 44917, RO, p. 379.*

### **c. À l'égard du contribuable**

---

#### **200**

La réclamation d'un contribuable afférente à une imposition à caractère annuel ne peut être rejetée par le tribunal au motif que des demandes similaires afférentes à des années antérieures auraient été rejetées par des décisions (jugements ou arrêts) passées en force de chose jugée.

*Ainsi, la demande en mutation de cote d'un contribuable doit être considérée comme recevable, eu égard au principe de l'annualité de l'impôt, encore bien qu'une demande semblable concernant l'année précédente aurait été rejetée par un jugement du tribunal administratif passé en force de chose jugée (CE, arrêt du 10 janvier 1938, n° 29737, RO, p. 4).*

**Remarque :** La procédure de mutation de cote est supprimée depuis le 1<sup>er</sup> août 1994 (loi de finances pour 1994, art. 85).

Ainsi, un contribuable ne peut se prévaloir, à l'occasion d'un litige relatif à une imposition qui lui a été assignée pour une année déterminée, d'un jugement du tribunal administratif rendu pour une année antérieure (CE, arrêt du 2 février 1942, n° 65709, RO, p. 35, dans une espèce où était en cause la contribution des patentes, désormais supprimée).