

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-CTX-DG-20-30-10-12/09/2012

Date de publication : 12/09/2012

CTX - Contentieux de l'assiette de l'impôt – Dispositions communes - Autorité de la chose jugée - Domaine

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 1 : Domaine de l'autorité de la chose jugée

Sommaire :

- I. L'autorité de la chose jugée ne s'attache qu'à une décision juridictionnelle
 - A. Exclusion des décisions émanant de la juridiction gracieuse
 - B. Exclusion des décisions prises en matière contentieuse par le directeur ou un agent délégué
 - C. Exclusion des avis et décisions rendus par les diverses commissions qui interviennent en matière fiscale
- II. Décisions auxquelles est attachée ou non l'autorité de la chose jugée
 - A. La décision n'a pas à être prononcée en dernier ressort
 - B. Jugements avant-dire droit
 - 1. Jugements ayant tranché explicitement certains points du litige
 - 2. Jugements n'ayant tranché aucun point du litige
 - C. Jugements rendus par défaut
 - D. Jugements de donné-acte
 - E. Non-lieu à statuer
- III. Partie du jugement à laquelle est attachée l'autorité de la chose jugée

1

L'autorité de la chose jugée ne s'attache qu'à des décisions qui émanent d'une juridiction.

Ces décisions doivent trancher d'une manière définitive les questions litigieuses.

Enfin, l'autorité de la chose jugée ne s'applique en principe qu'au dispositif des jugements.

I. L'autorité de la chose jugée ne s'attache qu'à une décision juridictionnelle

10

La décision qui produit l'autorité de la chose jugée doit émaner d'une juridiction, ce qui conduit à exclure :

- d'une part, les décisions prises en matière gracieuse ;
- d'autre part, les décisions prises en matière contentieuse par le directeur ou un agent délégataire ;
- enfin, les avis et décisions rendus par les diverses commissions qui interviennent en matière fiscale.

A. Exclusion des décisions émanant de la juridiction gracieuse

20

En principe, l'autorité de la chose jugée ne s'attache qu'aux décisions contentieuses.

Elle n'est pas produite par des décisions prises en matière gracieuse.

Remarque : Sur les domaines respectifs de la juridiction contentieuse et de la juridiction gracieuse, se reporter au [BOI-CTX-DG-10-20](#).

30

Toutefois, par exception à ce principe, le 7^{ème} alinéa de l'ancien article 1852 du CGI dans sa rédaction en vigueur antérieurement au 1^{er} avril 1964, prévoyait que : « les transactions exécutées par les redevables et approuvées par l'autorité compétente ont l'autorité de la chose jugée, tant en ce qui concerne les droits que les pénalités ».

Selon ces dispositions, qui s'appliquaient uniquement aux taxes sur le chiffre d'affaires, il a été jugé qu'une transaction exécutée par le redevable et approuvée par l'autorité compétente ayant mis fin au litige né à l'occasion des redressements opérés à l'encontre de ce redevable, c'est à bon droit que le tribunal administratif a rejeté comme irrecevable une demande tendant à la restitution des sommes versées en exécution de cette transaction (CE, arrêt du 8 novembre 1972, n° 80514).

Les dispositions dudit article ont été reprises sous une autre forme par les paragraphes 2 et 3 de l'article 1965 H du CGI, transférés sous l'[article L 251 du LPF](#) qui s'applique en toutes matières fiscales pouvant donner lieu à transaction (impôts sur les revenus, taxes sur le chiffre d'affaires, droits d'enregistrements et contributions indirectes).

Il résulte de ce texte que lorsqu'une transaction est devenue définitive après accomplissement des obligations qu'elle prévoit et approbation de l'autorité compétente, aucune procédure contentieuse ne peut plus être engagée ou reprise pour remettre en cause les pénalités qui ont fait l'objet de la transaction ou les droits eux-mêmes.

La jurisprudence citée ci-dessus qui confère l'autorité de la chose jugée à une transaction définitive conserve donc toute sa valeur au regard des dispositions légales en vigueur (CE, arrêt du 24 novembre 1976, n° 94835).

Il faut d'ailleurs remarquer que les dispositions rapportées ci-dessus constituent la traduction, au plan fiscal, du principe général énoncé par l'article 2052 du code civil selon lequel « les transactions ont, entre les parties, l'autorité de la chose jugée en dernier ressort ».

B. Exclusion des décisions prises en matière contentieuse par le directeur ou un agent délégué

40

L'autorité de la chose jugée ne peut s'attacher qu'aux décisions rendues par les tribunaux, elle ne s'étend pas aux décisions qui sont prises en matière contentieuse par le directeur (CE, arrêt du 22 février 1929, n° 2243, RO, 5294).

50

En effet, l'Administration peut toujours (pourvu que son action ne soit pas prescrite) revenir sur une imposition ayant fait l'objet d'une décision contentieuse du directeur.

C'est ainsi que l'Administration est en droit d'établir une autre imposition, à l'issue d'une procédure régulière, après avoir prononcé le dégrèvement d'office de l'imposition primitive établie au titre de la même année, en raison de l'irrégularité de la procédure d'imposition (CE, arrêt du 17 décembre 1969, n° 73350).

60

De son côté, le contribuable est recevable à présenter une nouvelle réclamation concernant la même imposition que celle faisant l'objet de sa réclamation initiale.

Remarque : En cas de recours au juge de l'impôt, le principe de l'autorité de la chose jugée s'opposera, s'il y a identité en cause, à ce que le même litige concernant le même impôt établi au titre de la même année soit jugé une seconde fois (cf. BOI-CTX-DG-20-30-20-II-B-2).

Jugé à cet égard que la circonstance que l'administration a déjà statué sur la réclamation d'un contribuable n'interdit pas à celui-ci, s'il est encore dans le délai général de réclamation prévu par l'article R 196-1 du LPF et par l'article R* 196-2 du LPF ou dans le délai spécial prévu à l'article R* 196-3 du LPF, de présenter utilement une nouvelle réclamation contre la même imposition. Aucune irrecevabilité tirée du rejet de la réclamation précédente ne peut être opposée à cette nouvelle réclamation (CE, arrêt du 12 juillet 1974, n° 87076).*

C. Exclusion des avis et décisions rendus par les diverses commissions qui interviennent en matière fiscale

70

Les avis ou décisions rendus par les diverses commissions qui interviennent en matière fiscale n'ont pas un caractère juridictionnel emportant autorité de la chose jugée.

C'est notamment le cas pour les avis ou décisions émis par la commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires qui ne lient pas le juge de l'impôt bien qu'ils puissent produire des effets juridiques en particulier au regard de la charge de la preuve.

II. Décisions auxquelles est attachée ou non l'autorité de la chose jugée

80

Aux termes de l'article 480 du code de procédure civile, « Le jugement qui tranche dans son dispositif tout ou partie du principal, ou celui qui statue sur une exception de procédure, une fin de non recevoir ou tout autre incident a, dès son prononcé, l'autorité de la chose jugée relativement à la contestation qu'il tranche ».

Remarque : Constitué par les prétentions respectives des parties, le principal s'entend de l'objet du litige tel qu'il est déterminé par l'article 4 du code de procédure civile.

En outre, aux termes de l'article 482 du code de procédure civile, « Le jugement qui se borne, dans son dispositif, à ordonner une mesure d'instruction ou une mesure provisoire, n'a pas au principal, l'autorité de la chose jugée ».

Ces dispositions, spéciales à la procédure civile, énoncent des principes généraux que les juridictions administratives appliquent également.

Il faut donc pour qu'il y ait chose jugée, que la décision tranche de façon définitive un point du litige.

Il n'est pas nécessaire pour autant que la décision ait été prononcée en dernier ressort.

Par ailleurs, l'autorité de la chose jugée peut s'attacher à certains jugements avant-dire droit, aux jugements rendus par défaut et aux jugements de donné-acte ; quant au non-lieu à statuer, il replace les parties dans la même situation que s'il n'y avait pas eu d'instance juridictionnelle, et il n'emporte pas autorité de la chose jugée.

A. La décision n'a pas à être prononcée en dernier ressort

90

L'autorité de la chose jugée s'attache à une décision sans qu'il soit nécessaire que cette décision ait été prononcée en dernier ressort.

Dès le jour où il a été rendu, un jugement a l'autorité de la chose jugée lorsqu'il met fin au litige ou à certains points du litige de sorte que le tribunal épuise son pouvoir de juridiction.

Sans doute, si ce jugement est susceptible d'une voie de recours, cette autorité n'est que provisoire, mais elle persiste tant que le recours n'a pas été formé et si aucun recours n'est formé dans les délais, le jugement passera en force de chose irrévocablement jugée.

B. Jugements avant-dire droit

1. Jugements ayant tranché explicitement certains points du litige

100

S'agissant des jugements pris par le tribunal de grande instance, l'autorité de la chose jugée s'attache aux jugements avant-dire droit lorsqu'ils statuent définitivement sur une ou plusieurs des questions posées.

Aux termes d'une première décision, une SCI a été reconnue redevable du droit de bail et de la taxe additionnelle à ce droit, en raison de l'occupation, par son principal associé, de certains locaux lui appartenant, le tribunal de grande instance ordonnant, en outre, une expertise en vue de fixer la catégorie et la valeur locative de ces locaux. La société ne s'est pas pourvue contre cette décision mais elle a formé un recours en cassation contre le second jugement, statuant sur l'expertise, en argumentant sur le principe même de l'exigibilité des droits qui avait déjà été tranché. Elle a été jugée irrecevable à présenter un moyen dirigé contre une décision antérieure devenue irrévocable faute d'avoir fait l'objet d'un recours (Cass. com., arrêt du 13 novembre 1984).

110

En revanche, s'agissant des jugements rendus par les tribunaux administratifs, l'autorité de la chose jugée ne s'attache pas à un jugement avant-dire droit.

Il résulte en effet de l'[article R 811-6 du code de justice administrative \(CJA\)](#) que le délai d'appel contre un jugement avant dire droit, qu'il tranche ou non une question au principal, court jusqu'à l'expiration du délai d'appel contre le jugement qui règle définitivement le fond du litige, par dérogation aux dispositions de l'[article R 811-2, al. 1 du CJA](#) qui fixent à deux mois à compter de leur notification le délai d'appel des jugements des tribunaux administratifs.

2. Jugements n'ayant tranché aucun point du litige

120

Les jugements avant-dire droit qui ne tranchent aucune des questions soulevées dans le litige n'ont pas l'autorité de la chose jugée.

Il en est ainsi :

- d'un jugement par lequel un tribunal se borne à demander à des experts des éléments d'appréciation (C. cass. ch. com., 20 mai 1963) ;

- des dispositions des jugements par lesquels les tribunaux administratifs définissent les modalités des expertises qu'ils ordonnent (CE, arrêt du 29 juin 1966, n° 67034, RO, p. 199).

130

Par ailleurs, l'autorité de la chose jugée s'impose également au juge qui a rendu une décision avant dire droit.

C. Jugements rendus par défaut

140

Au plan fiscal, c'est plus particulièrement à propos du contentieux répressif que des jugements par défaut sont susceptibles d'être rendus.

Les jugements par défaut ont autorité de chose jugée tant qu'ils n'ont pas fait l'objet d'une voie de recours légale.

S'ils sont frappés d'opposition, l'autorité de la chose jugée ne peut plus être attribuée tant qu'il n'est pas justifié d'une décision qui a rejeté l'opposition.

Toutefois, aux termes de l'[article R 831-6 du CJA](#), les jugements des tribunaux administratifs ne sont pas susceptibles d'opposition ; ils peuvent être attaqués seulement par la voie de l'appel.

D. Jugements de donné-acte

150

Dans le contentieux fiscal, les jugements de donné-acte interviennent lorsqu'un redevable s'étant désisté de sa demande, la juridiction intéressée donne acte du désistement, étant précisé que lorsque l'administration a présenté des conclusions reconventionnelles, elle doit au préalable, acquiescer à ce désistement.

L'autorité de la chose jugée s'attache alors à ce jugement de la même manière que s'il s'agissait d'une décision rendue sur le fond du litige et devenue définitive.

E. Non-lieu à statuer

160

Lorsque l'administration a prononcé d'office le dégrèvement demandé, donnant ainsi satisfaction au contribuable, la juridiction intéressée constate qu'il n'y a pas lieu de statuer ; dans ces conditions, il n'y a pas de décision d'une juridiction et donc pas d'autorité de la chose jugée. Les parties sont replacées dans la même situation que s'il n'y avait pas eu d'instance juridictionnelle, mais simple décision du directeur (cf. [I-B](#)).

Par ailleurs, une ordonnance de non-lieu rendue par le juge pénal ne revêt pas le caractère de l'autorité de la chose jugée qui s'attache seulement aux décisions devenues définitives et qui statuent sur le fond de l'action publique.

En ce sens : CE, arrêt du 13 décembre 1982, n°s 26738 et 26739.

III. Partie du jugement à laquelle est attachée l'autorité de la chose jugée

170

L'autorité de la chose jugée s'attache aux énonciations du dispositif des jugements.

C'est ce qu'édicte le [code de procédure civile dans son article 480](#) : seul ce qui est tranché par le dispositif de l'arrêt peut avoir l'autorité de la chose jugée.

Cette règle ne souffre, en général, aucune difficulté, mais il peut y avoir une incertitude lorsqu'il n'y a pas harmonie totale entre motifs et dispositif, selon que les uns ou l'autre sont plus ou moins complets.

En principe, c'est du dispositif que doit résulter la chose jugée.

Ainsi, l'autorité de la chose jugée n'a lieu qu'à l'égard de ce qui fait l'objet d'un jugement et a été tranché dans son dispositif (Cass. civ. 2e, 16 novembre 1983, n° 82-14282 ; Cass. com., 9 juillet 1985, n° 84-12061).

Lorsque, déclarant une opposition à contrainte nulle pour vice de forme, un jugement a en même temps, dans le dispositif, décidé que la contrainte produira son plein effet, c'est-à-dire qu'elle devra être exécutée, il y a chose jugée au fond et une nouvelle opposition ne peut plus être formée quand bien même la décision en cause aurait été déterminée par un motif de forme (Cass. civ., 30 juillet 1903, ; Cass. Civ., 24 décembre 1929).

180

Toutefois, la chose jugée peut résulter des motifs d'un jugement lorsque ces motifs se rattachent par un lien nécessaire au dispositif qui les suit.

Si, en vertu de l'[article 480 du code de procédure civile](#), alors qualifié de nouveau [code de procédure civile](#), seul ce qui est tranché par le dispositif de l'arrêt peut avoir l'autorité de la chose jugée, il n'est pas interdit d'éclairer la portée de ce dispositif par les motifs de la décision (Cass. civ. 1ère, 12 juillet 1982, n° 81-13368).

De son côté, le Conseil d'Etat a admis que l'autorité de la chose jugée s'attache non seulement au dispositif d'un jugement mais encore aux motifs qui en sont le support nécessaire (CE, arrêt du 8 février 1958, n° 32632, RO, p. 50).

Aussi, pour éviter que ne leur soit conférée l'autorité de la chose jugée, l'administration doit faire appel de tous les points d'un litige qui sont, explicitement ou implicitement, tranchés dans les motifs d'une décision dans un sens contraire aux propositions du service.