

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-CTX-ADM-30-70-12/09/2012

Date de publication : 12/09/2012

CTX - Contentieux de l'assiette de l'impôt - Procédure devant le Conseil d'Etat - Voies de recours

Positionnement du document dans le plan :

CTX - Contentieux

Contentieux de l'assiette de l'impôt - Procédure devant les juridictions administratives

Titre 3 : Procédure devant le Conseil d'Etat, juge de cassation du contentieux d'assiette

Chapitre 7 : Voies de recours contre les décisions du Conseil d'État

Sommaire :

- I. Recours en révision
 - A. Principes
 - B. Délai de présentation
 - C. Forme et contenu
 - D. Instruction et jugement
- II. Recours en rectification d'erreur matérielle
 - A. Principes
 - 1. Erreur matérielle et non juridique
 - 2. Erreur matérielle ayant une influence sur le jugement rendu
 - B. Délai de présentation
 - C. Forme et contenu
 - D. Instruction et jugement
- III. Opposition
 - A. Principes
 - B. Délai de présentation
 - C. Forme et contenu
 - D. Instruction et jugement
 - E. Effets de la décision qui admet l'opposition
- IV. Tierce-opposition
 - A. Principes
 - B. Délai de présentation
 - C. Forme et contenu
 - D. Instruction et jugement
- V. Recours en interprétation
 - A. Principes
 - B. Délai de présentation
 - C. Forme et contenu

D. Instruction et jugement

1

Les décisions rendues souverainement par le Conseil d'Etat statuant comme juge de cassation ne sont susceptibles de faire l'objet d'aucun recours devant une autre juridiction ou une autre autorité.

Cependant, dans certains cas limitativement énumérés par la loi, le Conseil d'Etat peut être conduit à annuler ou à réformer ses décisions lorsqu'elles sont frappées d'un recours en révision, en rectification d'erreur matérielle, en opposition ou en tierce opposition.

Il peut également être amené à interpréter ses décisions.

I. Recours en révision

A. Principes

10

Aux termes de l'[article R834-1 du code de justice administrative \(CJA\)](#), une décision contradictoire du Conseil d'Etat ne peut faire l'objet d'un pourvoi en révision que dans trois cas :

- si elle a été rendue sur pièces fausses ;
- si la partie a été condamnée faute d'avoir produit une pièce décisive qui était retenue par son adversaire ;
- si la décision a été prise sans qu'aient été observées les dispositions du code de justice administrative relatives à la composition de la formation du jugement, à la tenue des audiences ainsi qu'à la forme et au prononcé de la décision.

20

Les pourvois en révision fondés sur des motifs autres que ceux énoncés ci-dessus sont irrecevables.

30

Après rejet d'un premier recours en révision contre une décision contradictoire, un second recours contre la même décision est irrecevable ([CJA, art. R834-4](#)).

Un recours dirigé contre un arrêt du Conseil d'Etat ne peut être regardé ni comme un recours en rectification d'erreur matérielle, dès lors qu'il tend à remettre en cause une décision rendue sur une question de droit, ni comme un recours en révision, s'il n'est fondé sur aucun des motifs spécifiés à l'article 75 de l'ordonnance du 31 juillet 1945 ([CJA, art. R834-1](#)). Il est, dès lors, irrecevable ([CE, arrêt du 3 mars 1971, n°81607](#)).

B. Délai de présentation

40

Les recours en révision doivent, sous peine d'irrecevabilité, être formés dans le même délai que l'opposition à une décision par défaut ([CJA, art. R831-2](#)), soit dans les deux mois à compter du jour où la décision attaquée a été notifiée ([CJA, art. R834-2](#)).

Toutefois, dans le cas de décision rendue sur pièces fausses ou rendue à l'encontre d'une partie faute d'avoir représenté une pièce décisive, le délai de deux mois ne court que du jour où le faux aura été

reconnu ou la pièce décisive découverte, pourvu que, dans ce dernier cas, il y ait preuve, par écrit, du jour de cette découverte.

C. Forme et contenu

50

Les recours en révision ne peuvent être présentés que par le ministère d'un avocat au Conseil d'Etat ([CJA, art. R834-3](#) ; [CE, arrêt du 31 juillet 1992, n°129359](#)).

À cet égard, la circonstance que tous les avocats sollicités de former le pourvoi en révision auraient refusé leur concours au requérant n'est pas de nature à rendre recevable un recours en révision introduit sans le ministère d'un avocat au Conseil d'Etat (CE, arrêt du 27 novembre 1970, req. n° 80670, Dup. 971, p. 68).

Remarque : L'Etat peut présenter un recours en révision sans avocat.

60

En ce qui concerne leur contenu, les pourvois en révision sont soumis aux règles générales de présentation des requêtes. Ils doivent notamment être motivés, conformément à l'[article R411-1 du CJA](#).

D. Instruction et jugement

70

Les pourvois en révision sont instruits et jugés dans les mêmes conditions qu'une requête ordinaire.

II. Recours en rectification d'erreur matérielle

A. Principes

80

Lorsqu'une décision du Conseil d'Etat est entachée d'une erreur matérielle susceptible d'avoir exercé une influence sur le jugement de l'affaire, la partie intéressée peut introduire, devant le Conseil d'Etat, un recours en rectification ([CJA, art. R833-1](#)).

1. Erreur matérielle et non juridique

90

En vertu de ce texte, pour qu'un pourvoi en rectification soit valable, il faut en premier lieu que l'erreur alléguée soit matérielle et non pas juridique.

Par exemple, un contribuable ne peut invoquer à l'appui de sa requête :

- l'inexacte application d'un texte (CE, arrêt du 2 février 1959, req. n° 38869, RO, p. 352) ;

- l'omission de visa de certaines pièces (CE, arrêt du 20 décembre 1957, req. n° 38354, RO, p. 486 ; CE, arrêt du 15 novembre 2002, n°239354) ;

-;

- le caractère non contradictoire de la procédure (*CE, arrêt du 21 juillet 1972, n°81086 ; CE, arrêt du 30 septembre 1987, n°84533*) ;
- l'omission de statuer sur les frais de timbre (*CE, arrêt du 6 février 1970, n°76744*) ;
- plus généralement, un moyen tendant à remettre en cause la décision du Conseil d'Etat sur une question de droit (*CE, arrêt du 3 mars 1971, n°81607*).

100

En revanche,, le ministre peut valablement exciper :

- d'une indication erronée dans le dispositif ayant une influence sur le montant des sommes dont le paiement incombe au contribuable (*CE, arrêt du 2 avril 1971, n°79226*) ;
- d'une indication erronée dans le dispositif ayant pour effet de rétablir au rôle un contribuable à raison de droits inférieurs à ceux mentionnés dans les considérants (*CE, arrêt du 13 mars 1968, req. n° 73662, RJ, 2° partie, p. 76*).

2. Erreur matérielle ayant une influence sur le jugement rendu

110

En second lieu, il faut que l'erreur matérielle, à la supposer même établie, ait une influence sur la portée de la décision rendue (cf. notamment CE, arrêt du 21 janvier 1963, req. n° 59334, RO, p. 264 ; CE, arrêt du 24 mars 1971, n° 76695).

Ainsi, une erreur de date, non susceptible d'infirmier la valeur du motif retenu par le *Conseil d'Etat*, ne peut donner lieu à un recours en rectification.

Remarque : Un recours incident ne peut être introduit à l'occasion d'un pourvoi en rectification d'erreur matérielle que s'il a lui-même pour objet une telle rectification. Dans le cas contraire, le recours est irrecevable (*CE, arrêt du 13 mars 1968, req. n° 73662, RJ, 2e partie, p. 76*).

B. Délai de présentation

120

Le recours doit être introduit dans le délai de deux mois qui court du jour de la notification de la décision dont la rectification est demandée (*CJA, art. R833-1, al. 2*).

C. Forme et contenu

130

Le recours en rectification d'erreur matérielle doit être présenté dans les mêmes formes que celles dans lesquelles aurait dû être introduit le pourvoi initial (*CJA, art. R833-1 al. 2*).

En conséquence, un recours en rectification d'erreur matérielle dirigé contre une décision du Conseil d'Etat statuant comme juge de cassation doit, le cas échéant, être présenté par le ministère d'un avocat au Conseil d'Etat

Le contenu du recours est soumis aux mêmes règles que le pourvoi principal et doit, notamment, être motivé.

D. Instruction et jugement

140

Le recours en rectification d'erreur matérielle est instruit et jugé dans les mêmes conditions qu'une requête ordinaire.

III. Opposition

A. Principes

150

Toute décision du Conseil d'Etat rendue par défaut est susceptible d'opposition (CJA, art. R831-1) par la partie défaillante, c'est-à-dire par toute personne intéressée qui n'a pas été mise en cause ou qui, régulièrement appelée, n'a pas fourni de moyens de défense.

Ainsi :

- La voie de l'opposition est ouverte uniquement au défendeur ; le demandeur n'est pas recevable à attaquer par cette voie la décision intervenue sur sa requête qui ne peut être regardée comme rendue par défaut à son égard (CE, arrêt du 1er mars 1937, req. n° 56327, RO, p. 132).

- Lorsqu'un contribuable n'a pas présenté devant le Conseil d'Etat de mémoire en défense à la suite de la communication qui lui a été donnée du recours du ministre, il est recevable à former opposition contre la décision ainsi rendue par défaut par cette juridiction (CE, arrêt du 23 janvier 1970, n°72673; CE, arrêt du 8 juillet 1992, n°93366).

Mais, lorsqu'un contribuable a régulièrement présenté ses observations sur un recours du ministre, la circonstance que, d'une part, ces observations ont été produites avant que l'intéressé ait été avisé qu'il pouvait prendre communication du dossier dudit recours et que, d'autre part, l'intéressé s'est abstenu de déférer à cette invitation ne saurait faire regarder la décision prise par le Conseil d'Etat sur le recours susvisé comme rendue par défaut. L'opposition formée par le contribuable contre cette décision est, par suite, irrecevable (CE, arrêt du 19 février 1971, n°5 78961 et 78962).

Enfin, l'opposition contre une décision rendue par défaut n'est pas suspensive à moins qu'il n'en soit ordonné autrement .

B. Délai de présentation

160

L'opposition doit, à peine d'irrecevabilité, être formée dans le délai de deux mois à compter du jour où la décision par défaut a été notifiée (CJA, art. R831-2).

C. Forme et contenu

170

L'opposition est introduite dans les mêmes formes que l'action principale. Elle doit donc, le cas échéant, être présentée par le ministère d'un avocat au Conseil d'Etat.

Quant au contenu, les recours en opposition sont soumis aux mêmes règles de présentation que les pourvois principaux et doivent, notamment, comme ceux-ci, être motivés.

D. Instruction et jugement

180

L'opposition est instruite et jugée dans les mêmes conditions qu'une requête ordinaire.

E. Effets de la décision qui admet l'opposition

190

La décision qui admet l'opposition remet, s'il y a lieu, les parties dans le même état où elles étaient auparavant (CJA, art. R831-5).

IV. Tierce-opposition

A. Principes

200

Toute personne peut faire tierce-opposition à une décision du Conseil d'Etat qui préjudicie à ses droits dès lors que ni elle, ni ceux qu'elle représente n'ont été présents ou régulièrement appelés dans l'instance ayant abouti à cette décision (CJA, art. R832-1).

En matière d'impôts sur le revenu et de taxes accessoires, la tierce-opposition n'est pas recevable en raison de la règle du secret professionnel.

Par conséquent :

- N'est pas recevable une tierce-opposition formée par un syndicat professionnel contre un arrêt par lequel le Conseil d'Etat a statué sur la requête d'un contribuable concernant un impôt sur le revenu, la procédure suivie en cette matière étant secrète (CE, arrêt du 23 février 1938, req. n° 57128, RO, p. 147).

- Une association formée pour la défense d'intérêts professionnels n'est pas recevable à exercer un recours en tierce-opposition contre une décision du Conseil d'Etat relative à l'imposition due par l'un de ses adhérents, car elle ne peut à cet égard se prévaloir d'un droit auquel la décision aurait préjudicié (CE, arrêt du 17 janvier 1955, req. n° 26016, Leb., p. 28).

- La tierce-opposition formée par un débiteur solidaire contre un jugement rendu à l'encontre de son codébiteur n'est pas recevable ; en effet, les débiteurs solidaires sont censés s'être donné mandat tacite de se représenter et une décision rendue à l'encontre de l'un d'eux est opposable aux autres (CE, arrêt du 17 juin 1987, n°82891).

- L'épouse, caution solidaire avec son mari d'une dette fiscale d'une société, n'a pas à être appelée à l'instance en décharge ouverte par cette société. La tierce opposition ne lui est donc pas ouverte (CE, arrêt du 25 mars 1991, n°120290).

- Le gérant d'une société placée en liquidation judiciaire et dont il est devenu codébiteur solidaire n'est pas recevable à former tierce opposition contre le jugement relatif à l'instance introduite par la société antérieurement à son placement en redressement puis liquidation judiciaire (CE, arrêt du 6 août 2008, n°295906)

).

B. Délai de présentation

210

En vertu des dispositions de l'article R832-2 du CJA, celui à qui la décision a été notifiée ou signifiée dans les conditions prévues à l'article R751-3 du CJA ne peut former tierce opposition que dans le délai de deux mois à compter de cette notification ou signification.

C. Forme et contenu

220

La tierce-opposition est introduite par requête en la forme ordinaire déposée au secrétariat du Conseil d'Etat (CJA, art. R 832-5). Elle doit être présentée par le ministère d'un avocat au Conseil d'Etat.

Quant au contenu, les recours en tierce-opposition sont soumis aux mêmes règles de présentation que les pourvois principaux et doivent, notamment, comme ceux-ci, être motivés.

D. Instruction et jugement

230

La tierce-opposition est instruite et jugée dans les mêmes conditions qu'une requête ordinaire.

V. Recours en interprétation

A. Principes

240

Lorsque les parties sont en désaccord sur le sens et la portée d'une décision du Conseil d'Etat, elles peuvent en demander l'interprétation au Conseil d'Etat, à condition de justifier qu'il s'est élevé entre elles une difficulté relative à l'exécution de la décision.

Pour être recevable, le pourvoi doit, en règle générale, être dirigé contre une décision obscure ou ambiguë (CE, arrêt du 19 janvier 1968, req. n° 71408, Dup., p. 173).

Lorsqu'une décision rendue par lui présente ce caractère, le Conseil d'Etat en précise la portée (CE, arrêt du 8 décembre 1965, req. n° 66024, Dup. 1966, p. 77).

En outre, seules les personnes qui ont été parties dans l'instance sur laquelle est intervenue la décision à interpréter, ont qualité pour former cette demande.

B. Délai de présentation

250

En principe, le pourvoi en interprétation n'est soumis à aucune condition de délai.

C. Forme et contenu

260

En la forme, le pourvoi en interprétation doit, dans tous les cas, être introduit par le ministère d'un avocat au *Conseil d'Etat*

En ce sens : CE, arrêt du 3 février 1967, n^{os} 67579 et 68888 ; CE, arrêt du 10 décembre 1969, n^o 78913.

Quant au contenu, les pourvois sont soumis aux règles générales de présentation des requêtes. Ils doivent notamment être motivés conformément à l'[article R411-1 du CJA](#).

D. Instruction et jugement

270

Les pourvois en interprétation sont instruits et jugés dans les mêmes conditions que les requêtes ordinaires.

Lorsqu'il admet un pourvoi en interprétation, le Conseil d'Etat précise le sens de sa décision.