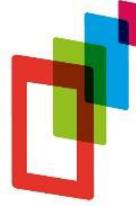


**TOULOUSE  
CAPITOLE**  
Publications



« Toulouse Capitole Publications » est l'archive institutionnelle de  
l'Université Toulouse 1 Capitole.

## Quelques réflexions à propos du règlement des litiges fiscaux à Vanuatu

Michèle Boubay-Pagès

Pour toute question sur Toulouse Capitole Publications,  
contacter [portail-publi@ut-capitole.fr](mailto:portail-publi@ut-capitole.fr)

# Quelques réflexions à propos du règlement des litiges fiscaux à Vanuatu

Michèle Boubay-Pagès

*Maître de conférences de droit public à Ut1 Capitale*

*Membre de l'IDETCOM*

Il est apparu nécessaire, au fur et à mesure de sa rédaction, de modifier le titre de cette contribution initialement intitulée « *Quel juge fiscal pour la Vanuatu ?* » et présentée ainsi lors du colloque. En effet, à l'examen de différents systèmes fiscaux<sup>1</sup>, il apparaît une tendance générale à

---

1 De nombreux systèmes fiscaux autres que ceux présentés ont été examinés, tous n'ont pu être retenus dans le cadre limité de cette étude.

• *La Fiscalité des sociétés au Japon*, Grégoire de Vogüé, Shinnosuke Shirakawa, 2018 <https://taj-strategie.fr/fiscalite-societes-japon>

• Fiscalité allemande : les nouveaux développements, 2017 <https://www.lexplicité.fr/fiscalite-allemande-les-nouveaux-developpements/>

• Italie partie 5 – Contrôle et contentieux <http://www.fontaneau.com/?p=2916>

• La qualité de la justice administrative : l'expérience du Royaume-Uni, Caroline Foulquier, *Revue française d'administration publique*, 2016/3 n° 159, |p. 835-848, [https://www.google.fr/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&cad=rja&uact=8&ved=2ahUKEwjj492Q2dLkAhUEgRoKHQsAnEQFjAAegQIBRAB&url=https%3A%2F%2Fwww.cairn.info%2Frevue-francaise-d-administration-publique-2016-3-page-835.htm&usg=AOvVaw3EwCx8\\_rJzNu5TOSvKv0Wx](https://www.google.fr/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&cad=rja&uact=8&ved=2ahUKEwjj492Q2dLkAhUEgRoKHQsAnEQFjAAegQIBRAB&url=https%3A%2F%2Fwww.cairn.info%2Frevue-francaise-d-administration-publique-2016-3-page-835.htm&usg=AOvVaw3EwCx8_rJzNu5TOSvKv0Wx)

• *The Tax Disputes and Litigation Review*, Third Edition Editor, Simon Whitehead, Law Business Research 2015, [https://www.google.fr/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&ved=2ahUKEwifp-7o1tLkAhWQ34UKHd\\_MA2EQFjAAegQIAhAC&url=https%3A%2F%2Fwww.dentons.com%2Fen%2Fpdf-pages%2F~%2Fmedia%2Fd52dc8844b8d49158a8264d6e0f2e16b.ashx&usg=AOvVaw0wJGj4RR4cDGe7leVLjk98](https://www.google.fr/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&ved=2ahUKEwifp-7o1tLkAhWQ34UKHd_MA2EQFjAAegQIAhAC&url=https%3A%2F%2Fwww.dentons.com%2Fen%2Fpdf-pages%2F~%2Fmedia%2Fd52dc8844b8d49158a8264d6e0f2e16b.ashx&usg=AOvVaw0wJGj4RR4cDGe7leVLjk98)

• Analyse comparative des systèmes d'administration [https://www.google.fr/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&ved=2ahUKEWjK67uv19LkAhXtx4UKHW\\_\\_BTkQFjAAegQIAhAC&url=https%3A%2F%2Fwww.cjc-ccm.gc.ca%2Fcmslib%2Fgeneral%2FAJC%2FAnalyse%2520comparative%2520des%2520syst%25C3%25A8mes%2520d%252](https://www.google.fr/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&ved=2ahUKEWjK67uv19LkAhXtx4UKHW__BTkQFjAAegQIAhAC&url=https%3A%2F%2Fwww.cjc-ccm.gc.ca%2Fcmslib%2Fgeneral%2FAJC%2FAnalyse%2520comparative%2520des%2520syst%25C3%25A8mes%2520d%252)

déployer des stratégies d'évitement du juge par un recours de plus en plus systématique aux règlements administratifs des litiges fiscaux.

Le contentieux fiscal ne se limite pas aux « contestations portées devant le juge et réglées selon des procédures juridictionnelles<sup>2</sup> ». Prise dans un sens large, cette notion englobe procédures administratives préalables et procédures juridictionnelles. C'est l'approche que nous privilégierons, approche qui paraît d'autant plus nécessaire que, dans nombre d'États, il n'est pas permis de saisir le juge avant d'avoir porté sa réclamation devant l'administration fiscale. C'est le cas, par exemple, de la France, ou de l'Italie<sup>3</sup> qui a mis en place toute une gamme d'instruments de conciliation avant que d'en venir au juge<sup>4</sup>, ou encore de l'Allemagne<sup>5</sup> pour n'en citer que quelques-uns<sup>6</sup>. Les États-Unis, en revanche, n'obligent pas les citoyens contestant un impôt à engager auparavant une démarche administrative.

Les lois vanuataises prévoient également des recours préalables.

De plus, les dépenses liées au contentieux fiscal sont très importantes, c'est ce que constate par exemple le Sénat français : « Un coût budgétaire qui atteindrait 3,6 milliards d'euros chaque année, en moyenne<sup>7</sup>. »

---

7administration%25202013-03.pdf&usg=AOvVaw1ta0sWjSjPgsVxgMN3EnZG

•Regards sur la fiscalité dans le Pacifique Sud : Australie, Nouvelle-Calédonie, Nouvelle-Zélande, Polynésie française, Vanuatu, Wallis-et-Futuna, Xavier Cabannes Editor, vol. Hors-série XVIII (2015), <https://www.google.fr/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&ved=2ahUKewjf6MjL2NLkAhVNx4UKHeLIAfEQFjAAegQIBBAC&url=http%3A%2F%2Fcherche.parisdescartes.fr%2Fcmh%2Fcontent%2Fdownload%2F10034%2F57133%2Fversion%2F1%2Ffile&usg=AOvVaw0YR8Omh-Eoddiev1zcix3O>

2 Contentieux fiscal, Thierry Lambert, Hachette Supérieur, Les Fondamentaux Droit, 2011, p. 2.

3 Dans certains cas.

4 Le « concordat », l'interpello, l'autotutela, le ravvedimento generalis et l'acquiescenza, Les Cahiers fiscaux européens, Italie Partie 5, Contrôle et contentieux. <http://www.fontaneau.com/?p=2916>

5 Allemagne partie 5 – Contrôle et contentieux, <http://www.fontaneau.com/?p=2916>.

6 Cf. exemples précités note 1.

7 Rapport d'information, commission des finances, de l'économie générale et du contrôle budgétaire relative à la gestion du risque budgétaire associé aux contentieux fiscaux et non fiscaux de l'État, 17 octobre 2018, p. 21.

Il n'est ni souhaitable ni même possible de s'en tenir à la phase juridictionnelle, il convient d'examiner les stratégies d'évitement du juge (I) avant de s'interroger à propos de la pertinence d'un juge spécialisé ou pas pour connaître des litiges relatifs à l'impôt (II).

## **I. Régler les litiges fiscaux sans juge : les stratégies d'évitement du procès**

L'idéal est d'éviter le recours au juge. Les conflits peuvent se régler en amont d'une procédure juridictionnelle soit par l'engagement d'un recours préalable auprès de l'administration fiscale (A) soit par une tentative de résolution du problème faisant intervenir un tiers, intermédiaire entre le contribuable et l'administration (B).

### **A. Les interventions administratives préalables**

Dialoguer plutôt qu'attaquer, une solution de bon sens que nombre de systèmes fiscaux, dont Vanuatu, encouragent. Le droit fiscal néo-zélandais en constitue l'exemple le plus abouti.

Toute une gamme de « solutions de prévention<sup>8</sup> » à l'engagement d'un contentieux est prévue. Avant de saisir le juge, une tentative de solution amiable peut – ou doit – être recherchée par le biais d'un dialogue avec l'administration, soit par l'exercice d'un recours administratif préalable auprès de l'administration à l'origine de la décision contestée, soit par la mise en œuvre du droit à l'erreur en sollicitant de l'administration la possibilité de corriger une inexactitude (1). Une autre voie consiste à sécuriser une opération dont la légalité paraît incertaine en sollicitant l'avis de l'administration ou en se référant aux interprétations administratives (2).

---

8 Italie partie 5 – Contrôle et contentieux, préc.

## 1. Dialogues avec l'administration

Les recours administratifs constituent une réelle alternative au recours contentieux<sup>9</sup>. Ces recours sont portés devant l'administration qui a pris la décision contestée<sup>10</sup>.

Le droit vanuatais institue un tel recours lorsqu'un contribuable conteste l'assiette de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA). D'après l'article 26 de la loi chapitre 247 1998<sup>11</sup>, « Une personne faisant l'objet d'une détermination de la taxe sur la valeur ajoutée pour toute période fiscale peut contester (...) l'assiette d'imposition en déposant auprès du directeur une réclamation écrite dans les vingt-huit jours à compter de la date de réception de l'avis d'imposition<sup>12</sup>. » Le Conseil de la TVA « peut soit confirmer, soit infirmer l'assiette » (article 27).

La rédaction de l'article 26 suggère-elle que le recours est facultatif ? La potentialité ne semble pas concerner le recours préalable mais tout simplement la faculté de contester ou pas l'assiette de la TVA. Si l'on considère que le recours administratif préalable est obligatoire, serait-il pertinent de l'étendre à toute imposition ?

Généraliser<sup>13</sup> le recours obligatoire paraît *a priori* une mesure judicieuse.

C'est, par exemple, la voie choisie par le droit français. Le recours administratif préalable obligatoire (RAPO) « recours administratif auquel est subordonné l'exercice d'un recours contentieux à l'encontre d'une décision administrative » (article L410-1 4° du Code des relations entre

---

9 « 99 % des litiges opposant le contribuable à l'administration fiscale trouvent une solution non juridictionnelle, soit parce que le contribuable a accepté les rappels d'impôts, soit parce qu'une issue non contentieuse a permis de clore le différend. » « Les Modes alternatifs au règlement des litiges fiscaux », S. Lambert-Wiber, Les Petites Affiches - n° 102, mai 2007, p. 8.

10 Emprunt au droit français, formulation de l'article L410 du CRPA.

11 Révisée en 2006, titre 6 – Réclamations.

12 « Si l'assiette est modifiée, la personne concernée ne peut soulever de réclamation que dans la mesure où elle est assujettie à une nouvelle obligation ou à une augmentation de ses obligations à la suite de cette modification. (...) La réponse doit intervenir en principe dans les soixante jours. »

13 Et éventuellement, si ce n'est pas le cas, le rendre obligatoire.

le public et les administrations –CRPA –), constitue, en matière fiscale<sup>14</sup>, un passage obligé dans l'éventualité d'un recours contentieux, une phase précontentieuse. Si un contribuable s'avisait de saisir le juge sans avoir respecté cette formalité, son recours serait rejeté sans examen au fond.

Notons que ces recours ne sont pas réservés au domaine fiscal, les références législatives les concernant figurent dans un code général consacré aux procédures administratives, tout en présentant cependant une spécificité lorsqu'ils concernent les impôts. Ces recours<sup>15</sup> peuvent avoir pour objet des demandes telles que des remises totales ou partielles d'impôts ou de pénalités. Ils peuvent être limités à certaines catégories d'impôts. Le contribuable peut invoquer la délicatesse de sa situation financière<sup>16</sup>.

Ce type de désamorçage des conflits s'observe dans de nombreux pays.

Quelques exemples : l'Allemagne exige un préalable administratif sauf exception législative<sup>17</sup>, l'Italie qui dispose d'un très large panel de recours

---

14 Mais pas seulement : en France, le RAPO (recours administratif préalable obligatoire) s'applique à de très nombreux domaines, cent quarante procédures de RAPO ont pu être recensées mais c'est dans le domaine fiscal que le premier recours obligatoire a été institué, dès 1927. « En 2006, seuls 6 % des RAPO étaient suivis d'un recours contentieux » <http://www.cnda.fr/content/download/3372/10144/version/1/file/bbacchini-les-rapo.pdf>

15 Le Code des Relations entre le Public et l'Administration (CRPA) recense trois catégories de recours, deux recours facultatifs, les recours gracieux « adressés à l'administration qui a pris la décision contestée » et le recours hiérarchique « adressé à l'autorité à laquelle est subordonnée celle qui a pris la décision contestée ». Ces deux recours sont fondés sur une sollicitation de bienveillance auprès de l'administration. Notons que ces recours ne sont pas réservés au domaine fiscal, les références législatives les concernant figurent dans un code général consacré aux procédures administratives.

16 Cf. article L247 L<sup>PF</sup> français « L'administration peut accorder sur la demande du contribuable ; 1° Des remises totales ou partielles d'impôts directs régulièrement établis lorsque le contribuable est dans l'impossibilité de payer par suite de gêne ou d'indigence ». Autre exemple : l'Italie.

17 Cf. Allemagne, chap. 11, Axel Cordewener et Michael Hendricks, [The Tax Disputes and Litigation Review](#), préc.

administratifs préalables<sup>18</sup>, en réserve l'obligation à certaines hypothèses telles que les litiges ayant trait au remboursement des impôts<sup>19</sup>. L'une des exceptions notables concerne les États-Unis qui permettent la saisine directe du juge<sup>20</sup>.

Le recours au juge doit cependant rester possible dans toutes ces hypothèses si l'on considère que « l'organe administratif n'est pas dans une position d'indépendance par rapport au litige<sup>21</sup> ».

Le recours administratif obligatoire « permet à l'administration de corriger certaines erreurs sans aller jusqu'au litige », il « *présente l'avantage de prévenir le contentieux inutile*<sup>22</sup> ». Cependant le RAPO n'est pas étendu en toute hypothèse à toutes les contestations. La raison tient peut-être à ce que l'administration n'est pas forcément à même d'absorber ce surcroît de travail.

Vanuatu pourrait donc avec profit généraliser le RAPO à toutes les contestations des futurs impôts ou, du moins, le réserver aux hypothèses particulièrement exposées au contentieux.

### Le droit à l'erreur

Plusieurs juridictions montrent une certaine bienveillance à l'égard des erreurs commises de bonne foi par les contribuables et préférer une

---

18 Recours hiérarchiques, Les Cahiers fiscaux européens, Italie Partie 5- Contrôle et contentieux. <http://www.fontaneau.com/?p=2916>

19 « La procédure de remboursement débute par une demande de remboursement effectuée par le contribuable auprès du service fiscal compétent dans les délais prévus à chaque loi d'imposition », Les Cahiers fiscaux européens, Italie Partie 5- Contrôle et contentieux, préc. [Italie préalables.docx](#)

20 Cf. supra, The Tax Disputes and Litigation Review, préc.

21 Les Cahiers fiscaux européens, Italie Partie 5 préc. Il est question plus précisément ici du recours hiérarchique.

22 Le droit de l'administration, 3e édition, Frédéric Puigserver, LGDJ Lextenso éditions, p. 356.

rectification volontaire à l'engagement de poursuites. En voici quelques exemples :

- Les erreurs du contribuable au détriment de l'administration

## France

Une nouvelle loi française, la loi n° 2018-727 du 10 août 2018 pour un État au service d'une société de confiance, tenant compte de l'absence de volonté de frauder, donne au contribuable une chance de régulariser sa situation sans subir de sanction. L'article 2 de la loi<sup>23</sup> consacre, en effet, un droit à régularisation en cas d'erreur<sup>24</sup>.

Le droit à l'erreur était déjà pris en considération, cette notion n'est pas totalement nouvelle. À titre d'exemple, les intérêts de retard n'étaient pas appliqués en cas d'erreur n'excédant « pas 5 % (ou 10 %) de la base d'imposition retenue après rectification<sup>25</sup> ».

De son côté, le Conseil d'État avait déjà intégré cette notion. Une importante décision est, à cet égard, emblématique de cette tendance. Dans cette affaire, le Conseil d'État avait jugé que des pénalités de 80 % n'étaient pas applicables au contribuable reconnu de bonne foi, CE, 7 décembre 2015 (n° 368227), Société Frutas y Hortalizas Murcia SL<sup>26</sup>.

La loi va donc permettre, dans les hypothèses qu'elle prévoit, d'éviter d'alimenter ce contentieux en donnant la possibilité à tous les contribuables, particuliers ou entreprises, de se tromper en toute bonne foi en commettant, par exemple, une erreur dans la rédaction de la

---

23 Codifié aux articles L123-1, L124-1 et 2 du CRPA. L'article 5, pour ce qui nous concerne, est codifié à l'article 1727 du Code général des impôts.

24 Ce droit n'est pas limité à la fiscalité, il n'est pas entièrement nouveau comme nous le constaterons ci-après.

25 Droit à l'erreur : révolution fiscale ou effet de style ? Gonzalez M.  
<https://www.village-justice.com/articles/droit-erreur-revolution-fiscale-effet-style,29601.html>

26 Ce contribuable avait acquitté, à tort, et en toute bonne foi, ses impôts en Espagne et non en France, comme il aurait dû le faire.

déclaration, ou en omettant de signaler un changement de situation<sup>27</sup>. Comment apprécier la bonne ou la mauvaise foi du contribuable ? Aux termes de l'article L124-1 du CRPA, « Est de mauvaise foi (...) toute personne ayant délibérément méconnu une règle applicable à sa situation. » La charge de la preuve de la mauvaise foi incombe à l'administration. Le contribuable peut faire valoir un droit au contrôle, « lui permettant de valider ses pratiques ou de les corriger, au besoin, dans le cadre du droit à l'erreur<sup>28</sup> ». Le résultat de ce contrôle qui doit intervenir dans un délai « raisonnable », peut être opposé par le contribuable à l'administration. Cette opposabilité peut être assimilée à un « rescrit contrôle<sup>29</sup> ». Voici pour les droits du contribuable. Quant à ses devoirs, ils consisteront à régulariser la situation contestée, soit à la demande de l'administration, soit spontanément.

En outre, le droit à l'erreur ne vaut qu'une fois, *Errare humanum est, perseverare diabolicum*.

La loi pose une limite notable, le retard n'est pas excusable. « Le droit à l'erreur n'est pas un droit au retard<sup>30</sup>. »

Mais le bénéfice de cette bienveillance est, somme toute, assez maigre. Le contribuable ne bénéficie pas d'une remise d'impôt mais seulement d'une diminution de ses pénalités et, à cet égard, le législateur est ici

---

27 Mais la loi ne s'applique pas à toutes les situations, notamment en cas d'infraction pénale ou encore lorsque les sanctions prévues résultent d'un contrat.

28 S'il s'avère que la sollicitation de la mise en œuvre du contrôle constitue en réalité une manœuvre dilatoire.

29 Le droit à l'erreur reconnu par la loi, M.-C. de Montecler

[https://www.google.fr/search?source=hp&ei=BkpWXbriCaSQLwS8l4X4Bw&q=droit+%C3%A0+l%27erreur+loi+10+ao%C3%BBt+2018&oq=droit+%C3%A0+l%27erreur+loi+10+&gs\\_l=psy-ab.1.0.0.2686.13714..16436...0.0..0.69.1400.26.....0....1..gws-wiz.....0..0i131j0i22i30.-DdWyE14iXE#](https://www.google.fr/search?source=hp&ei=BkpWXbriCaSQLwS8l4X4Bw&q=droit+%C3%A0+l%27erreur+loi+10+ao%C3%BBt+2018&oq=droit+%C3%A0+l%27erreur+loi+10+&gs_l=psy-ab.1.0.0.2686.13714..16436...0.0..0.69.1400.26.....0....1..gws-wiz.....0..0i131j0i22i30.-DdWyE14iXE#)

30 Ministère de l'Action et des Comptes publics, cité in Droit à l'erreur face à l'administration : ce qui change pour le particulier. <https://www.google.fr/url?sa=t&rc=t=j&q=&escr=s&source=web&cd=4&cad=rja&uact=8&ved=2ahUKEwi9zZfg3obkAhVH1BoKHdp1CzMqFjADegQlAxAB&url=https%3A%2F%2Fmobile.interieur.gouv.fr%2FActualites%2FL-actu-du-Ministere%2FDroit-a-l-erreur-face-a-l-administration-ce-qui-change-pour-le-particulier&usg=AOvVaw0TpV4BDSjugVZSUqhPrreO>

moins généreux que le juge. En effet, le Conseil d'État, par sa décision précitée, acceptait de remettre une pénalité à hauteur de 80 %. L'article 1727 du CGI limite, quant à lui, la réduction du montant dû au titre de l'intérêt de retard à 50 % en cas de rectification spontanée de la part du contribuable<sup>31</sup>.

## **Grèce**

Les contribuables peuvent déposer une déclaration d'impôt rectificative s'ils prennent conscience de la commission d'une erreur ou d'une omission dans leur déclaration initiale. Ils peuvent aussi produire une déclaration de revenus « avec réserve », en cas de doute quant à l'étendue de leur obligation fiscale. Cette réserve peut être acceptée ou rejetée par le secrétaire général des recettes publiques dans les quatre-vingt-dix jours à compter du dépôt de la déclaration de revenus<sup>32</sup>.

## **Royaume-Uni**

Les pénalités pourront être supprimées ou modulées compte tenu du degré de culpabilité du contribuable dans la commission d'erreurs, « négligent », « délibéré mais non dissimulé » ou « délibérée et cachée<sup>33</sup> ».

- Le choix regretté

## **Nouvelle-Zélande**

L'administration peut user de son pouvoir discrétionnaire pour permettre à un contribuable de revenir sur une option qui lui est défavorable, cette indulgence étant à la discrétion de l'administration selon les circonstances<sup>34</sup>.

---

31 30 % si elle intervient à la suite d'un contrôle.

32 Cf. Grèce, chap. 12, Ioannis Stavropoulos, *The Tax Disputes and Litigation Review*, préc.

33 Royaume-Uni, chap. 27, Simon Whitehead, *The Tax Disputes and Litigation Review*, préc.

34 Nouvelle-Zélande, chap. 20, Geoffrey Clews, *The Tax Disputes and Litigation Review*, préc.

## Nigeria

Les lois fiscales nigérianes prévoient que les contribuables peuvent à tout moment, au plus tard six ans après la fin de l'année de l'évaluation incriminée, faire une demande par écrit à l'administration pour l'allègement de l'impôt excédentaire payé en raison d'une erreur<sup>35</sup>.

## Et à Vanuatu?

Vanuatu pourrait envisager cette stratégie d'évitement du contentieux. Ce droit à l'erreur, admissible seulement si le contribuable est de bonne foi et non récidiviste, aboutissant à des « remises de peine » variables, portant soit sur le montant de l'impôt, soit sur celui des pénalités, pourrait être appliqué utilement à Vanuatu comme l'une des stratégies pertinentes de l'évitement du recours juridictionnel.

## Avis préalable : l'interprétation garante de la sécurité juridique

Sécuriser les opérations dont la légalité peut être discutable par un aval donné *a priori* par une interprétation administrative permet également de neutraliser le recours au juge, qu'il s'agisse d'une interprétation générale dont l'administration prend l'initiative ou d'une réponse donnée individuellement à un contribuable. Il est ici essentiel que l'administration soit liée par l'interprétation ou la réponse donnée.

Vanuatu dispose de cet instrument interprétatif. La loi vanuataise relative à l'administration des impôts (act. 37 de 2018) a pour objet, entre autres finalités, de faciliter le respect de la loi fiscale par les contribuables. Son article 52 prévoit que le directeur<sup>36</sup> publie des décisions exposant son avis sur l'application d'une loi fiscale. Ces décisions lient le directeur jusqu'à ce qu'elles soient retirées mais ne lient pas le contribuable. Elles sont publiées sur un site Web dédié.

---

35 Nigeria, chap. 21, Etigwe Uwa, Adeyinka Aderemi, Eberechi May Okoh et Michael Munchiso, *The Tax Disputes and Litigation Review*, préc.

36 En charge du fonctionnement courant de l'administration.

Ces interprétations, en ce qu'elles permettent aux contribuables de mieux cerner leurs obligations, la technicité et la difficulté d'accès aux lois fiscales pouvant être source d'erreurs, sont de nature à prévenir des actions dirigées par l'administration contre les contribuables défallants.

Cette disposition peut être rapprochée de ce que le droit français désigne par l'expression « doctrine administrative ». Cette doctrine est accessible, sur une base dématérialisée, BOFIP-impôts<sup>37</sup>. L'administration est liée par sa doctrine.

La « doctrine » est un instrument également connu du droit vanuatais, ce qui n'est pas le cas du « rescrit fiscal<sup>38</sup> ».

Rescrit fiscal<sup>39</sup> en France, *tax ruling* ou *interpello* en Italie, «accords *informels*» au Japon<sup>40</sup>, cet avis provoqué par la demande d'un contribuable et liant l'administration fiscale, peut être considéré comme « un outil traditionnel du droit fiscal<sup>41</sup> » : *Je souhaiterais procéder à tel montage financier qui me permettrait d'obtenir un avantage fiscal. Ce montage serait-il légal ?* Une réponse positive donnée par l'administration confortera le contribuable dans son attitude face à l'impôt, il pourra donc agir en toute sécurité avec l'aval de l'administration fiscale et éviter ainsi de s'exposer à des poursuites.

Mais l'avis de l'administration n'est pas figé dans le marbre et doit être susceptible d'évoluer, risquant ainsi de déstabiliser la position du contribuable.

---

37 Bulletin officiel des finances publiques – Impôts.

38 Du moins à notre connaissance.

39 Le rescrit n'est pas réservé au domaine fiscal. Il existe dans bien d'autres domaines tels que l'urbanisme, l'environnement...

40 « La Fiscalité des sociétés au Japon », de Vogüe G., Shirakawa S., Revue française de comptabilité, n° 521, juin 2018, <https://taj-strategie.fr/fiscalite-societes-japon>

41 Rapport fait au nom de la commission des finances, de l'économie générale et du contrôle budgétaire sur la proposition de loi créant une liste française des paradis fiscaux (n° 585), 21 février 2018, p. 14.

Prenons l'exemple du droit français qui envisage cette situation et prend le parti du contribuable. S'agissant de la doctrine, l'article L80 A du LPF institue une « garantie contre les changements d'interprétation formelle des textes fiscaux par l'administration<sup>42</sup> ». Quant au rescrit, les dispositions de l'article L. 80 B 1° du LPF, dénommées « procédure de rescrit général (...) ouvrent au contribuable la possibilité d'opposer à l'administration ses prises de position formelles sur l'appréciation de situations de fait au regard d'un texte fiscal<sup>43</sup> ».

Lorsque la doctrine est défavorable au contribuable, l'article L80CB LPF offre « aux usagers une possibilité de révision de la position de l'administration, une procédure de second examen est mise en place<sup>44</sup> ».

Cet instrument offre d'autant plus d'intérêt que, bien qu'il ait une portée limitée à la situation du demandeur, le rescrit peut acquérir une portée générale si la réponse qu'il apporte peut s'appliquer à la situation d'autres contribuables<sup>45</sup>.

Le rescrit n'est-il pas, cependant, un instrument à double tranchant ? Il peut être en effet considéré comme susceptible de se trouver à l'origine de l'octroi d'avantages « dérogatoires et abusifs<sup>46</sup> ». De quelle façon ? « Un contribuable présentera une opération à l'administration,

---

42 SJ - Garantie contre les changements de position de l'administration fiscale – Garantie contre les changements de doctrine – Procédures de rescrit fiscal, BOI-SJ-RES-10-20181003, <http://bofip.impots.gouv.fr/bofip/1224-PGP.html?identifiant=BOI-SJ-RES-10-20181003>

43 SJ - Garantie contre les changements de position de l'administration fiscale - Garantie contre les changements de doctrine - Procédures de rescrit fiscal - Procédure de rescrit général, prise de position formelle sur une situation de fait au regard d'un texte fiscal, BOI-SJ-RES-10-20-10-20180607, <http://bofip.impots.gouv.fr/bofip/631-PGP.html?identifiant=BOI-SJ-RES-10-20-10-20180607>

44 SJ - Garantie contre les changements de position de l'administration fiscale - Garantie contre les changements de doctrine - Procédures de rescrit fiscal, BOI-SJ-RES-10-20181003, <http://bofip.impots.gouv.fr/bofip/1224-PGP.html?identifiant=BOI-SJ-RES-10-20181003>

45 « Ces rescrits sont anonymisés puis intégrés dans le *Bulletin officiel des finances publiques*, BOFIP-Impôts », le rescrit fiscal, <https://www.impots.gouv.fr/portail/professionnel/le-rescrit-fiscal>

46 Rapport relatif à la proposition de loi créant une liste française des paradis fiscaux (n° 585), préc. p. 14.

en précisant souvent les aspects en principe litigieux, et obtiendra un rescrit lui assurant une imposition préférentielle, voire nulle<sup>47</sup>. » Cette pratique ainsi dénoncée est « l'une des caractéristiques les plus évidentes des paradis fiscaux<sup>48</sup> ». Les rescrits fiscaux font partie des instruments identifiés comme des armes redoutables au service des paradis fiscaux<sup>49</sup>. Il convient donc de veiller à prévenir de telles déviations, qu'elles résultent d'une volonté assumée ou d'erreurs d'interprétation.

Si Vanuatu mettait en place une procédure de rescrit fiscal, apportant ainsi une solution intéressante pour l'évitement des actions contentieuses, il devrait manier cet instrument avec précaution pour ne pas tomber dans ce travers, ce qui suppose une sérieuse capacité d'expertise de la part de l'administration fiscale.

Ces interprétations, en ce qu'elles permettent aux contribuables de mieux cerner leurs obligations, la technicité et la difficulté d'accès aux lois fiscales pouvant être source d'erreurs, sont de nature à prévenir des actions dirigées par l'administration contre les contribuables défallants.

Mais l'erreur reste possible, tant de la part du contribuable (de bonne foi) que de l'administration et, dans cette hypothèse également, des solutions alternatives au procès existent.

---

47 Ibid.

48 Ibid. « De tels rescrits ont ainsi permis à de grandes multinationales d'échapper à des centaines de millions d'euros d'impôts, ce qui a conduit la Commission européenne, à travers la commissaire Margrethe Vestager, à ouvrir plusieurs enquêtes pour aides d'État illégales. Peuvent, à titre d'exemples, être mentionnés les rescrits octroyés à Apple par l'Irlande, portant sur un taux d'imposition dérogatoire et sur un total de 13,1 milliards d'euros de manque à gagner, ou encore ceux accordés par le Luxembourg à McDonald's, reposant sur une interprétation volontairement erronée de conventions fiscales, ou par le même État au groupe Engie, jouant cette fois sur les asymétries de traitement d'une même opération (« dispositifs hybrides ») p. 15.

49 Rapport n° 585 préc. Voir aussi, par exemple, « En quête de transparence sur la piste des banques françaises dans les paradis fiscaux », 16 mars 2016, [http://www.stopparadis-fiscaux.fr/IMG/pdf/Rapport\\_Final\\_Sur\\_la\\_piste\\_des\\_banques\\_francaises.pdf](http://www.stopparadis-fiscaux.fr/IMG/pdf/Rapport_Final_Sur_la_piste_des_banques_francaises.pdf)

Les modes alternatifs de résolution des conflits (MARC) constituent une autre voie très prisée pour le règlement non juridictionnel des différends.

### **B. Les modes non juridictionnels de règlement des conflits, alternative iconoclaste au juge**

« Les modes alternatifs de résolution des conflits (MARC) sont des processus volontaires par lesquels les parties résolvent leurs différends, sans procédure judiciaire, mais avec l'aide d'un tiers<sup>50</sup>. » Généralement, la solution ne peut être rendue obligatoire que lorsqu'elle a été acceptée par les parties.

L'appropriation des MARC par le droit fiscal diffère des MARC en vigueur dans les rapports entre particuliers. Le droit fiscal étant de nature régaliennne et commandant l'unilatéralité, s'accommode difficilement de procédures reposant sur le volontariat et la négociation.

Néanmoins cette voie d'évitement du procès est de plus en plus présente. En France, par exemple, on évalue à « plus de 99 % des litiges opposant le contribuable à l'administration fiscale qui trouvent une solution non juridictionnelle<sup>51</sup> ». C'est dire à quel point la voie non contentieuse est recherchée. Elle fait intervenir des médiateurs institutionnels (1), ou non institutionnels (2).

---

50 Médiation, conciliation, arbitrage, négociation : c'est quoi les MARC ? Devigny E., <https://www.officieldelamediation.fr/>

51 « Soit parce que le contribuable a accepté les rappels d'impôts, soit parce qu'une issue non contentieuse a permis de clore le différend. » Les modes alternatifs au règlement des litiges fiscaux, Sophie Lambert-Wiber, Les Petites Affiches, n° 102, 2007.

## 1. La médiation de l'ombudsman<sup>52</sup>

Les Constitutions vanuataise et française ont inscrit l'institution de l'ombudsman, médiateur vanuatais, défenseur des droits français, dans le texte fondamental. La Constitution vanuataise lui consacre un chapitre (articles 61 à 65<sup>53</sup>) et la Constitution française un titre (article 71-1<sup>54</sup>).

Ces textes présentent des similitudes quant au statut des médiateurs, tous deux sont nommés par le président de la République, tous deux sont indépendants vis-à-vis du pouvoir exécutif<sup>55</sup>.

Leur rôle en tant que médiateur s'exerce en amont comme en aval des difficultés rencontrées dans la mise en œuvre des lois fiscales<sup>56</sup>. En amont, car les deux médiateurs peuvent proposer des recommandations destinées à améliorer la législation, en aval, lorsqu'ils interviennent à la suite d'une demande d'un administré.

L'article 62 de la Constitution vanuataise dispose que « 1) Le médiateur peut enquêter sur les agissements de tout fonctionnaire ou autorité publique : a) sur plainte d'un membre du public (...) qui prétend avoir été victime d'une injustice à l'occasion de l'agissement incriminé », la Constitution française que le défenseur des droits « peut être saisi (...)

---

52 Mot d'origine suédoise qui fait référence à un médiateur. L'ombudsman est une institution répandue. Ainsi, en Europe, l'Autriche a instauré un ombudsman collégial qui peut intervenir pour l'ensemble des litiges survenant entre l'administration et les administrés, l'institution d'un médiateur fédéral et de médiateurs régionaux en Belgique, à Malte... Les pouvoirs du médiateur sont toujours limités aux recommandations. Cf. *La Justice administrative en Europe*, PUF, Observatoire des Mutations Institutionnelles et Juridiques, 2016, p. 51.

53 Précisé par la loi n° 27 de 1998 relative à la fonction de médiateur.

54 Précisé par la loi organique n° 2011-333 du 29 mars 2011 relative au défenseur des droits.

55 Leur indépendance est consacrée par la Constitution pour le médiateur vanuatais, par une loi organique (loi organique n° 2011-333 du 29 mars 2011 préc) pour le défenseur des droits.

56 Il ne s'agit que d'un domaine parmi d'autres de leurs compétences. Cependant, l'article 71-1 de la Constitution française lui confère implicitement cette indépendance en proclamant que le « Défenseur des droits veille au respect des droits et libertés par les administrations ».

par toute personne s'estimant lésée par le fonctionnement d'un service public<sup>57</sup> (...). Il peut se saisir d'office » (article 71-1). Cette médiation n'est donc pas désincarnée malgré la situation de ces autorités auprès de l'administration centrale. Les citoyens ont accès à cette médiation, à noter cependant que, pour saisir le défenseur des droits, les administrés doivent avoir au préalable porté leur réclamation auprès du service concerné.

Les deux médiateurs se voient offrir des facilités pour enquêter auprès des administrations. *In fine*, ils ne peuvent qu'adresser des recommandations à l'administration en cause. Ils peuvent déléguer leur mission, le médiateur vanuatais à un agent du bureau du médiateur - il s'agit d'une large délégation de pouvoir dont la seule limite est celle figurant dans l'acte de délégation<sup>58</sup> - le défenseur des droits, quant à lui, peut prolonger son action sur l'ensemble du territoire grâce à un réseau de délégués territoriaux. À cet égard, l'article 37 de la loi organique du 29 mars 2011<sup>59</sup> dispose que le « défenseur des droits peut désigner, sur l'ensemble du territoire ainsi que pour les Français de l'étranger, des délégués, placés sous son autorité, qui peuvent, dans leur ressort géographique, instruire des réclamations et participer au règlement des difficultés signalées<sup>60</sup> », ce qui permet d'instaurer une proximité de l'institution avec les administrés et, si la médiation donne des résultats au niveau local, d'éviter l'encombrement de la médiation centrale.

Cela étant, la question la plus importante est celle de l'efficacité de cette médiation. Bien que non investi d'un pouvoir décisionnel<sup>61</sup>, l'ombudsman bénéficie d'une autorité morale incitant l'administration à respecter son point de vue, il peut également aider à résoudre un conflit grâce à des

---

57 Ou « d'un organisme visé au premier alinéa », à savoir « les administrations de l'État, les collectivités territoriales, les établissements publics, ainsi que par tout organisme investi d'une mission de service public, ou à l'égard duquel la loi organique lui attribue des compétences ».

58 Cf. adage « Pas de délégation sans texte, pas de délégation au-delà des textes. »

59 Loi organique n° 2011-333 du 29 mars 2011 relative au défenseur des droits.

60 La délégation comporte des limites énoncées par la loi. On dénombre environ cinq cents délégués territoriaux <https://www.defenseurdesdroits.fr/fr/institution/les-delegues>

61 Le défenseur des droits peut cependant être à l'origine de poursuites disciplinaires à l'encontre d'un agent dont le comportement a été reconnu répréhensible.

pouvoirs d'investigation dont les particuliers ne peuvent se prévaloir.

En France, à côté de cette médiation « généraliste », une médiation spécifique aux domaines économique et financier a été créée en 2002 : « Un médiateur du ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie », dit médiateur de Bercy, « est placé auprès du ministre et travaille en collaboration avec le défenseur des droits. Il reçoit les réclamations individuelles concernant le fonctionnement des services du ministère dans leurs relations avec les usagers (...)»<sup>62</sup>. Son statut, ainsi que ses missions, sont de la même nature que ceux du défenseur des droits.

La plupart des demandes adressées au défenseur des droits<sup>63</sup> ainsi qu'au médiateur de Bercy<sup>64</sup> reçoivent une réponse favorable<sup>65</sup>.

Il existe d'autres exemples susceptibles de dénouer des litiges fiscaux, tels que l'ombudsman allemand<sup>66</sup>.

Au Mexique, le Prodecon ne peut être assimilé à l'ombudsman mais il partage avec lui son caractère institutionnel, s'agissant d'un organisme gouvernemental, et du fait de son indépendance vis-à-vis de l'administration fiscale. Le Prodecon est un médiateur neutre chargé de fournir une assistance aux contribuables en intervenant dans les accords de règlement à l'occasion des inspections fiscales fédérales. Il a pour vocation de faciliter l'accord entre contribuable et administration fiscale. Le recours au Prodecon est largement favorisé<sup>67</sup>.

Le recours au médiateur constitue, par conséquent, une alternative

---

62 Décret n° 2002-612 du 26 avril 2002 instituant un médiateur du ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie.

63 « Près de 80 % des règlements amiables engagés aboutissent favorablement ». Dossier de presse du rapport annuel d'activité du défenseur des droits pour 2018.

64 « Parmi les demandes recevables, la prépondérance des litiges fiscaux est renforcée (74 % des demandes de médiation recevables relèvent de la fiscalité en 2018 contre 68 % en 2017). » Rapport 2018 du médiateur des ministères économiques et financiers.

65 « En 2018, les médiations aboutissent à un résultat partiellement ou totalement favorable aux demandeurs dans 62 % des dossiers », *ibid.*

66 Cf. Allemagne, chap. 11, Axel Cordewener et Michael Hendricks, [The Tax Disputes and Litigation Review](#), préc.

67 Mexique, chap. 18, Luis Vázquez, [The Tax Disputes and Litigation Review](#), préc..

efficace au procès. La Constitution et la loi de 1998 relative au médiateur permettront à Vanuatu d’y recourir. La question de la pertinence de la création d’un médiateur spécifique peut être envisagée mais, quoi qu’il en soit, la médiation existante offre d’ores et déjà de vastes possibilités<sup>68</sup>.

Le recours aux MARC peut sembler plus efficace dans la mesure où leur mise en œuvre peut aboutir à un accord formel entre les parties.

## 2. Les MARC

### a. Une alternative iconoclaste ?

Peut-on éluder la justice d’État et avoir recours à un tiers pour résoudre des conflits portant sur des compétences régaliennes<sup>69</sup> ? Malgré cette incompatibilité de principe entre procédés extra judiciaires reposant sur des accords et leur intervention dans un domaine relevant du noyau dur des compétences étatiques, la tendance est à l’appropriation des MARC par les juridictions fiscales.

### Qu’en est-il à Vanuatu ?

À Vanuatu, deux organes particuliers, à mi-chemin entre juridiction et instance de conciliation ont été créés par les lois fiscales, le *Revenue Tribunal* et le Conseil de la Taxe sur la Valeur Ajoutée (TVA).

Le *Revenue Tribunal*, créé par la loi de 2018 relative à l’administration des impôts<sup>70</sup>, est présenté comme « un organe administratif indépendant présidé par un juge de la Cour suprême. Le tribunal est chargé d’entendre

---

68 Voir sur ce point The Common Law Legacy Designed to Improve Public Accountability in Vanuatu, Narelle Bedford, Actes du colloque « Le Vanuatu : oscillation entre diversité et unité », Presses de l’Université Toulouse 1 Capitole, p. 226-228.

69 Marquant une défiance à l’égard du juge et soumettant une activité régalienne à un consensus.

70 Bill for the tax administration act no. of 2017, explanatory note; tax administration act no. 37.

les demandes des contribuables pour l'examen des décisions fiscales, en particulier des évaluations fiscales. Ceci est conçu comme un moyen rentable de résoudre les conflits d'imposition sans la nécessité d'aller à la Cour<sup>71</sup> ». Il s'agit sans conteste d'une instance permettant de concilier les parties avant la saisine du juge.

Le Conseil de la TVA institué par l'article 61-1 de la loi relative à la TVA est qualifié de « tribunal » par le législateur et, surtout, il est investi des pouvoirs et de l'autorité d'un juge de la Cour suprême. Composé d'experts, s'inscrit-il dans la hiérarchie judiciaire ?

Le tribunal et le conseil ne peuvent être saisis qu'après avoir porté une réclamation devant l'administration fiscale, contre une décision de cette administration.

Les instances de désamorçage des conflits sont donc en place, à la frontière entre l'administration et le juge, frontière que cette organisation tend à fragiliser, le *Revenue Tribunal* étant, en outre, susceptible de connaître toutes les affaires fiscales en dehors de la TVA.

Pour ce qui concerne l'arbitrage et la conciliation, la loi vanuataise sur les conflits<sup>72</sup> prévoit deux procédures, l'une concerne la conciliation dans le cadre des litiges individuels et des litiges entre travailleurs et employeurs, l'autre l'arbitrage et la conciliation dans des différends commerciaux.

Ces procédures sont subsidiaires, il n'est possible d'y recourir qu'en l'absence ou en cas d'échec suite au recours à d'autres procédures de règlement, contractuelles ou législatives, et seulement avec l'autorisation du commissaire<sup>73</sup>, autorisation reposant sur la potentialité raisonnable de parvenir au règlement du différend.

Une fois l'autorisation du recours accordée, le commissaire peut nommer

---

71 Projet de loi sur la gestion de la taxe no de 2017.

72 Entrée en vigueur le 6 juin 1983 consolidé en 2006, chapitre 162 différends commerciaux.

73 Pour la fonction de commissaire, la loi renvoie à la définition donnée par la loi sur l'emploi, Cap 160 qui précise, en son article 76, que « Les pouvoirs et fonctions du commissaire du travail sont dévolus » au « directeur du département de la fonction publique ».

une personne en tant que conciliateur. Si la conciliation aboutit, un mémorandum signé par toutes les parties au différend doit être approuvé par le conciliateur. Ce mémorandum aura alors l'effet d'une sentence rendue par un conseil d'arbitrage. Dans le cas contraire, le commissaire peut recommander au ministre de renvoyer le litige à un conseil d'arbitrage.

Cette procédure pourrait être étendue aux contestations portant sur les impositions en en confiant les rênes à une administration fiscale spécialisée.

Étant donné la forte tendance au recours aux MARC, peut-on trouver, dans divers exemples étrangers, des systèmes transposables ou du moins adaptables au système vanuatais ?

### **b. Quels MARC pour le Vanuatu ?**

Conciliation, arbitrage, transaction, autant de voies possibles comme alternative au juge. Il ne s'agit pas là d'une défiance à l'égard de l'institution judiciaire, bien au contraire, les recours alternatifs permettent de désengorger les juridictions et de réserver l'office du juge aux hypothèses les plus délicates. De plus, le recours au juge reste toujours possible<sup>74</sup>.

Dans les pays européens, les procédures les plus courantes sont la conciliation et la médiation. Il est également possible de transiger. Quant à l'arbitrage, il fait l'objet de méfiance.

### **La conciliation**

**En France**, seul le conciliateur fiscal départemental, personne physique, agit véritablement comme une instance de conciliation, c'est-à-dire qu'il peut aller jusqu'à modifier les décisions prises par les services fiscaux.

---

74 Il existe des exceptions, par exemple la transaction en France, article L247 Livre des procédures fiscales.

Son champ d'intervention est cependant limité, notamment dans le cadre d'une procédure de vérification de comptabilité et d'examen de la situation fiscale personnelle.

Le droit français offre un panel de conciliateurs dans différents domaines du droit fiscal, un ensemble de commissions dont la complexité peut dérouter le contribuable.

Ces commissions sont composées, selon l'instance considérée, de représentants de l'État, de magistrats, d'élus locaux, de contribuables et de personnalités extérieures.

Elles sont dotées d'un rôle consultatif mais leurs missions vont parfois plus loin en procédant à des rectifications, en statuant sur des demandes de contribuables.

Citons à cet égard les *commissions communales des impôts directs* qui donnent leur avis sur les réclamations gracieuses<sup>75</sup> et peuvent proposer des dégrèvements d'office notamment de taxe d'habitation ou d'enlèvement des ordures ménagères, les *commissions départementales des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires*<sup>76</sup> qui, quant à elles, donnent leur avis sur les questions de fait relatives à un redressement pour BIC, BNC, TVA. Ces commissions participent, de cette manière, à la procédure de redressement contradictoire. Cette procédure est susceptible d'éviter un contentieux. En effet, sur le constat d'une inexactitude volontaire ou pas, « dans les éléments servant de base au calcul (des impositions diverses)<sup>77</sup> » l'administration propose au contribuable une rectification<sup>78</sup>. En cas de désaccord des deux parties, la commission donne un avis sur

---

75 Concernant « les impôts sur les revenus et taxes accessoires à ces impôts, ainsi que la taxe pour frais de chambre de métiers et de l'artisanat et les amendes fiscales, les réclamations en matière d'impôts directs (...). Elles sont communiquées au maire seul lorsqu'elles concernent la taxe foncière, la taxe professionnelle ou la cotisation foncière des entreprises et à la commission communale dans les autres cas. » Article R\*198-3 LPF.

76 À noter que la commission nationale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires intervient de la même manière que la commission départementale pour les entreprises dont le chiffre d'affaires excède un certain seuil.

77 Article L55 LPF.

78 Article L57 LPF.

les questions de fait<sup>79</sup>. Les *commissions départementales de conciliation* effectuent les rectifications d'évaluation de biens imposables et sont compétentes pour statuer sur les appels dirigés contre les tarifs des évaluations foncières des propriétés non bâties<sup>80</sup>.

Le *comité de l'abus de droit fiscal* rend un avis à l'issue d'une procédure contradictoire à laquelle peut participer le contribuable s'il le désire. Les abus de droit sont définis par l'article L64 du LPF comme des constructions juridiques fictives destinées à éluder l'impôt. L'administration propose une rectification. Le contribuable peut la refuser et demander l'avis du comité.

À cette théorie de commissions s'ajoutent des instances spécialisées : les *commissions centrales des impôts directs*, l'une dans le calcul des bénéficiaires forfaitaires agricoles<sup>81</sup>, une autre pour statuer sur les appels dirigés contre les tarifs des évaluations foncières des propriétés non bâties<sup>82</sup>.

Enfin, le *comité consultatif du crédit d'impôt pour dépenses de recherche* est compétent pour statuer sur les litiges résultant des propositions de rectification<sup>83</sup>.

Le recours aux commissions consultatives « double emploi » peut constituer une solution satisfaisante à raison de leur polyvalence à condition de ne pas se laisser aller à créer une telle pléthore d'instances.

**En Belgique**, autre exemple, le Service de conciliation fiscale (TCS) a été créé par loi du 25 avril 2007 pour servir d'interface entre les contribuables et les autorités fiscales fédérales, pour aider les contribuables dans les litiges fiscaux. Le TCS est indépendant des autres services et n'a pas le pouvoir de leur donner des instructions. Il peut refuser une demande de conciliation<sup>84</sup>.

---

79 Article L 59 A LPF.

80 Article 652 bis CGI.

81 Article L1652 CGI.

82 Article L1652 bis CGI. En cas de désaccord sur les rectifications notifiées sur le fondement de l'abus de droit, le litige est soumis, à la demande du contribuable ou de l'administration, à l'avis du comité de l'abus de droit fiscal.

83 Ces propositions sont celles adressées à compter du 1er juillet 2016.

84 Belgique, chap. 3, Caroline Docclo, *The Tax Disputes and Litigation Review*, préc.

- L'arbitrage

Il est peu répandu en Europe<sup>85</sup> mais tend néanmoins à être adopté par de plus en plus de juridictions. Il peut ainsi être prévu par une loi en Grèce, l'Autriche possède une cour d'arbitrage mais qui ne concerne que la gestion privée de l'administration, il est également admis en Allemagne, au Portugal, en Espagne.

Pour un exemple extra européen, les États-Unis, pourtant l'une des rares juridictions à ne pas exiger de recours administratif préalable à la saisine du juge, a fini par admettre l'arbitrage en matière de fiscalité en 1995. La conformité de l'arbitrage à la Constitution est subordonnée à la condition que « l'arbitre (tienne) son pouvoir d'un texte législatif et non exclusivement d'un contrat<sup>86</sup> ». La procédure est entourée de moult précautions : nécessité d'une réclamation préalable, autorisation de l'administration, délais stricts applicables à la procédure, limitation des propositions de l'arbitre tenu de choisir entre celles avancées par les parties. L'arbitrage reste exceptionnel<sup>87</sup>.

En France, la médiation<sup>88</sup> a été admise pour les personnes publiques par la loi du 18 novembre 2016 de modernisation de la justice. « La médiation (...) s'entend de tout processus structuré, quelle qu'en soit la dénomination, par lequel deux ou plusieurs parties tentent de parvenir à un accord en vue de la résolution amiable de leurs différends, avec l'aide d'un tiers, le médiateur, choisi par elles ou désigné, avec leur accord, par la juridiction<sup>89</sup>. »

---

85 Interdit en Belgique, cf. La Justice administrative en Europe, préc. p. 60. Mais la Belgique a signé l'instrument multilatéral en juin 2017, Belgique, chap. 3, Caroline Docclo, préc.

86 Vers un renforcement de l'arbitrage comme mode de résolution des conflits en droit fiscal ? Analyse comparée France-États-Unis, Kevin JESTIN, doctorant, Université Paul-Cézanne, Aix-Marseille III. [https://old.jurisdoctoria.net/aut2\\_JESTIN\\_biblio.html](https://old.jurisdoctoria.net/aut2_JESTIN_biblio.html)

87 Cf. l'article précité.

88 Article L213-4 CJA.

89 Article L213-1 du CJA issu de la loi n° 2016-1547 du 18 novembre 2016 de modernisation de la justice, dite « J 21 ».

Cette réforme était très attendue, notamment pour désencombrer les juridictions, mais la question s'est posée de savoir si la loi s'appliquait aussi au domaine fiscal<sup>90</sup>. Cette question a reçu une réponse positive. La médiation est admise « dès lors que le débat ne porte pas sur une question juridique de principe que seul le juge peut trancher<sup>91</sup> ». Pour organiser ces médiations, « plusieurs directions régionales ou départementales des finances publiques ont conclu, avec le tribunal administratif de leur ressort, une convention visant à organiser le recours à la médiation dans les litiges de proximité<sup>92</sup> ». Or, à l'issue de la procédure d'arbitrage, l'arbitre « tranche et impose une solution aux parties<sup>93</sup> », ce qui n'est pas le cas dans ce processus de médiation.

### **La transaction**

« La transaction est moins une méthode autonome de règlement des conflits, que le résultat atteint grâce au recours à certaines de ces méthodes. » Charles Jarrosson<sup>94</sup>.

La transaction fiscale est un accord conclu entre l'administration et le contribuable, en cas de contestation d'une imposition ou d'une sanction. L'effet de cette tractation est généralement l'impossibilité pour le contribuable, une fois la transaction effectuée, de saisir le juge, ce qui est très favorable à l'évitement du contentieux mais l'est peut-être moins pour le contribuable.

Toujours est-il que cette manière de règlement des différends est présentée comme un mode à part entière.

---

90 Cf. par exemple la question écrite n° 08319 de M. Jean-Louis Tourenne (Ille-et-Vilaine - SOCR) publiée dans le JO Sénat du 27/12/2018, p. 668, <http://www.senat.fr/questions/base/2018/qSEQ181208319.html>

91 *Ibid.*

92 *Ibid.*

93 Les modes alternatifs de règlement des conflits. Présentation générale, M. Charles Jarrosson, Persée 2018, [https://www.persee.fr/doc/ridc\\_0035-3337\\_1997\\_num\\_49\\_2\\_5434](https://www.persee.fr/doc/ridc_0035-3337_1997_num_49_2_5434)

94 *Ibid.* Pour cela, la transaction ne pourrait pas constituer un MARC à part entière. Elle se situe « à la périphérie » des MARC.

Les lois fiscales de Vanuatu ne prévoient pas la transaction. Serait-ce une bonne solution ?

Prenons quelques exemples.

En Italie<sup>95</sup>, l'*acquiescenza* constitue une forme de transaction à laquelle peut s'ajouter le concordat, une option entre les deux procédures est permise. Au contribuable de choisir celle qui convient le mieux à son problème<sup>96</sup>. L'*acquiescenza* vise à atténuer une sanction, le concordat à négocier un revenu imposable à la baisse. Ces deux procédures sont applicables en matière d'impôts directs, de TVA et des principaux impôts indirects. Ils se concluent par un acte unilatéral de l'administration qui doit être approuvé par le contribuable.

En France, la transaction peut être utilisée en vue d'« une atténuation d'amendes fiscales ou de majorations d'impôts lorsque ces pénalités et, le cas échéant, les impositions auxquelles elles s'ajoutent, ne sont pas définitives<sup>97</sup> » ainsi que les intérêts de retard. Tous les impôts sont concernés. Dans l'hypothèse d'une transaction gracieuse, tout contentieux concernant l'impôt visé devient impossible.

La transaction pourrait être utilisée à Vanuatu. L'impossibilité de saisir le juge que sa logique implique permet l'économie d'un contentieux mais aussi restreint les droits du contribuable et fige une position de l'administration fiscale qu'elle soit légale ou pas.

Lorsque ni les recours administratifs ni les MARC n'ont pu débloquent la situation, le recours au juge reste l'ultime solution.

## **II. En cas d'échec des stratégies d'évitement : à quel juge se vouer ?**

---

95 Les Cahiers fiscaux européens, Italie, partie 5 – Contrôle et contentieux <http://www.fontaneau.com/?p=2916>

96 Cependant « l'initiative du concordat est en principe laissée aux Bureaux de l'Administration », *ibid.*

97 Article L247, Livre des procédures fiscales.

À quel juge se vouer ? Faut-il à Vanuatu un juge fiscal, un juge spécialisé ? S'agissant des infractions, le Vanuatu a résolu la question de la juridiction compétente en matière de TVA, « Les poursuites pour infractions aux dispositions de la présente loi sont introduites par voie judiciaire devant la Cour suprême sur dénonciation du directeur », article 53, Taxe sur la Valeur Ajoutée, chapitre 247<sup>98</sup>. Cette solution semble devoir être adoptée plus généralement pour l'ensemble des impôts.

Pour connaître des recours contre les décisions rendues à la suite de recours administratifs des contribuables concernant l'établissement ou le recouvrement de l'impôt, l'actuelle législation vanuataise ne propose pas de solution aussi nette.

Des sources d'inspiration peuvent être procurées par d'autres juridictions (A) sur la base desquelles une réflexion sur ce que pourrait être l'organisation juridictionnelle de Vanuatu pourrait être esquissée (B).

## A. Quelques idées puisées ailleurs...

Après de quelles juridictions Vanuatu pourrait-il puiser une source d'inspiration considérant sa tradition juridique ?

Le droit vanuatais est « un carrefour de normes et de droits<sup>99</sup> », puisant sa source dans les lois du condominium en vigueur jusqu'à l'indépendance des Nouvelles-Hébrides le 30 juillet 1980, les lois vanuataises et la coutume. Si l'on recherche la dominante au sein de cette mosaïque de normes, la *common law* semble constituer la source prédominante d'inspiration du droit vanuatais bien au-delà du droit français<sup>100</sup>.

---

98 Également article 102, L'administration des impôts n° act. 37 de 2018.

99 Vanuatu au confluent du pluralisme normatif, du pluralisme juridique et de la pluralité du droit : une diversité au secours ou au rebours de l'uni(cité) du droit vanuatais ?, Moussa Thioye, Actes du colloque Vanuatu : oscillation entre diversité et unité, Presses de l'Université Toulouse 1 Capitole, p. 286.

100 La coutume, source essentielle du droit, ne peut être concernée, en toute logique,

Suivant cette logique, les exemples choisis concerneront le Royaume-Uni, l'Australie, la Nouvelle-Zélande et la France, étant donné l'influence que la *common law* anglaise – mais aussi australienne et néo-zélandaise – et, dans une bien moindre mesure, le droit français exercent sur le droit vanuatais<sup>101</sup>, l'intérêt de ce choix reposant également sur le partage entre *common law* et droit romano-germanique que la référence à ces États implique. En marge de ces considérations, le cas de l'Allemagne semble particulièrement intéressant dans la mesure où la spécialisation fiscale y est particulièrement poussée.

### 1. Interrogation de trois pays de common law

La question de la spécialisation peut être analysée en considérant l'inclination du droit vanuatais pour la *common law* avec ses influences multiples<sup>102</sup>. La spécialisation juridictionnelle n'est pas inscrite « dans les gènes » de la *common law*, néanmoins, en raison de la technicité croissante du droit on assiste depuis quelques années à une tendance à la spécialisation dans le domaine de la justice.

Spécialisation juridictionnelle pour le Royaume-Uni, spécialisation par le recours à l'expertise pour les États-Unis<sup>103</sup>, Vanuatu épouse ces deux tendances comme en témoigne la création des deux instances quasi-juridictionnelles, Conseil de la taxe sur la valeur ajoutée, *Revenue Tribunal*, la grande majorité des membres de ces deux instances étant choisis en raison de leurs compétences en matière fiscale, reflétant ainsi le recours à l'expertise.

---

par les questions fiscales.

101 92 Cf. Diversity, unity or divisiveness? The legacy of the adoption of French law and English law as part of Vanuatu's legal system, Anita Jowitt, Actes du colloque Vanuatu : oscillation entre diversité et unité, préc. p. 149 et suivantes.

102 Ibid, GB, NZ, Australie.

103 Cf. à ce propos Mastor, Wanda. Les Juges anglo-saxons, spécialistes... du général. In : La spécialisation des juges [en ligne]. Toulouse : Presses de l'Université Toulouse 1 Capitole, 2012 (généré le 28 août 2019). Disponible sur Internet : <<http://books.openedition.org/putc/557>>. ISBN : 9782379280085. DOI : 10.4000/books.putc.557.

Le Royaume-Uni, l'Australie ou la Nouvelle-Zélande, pays de *common law* et inspirateurs principaux du droit vanuatais<sup>104</sup> pourraient-ils fournir un modèle pour la future organisation juridictionnelle fiscale de Vanuatu ?

Ces systèmes sont en principe généralistes et n'optent pas pour la spécialisation juridictionnelle, mais cette affirmation doit être nuancée.

### Le Royaume-Uni

Au Royaume-Uni *The Tribunals, Courts and Enforcement Act (TCE Act)* de 2007 a simplifié l'organisation juridictionnelle en regroupant les nombreux tribunaux spécialisés<sup>105</sup> en « une structure à deux degrés, le *First-tier Tribunal* (premier degré) et l'*Upper Tribunal* (second degré)<sup>106</sup> » tout en laissant subsister le *Valuation Tribunal* qui traite des impôts locaux. Ces deux structures sont néanmoins composées de chambres spécialisées<sup>107</sup>.

La Chambre des impôts du *First-tier Tribunal* connaît des recours contre

---

104 Cf. Diversity, unity or divisiveness? The legacy of the adoption of French law and English law as part of Vanuatu's legal system, Anita Jowitt, préc.

105 Spécialisés dans la fiscalité, les prestations sociales, l'immigration, les conflits du travail ; composés de juristes et/ou de spécialistes sans formation juridique.

106 L'*Upper Tribunal* a un statut équivalent à celui de la *High Court*. Il peut créer des précédents et faire appliquer ses décisions (et celles du *First-tier Tribunal*) sans avoir à demander à la *High Court* ou à la *Court of Session* d'intervenir. Les recours contre les décisions du tribunal supérieur peuvent être formés devant la *Court of Appeal* (en Angleterre et au Pays de Galles), la *Court of Appeal* (en Irlande du Nord) ou la *Court of Session* (en Écosse).

107 Première instance : Chambre des impôts 1er avril 2009. Entend les appels interjetés contre les décisions relatives aux impôts prises par l'administration fiscale britannique (HM Revenue and Customs) (et par la *Serious Organized Crime Agency*) ainsi que les appels interjetés contre les décisions du *Compliance Officer* de l'*Independent Parliament Standards Authority* concernant les demandes de remboursement de dépenses présentées par des membres du Parlement. Tribunal supérieur (Chambre des impôts et de la chancellerie) : appels pour certaines décisions prises par le tribunal de première instance (impôt), pour les affaires relatives à l'impôt, la Chambre de réglementation générale, pour les cas concernant des organismes de bienfaisance, appels contre certaines décisions prises par : Autorité de conduite financière ; Autorité de régulation prudentielle ; Régulateur de pensions ; banque d'Angleterre ; Trésorerie HM.

les décisions de l'administration fiscale et la Chambre des impôts et de la chancellerie de l'*Upper Tribunal* des recours contre les décisions du tribunal de première instance en matière fiscale<sup>108</sup>. L'*Upper Tribunal* peut également entendre les affaires en première instance à la double condition que ces affaires relèvent de la catégorie « complexe » et que l'*Upper Tribunal* et les deux parties y consentent.

Les appels de l'*Upper Tribunal* sont portés devant la Cour d'appel. Les recours devant la Cour suprême doivent faire l'objet d'une autorisation, concerner les affaires « d'importance publique générale ». Seules, en principe, les questions de droit sont examinées.

Certains types de recours doivent être portés devant la *High Court*<sup>109</sup>, elle est compétente sauf loi contraire pour connaître des demandes de dommages-intérêts et de restitution et plus généralement des questions de droit public<sup>110</sup>.

## L'Australie

Le système judiciaire australien ne fait pas de place à la spécialisation, que ce soit au niveau fédéral ou au niveau des États.

Les litiges opposant les contribuables et l'Australian Taxation Office<sup>111</sup> peuvent être portés devant le tribunal d'appel administratif (AAT) ou devant la Cour fédérale.

L'AAT est un organe de contrôle qui présente des similitudes avec le *Revenue Tribunal* de Vanuatu. Il se prononce en toute indépendance sur les décisions prises par les diverses administrations mais seulement si une

---

108 Ces commissions ont d'autres compétences, seule leur compétence dans le domaine fiscal nous intéresse ici.

109 Soit devant la Chancery Division, soit devant le tribunal administratif.

110 Cette compétence n'est pas obligatoire, elle est simplement recommandée aux justiciables dans ces hypothèses.

111 L'administration fédérale des impôts.

loi a prévu cette possibilité. L'éventail des domaines d'intervention confiés au tribunal est très large<sup>112</sup>, celui des impôts en fait partie. Le tribunal peut confirmer, modifier, annuler et remplacer les décisions qui lui sont soumises ou les renvoyer au décideur pour un réexamen. Les décisions du tribunal peuvent faire l'objet d'un appel devant la Cour fédérale. Le recours à la Cour fédérale est privilégié pour les cas dépendant « d'une analyse technique au sens de la législation fiscale<sup>113</sup> », en effet la Cour connaît de « toutes les affaires civiles découlant des lois fédérales » au nombre desquelles la fiscalité, mais seules les questions de droit seront examinées. Enfin, les décisions de la Cour fédérale peuvent être déferées à la Haute Cour qui est l'organe judiciaire suprême en Australie. La saisine de la cour est à la double condition pour le contribuable, de solliciter une autorisation spéciale de recours<sup>114</sup>, et de présenter une demande ayant un « intérêt public<sup>115</sup> ». Ce système semble assez proche du système vanuatais.

### La Nouvelle-Zélande

L'organisation judiciaire de la Nouvelle-Zélande offre, quant à elle, une intéressante originalité résidant dans un dispositif de dissuasion de recours au juge, c'est du moins la tendance que l'on peut, semble-t-il, s'autoriser à déceler dans les conditions, notamment financières, de saisine du juge.

Les armes de dissuasion du recours au juge ne manquent pas en Nouvelle-Zélande : règlement administratif des différends fiscaux, examen des risques, fort encouragement des divulgations volontaires, pouvoirs d'enquête importants de l'administration fiscale, incitations positives ou négatives.

Les contestations fiscales peuvent être introduites auprès de la *Taxation*

---

112 Le tribunal examine « les décisions prises en vertu de plus de quatre cents lois et instruments législatifs du Commonwealth ». Site de l'Administrative Appeals Tribunal (AAT). <https://translate.google.fr/translate?hl=fr&sl=en&u=https://www.aat.gov.au/&prev=search>

113 Ibid.

114 Il convient de démontrer qu'une question d'intérêt public se pose.

115 Australie, Tony Frost et Cameron Hanson, revue Les Litiges fiscaux et contentieux, Édition 3, février 2015, éditeur Simon Whitehead.

*Review Authority (TRA)*, juridiction de première instance non exclusive, la Haute Cour pouvant également être saisie en première instance pour les affaires les plus complexes. Pourtant, contrairement à la TRA « qui ne (connaît) que des questions fiscales et (peut) compter sur une expertise considérable » en la matière, la Haute Cour ne dispose pas en principe de juges spécialisés dans ce domaine. Selon la tradition anglo-saxonne, les juges sont des généralistes.

Les possibilités d'interjeter appel sont différentes selon que le recours a été porté devant le TRA ou la Haute Cour. Les appels formés contre les décisions des TRA doivent être formés devant la Haute Cour. Ils ne sont recevables qu'au-delà de certains seuils financiers<sup>116</sup> et seulement pour des questions de droit.

La procédure applicable dans les trois pays est accusatoire, c'est au contribuable que revient la charge de la preuve.

Remarquons que, malgré le principe de non-spécialisation des juges dans les pays de *common law*, les questions fiscales, techniques et complexes, ne sont pas abandonnées à un traitement ordinaire. Un minimum de spécialisation existe, même dans les pays de *common law*, qu'il s'agisse de juridictions ou de chambres spécialisées ou de l'appel aux experts<sup>117</sup>.

## **2. Interrogation de deux pays de droit romano-germanique**

Nous examinerons ici le cas de la France en raison des liens historiques et juridiques qu'elle entretient avec le Vanuatu et l'Allemagne qui dispose d'une organisation juridictionnelle fortement spécialisée.

### **France**

La France consacre la spécificité fiscale dans son système juridictionnel. Il n'existe pas à proprement parler de juridiction consacrée au domaine fiscal

---

116 La loi sur la TRA autorise toute partie à faire appel d'une décision concernant une TRA lorsque la taxe en cause dans l'appel est supérieure ou égale à 2 000 USD, lorsque le montant de la perte concernée par l'appel est égal ou supérieur à 4 000 USD.

117 Cette remarque vaut même pour les États-Unis.

mais des chambres spécialisées à l'intérieur de chaque ordre juridictionnel. La complexité du dualisme juridictionnel affecte la fiscalité, comme toute autre matière. Le partage entre les juridictions administratives et judiciaires est exposé à l'article L. 199 du livre des procédures fiscales. Aux termes de cet article, les tribunaux de l'ordre administratif sont compétents « en matière d'impôts directs et de taxes sur le chiffre d'affaires ou de taxes assimilées, les décisions rendues par l'administration sur les réclamations contentieuses et qui ne donnent pas entière satisfaction aux intéressés » et les tribunaux de l'ordre judiciaire « en matière de droits d'enregistrement, d'impôt sur la fortune immobilière, de taxe de publicité foncière, de droits de timbre, de contributions indirectes et de taxes assimilées à ces droits, taxes ou contributions ». Ajoutons que les juridictions administratives sont également compétentes pour connaître des recours pour excès de pouvoir contre les actes administratifs unilatéraux (décrets, arrêtés) appliquant les lois relatives à l'impôt. Cette compétence est naturelle s'agissant de la contestation de la légalité des actes de puissance publique.

Reste à déterminer les principes gouvernant cette répartition.

En dehors de dispositions législatives expresses, le partage des compétences juridictionnelles s'opère en fonction de la nature juridique de l'imposition en cause, directe ou indirecte, le mode de recouvrement ne pouvant constituer un critère pertinent. Il peut être malaisé cependant de classer une imposition dans l'une de ces deux catégories dans la mesure où cette distinction ne présente pas un caractère exhaustif.

Le tribunal des conflits<sup>118</sup> a établi des critères permettant de déterminer la nature de l'impôt et donc la juridiction compétente.

Dans l'incertitude et en présence d'une loi relative à l'établissement d'un

---

118 Tribunal composé paritairement de conseillers d'État et de conseillers à la Cour de cassation, chargé de répartir les compétences entre les deux ordres de juridictions en cas de doute sur la nature administrative ou judiciaire du litige. Les juridictions de l'ordre administratif connaissent des litiges dont la résolution nécessite l'application du droit administratif, les juridictions judiciaires sont compétentes lorsque doivent être mises en œuvre des règles de droit privé, autrement dit, la compétence suit le fond.

autre impôt, il sera possible de raisonner par analogie<sup>119</sup>. La référence à un autre impôt peut donc permettre de déterminer la nature de l'impôt litigieux.

En l'absence de loi déterminant la nature d'un impôt, de détermination nette d'appartenance à l'une ou l'autre des catégories ou de référence à un autre impôt, la compétence reviendra aux juridictions administratives, l'imposition constituant une opération de la puissance publique<sup>120</sup>.

Deux juges se partagent donc le contentieux fiscal sans être pour autant spécialisés en la matière. Il revient donc aux juridictions de droit commun de l'ordre administratif ou judiciaire, de connaître des litiges fiscaux.

Du côté des juridictions administratives, seuls les tribunaux administratifs (TA) et les cours administratives d'appel (CAA) les plus importants comportent des chambres ou sections spécialisées dans le domaine fiscal<sup>121</sup>. C'est le cas du TA de Versailles qui compte neuf chambres dont deux chambres de contentieux fiscal<sup>122</sup>. Les CAA ne comportent pas de chambre spécialisée uniquement dans le contentieux fiscal bien que la fiscalité soit traitée dans une chambre particulière. Ainsi, par exemple, la cinquième chambre de la CAA de Paris<sup>123</sup>, comme la quatrième chambre de la CAA de Bordeaux, connaissent des questions fiscales<sup>124</sup>.

Au Conseil d'État, en revanche, quatre chambres, les troisième, septième, huitième et neuvième chambres, sont dédiées exclusivement au contentieux fiscal. Elles peuvent être regroupées à l'occasion d'affaires

---

119 « Par un arrêt du 13 octobre 1986 (Vergue, n/ 72113, Rec. p. 443), le Conseil d'État a jugé que l'impôt sur les grandes fortunes, "assis et recouvré selon les mêmes règles que les droits de mutation par décès", devait être analysé comme un droit d'enregistrement dont le contentieux ressortit aux juridictions judiciaires », conclusions A.-M. Batut, commissaire du gouvernement, sur TC, 14 octobre 2013, N/ 3917, directeur général des finances publiques c/ SCI Domaine de Flotin.

120 TC, 10 juillet 1956, « société Bourgogne-Bois », Rec. p. 586.

121 Mais pas forcément de manière exclusive.

122 La deuxième section du TA de Paris compte le contentieux fiscal au nombre de ses compétences de manière non exclusive.

123 de fonction publique et des étrangers.

124 Agriculture - Comptabilité publique - Étrangers - Rapatriés - Urbanisme.

importantes et former ainsi la « plénière fiscale ». Mais que peut-on attendre de conseillers dont la formation est, *a priori*, généraliste ? Citons à cet égard le vibrant plaidoyer d'avocats au conseil affirmant le haut degré de compétence des hauts magistrats administratifs en ce domaine : *surtout, n'allons pas croire que les conseillers d'État sont des amateurs en matière de fiscalité !* « La formation intellectuelle des membres du Conseil d'État – issus de l'ENA<sup>125</sup>, école d'une qualité unique du service de la nation, mais aussi d'HEC<sup>126</sup>, ou du monde de l'entreprise grâce au tour extérieur<sup>127</sup> – ainsi que la continuité des compétences internes de la juridiction suprême, les préparent mieux que quiconque à traiter avec compétence des questions fiscales, qui sont aux confins du droit, de la comptabilité et de l'économie<sup>128</sup> », cette expertise ayant permis au Conseil d'État de contribuer à la formation du droit fiscal<sup>129</sup>.

Cette participation à la formation du droit fiscal est facilitée du fait que le contentieux fiscal est un contentieux de pleine juridiction, ce qui permet de tirer toutes les conséquences de l'annulation d'un acte : réformation, substitution de la décision du juge à la décision de l'administration.

Du côté des juridictions judiciaires, les juridictions du fond ne comportent pas de chambres exclusivement spécialisées en matière fiscale mais, tout comme les juridictions administratives, intègrent le contentieux fiscal dans une formation intéressée également à d'autres domaines<sup>130</sup>.

---

125 École Nationale d'Administration.

126 Hautes Études Commerciales.

127 Le recrutement au tour extérieur désigne un mode de recrutement différent des modalités en vigueur dans le corps considéré.

128 Le Conseil d'État, l'État de droit et le contentieux fiscal, F.-H. Briard, Journal spécial des sociétés, 20 octobre 2017, <https://www.cabinet-briard.com/le-conseil-detat-letat-de-droit-et-le-contentieux-fiscal/>

129 « Qui sont ces commissaires du gouvernement et ces rapporteurs publics qui ont contribué pendant des décennies à forger le droit fiscal ? », Le Conseil d'État, l'État de droit et le contentieux fiscal, F.-H. Briard, préc.

130 Par exemple la CAA de Paris : chambres 12 et 13. Chambres commerciales : délinquance financière et contentieux fiscal.

S'agissant de la Cour de cassation, la Chambre commerciale, financière et économique est compétente, pour ce qui concerne le droit fiscal, en matière d'enregistrement, d'impôt de solidarité sur la fortune, de douane, mais cette chambre est également saisie en d'autres domaines tels que la concurrence, la banque, le commerce, les sociétés... Elle n'est donc pas dédiée exclusivement aux impôts contrairement aux quatre chambres spécialisées du Conseil d'État.

## **Allemagne**

L'Allemagne dispose d'un système très intégré. Les recours fiscaux sont portés devant un système spécialisé de tribunaux fiscaux, tribunal fiscal régional, Cour de l'impôt fédéral à Munich, composés de juges fiscalistes ayant débuté leur carrière dans l'administration fiscale<sup>131</sup>, mais une tendance au recrutement d'avocats spécialisés en droit fiscal est actuellement observable. Ces tribunaux sont indépendants de l'administration.

Le recours contre la décision des tribunaux devant la Cour fédérale est soumis à autorisation. Pour éviter de poursuivre la procédure, les juges ont tendance, selon le cas, à suggérer à l'administration de revoir sa position ou au contribuable de retirer sa demande.

## **B. ...pour l'esquisse d'une justice fiscale vanuataise**

Reste à imaginer de quelle manière la juridiction fiscale pourrait s'organiser à Vanuatu. La question essentielle réside dans l'option entre juge spécialisé ou généraliste. A cet égard, les réflexions du Conseil consultatif des juges européens (CCJE) peuvent fournir des pistes intéressantes. Le Conseil<sup>132</sup> s'inspirant d'un large panel de rapports et de consultations<sup>133</sup>, pesant le

---

131 544 juges en première instance, 66 juges en appel.

132 Avis (2012) n° 15 du Conseil consultatif des juges européens sur la spécialisation des juges adopté lors de la 13e réunion plénière du CCJE (Paris, 5-6 novembre 2012), <https://rm.coe.int/1680747745>

133 Avis antérieurs du CCJE ; Magna Carta des Juges ; réponses des États membres à un

pour et le contre, présente les avantages et les inconvénients du recours à un juge spécialisé. Le CCJE estime que la spécialisation constitue un gage de sécurité juridique en raison de l'expertise de juges spécialisés garantissant qualité et constance des décisions.

La spécialisation ne doit pas cependant conduire au cloisonnement entre juge spécialisé et juge de droit commun, « nuire à l'unité du corps judiciaire<sup>134</sup> », placer la technicité au-dessus des principes généraux et des droits fondamentaux, céder aux pressions possibles.

Il ressort du trop bref aperçu présenté ci-dessus et plus largement de l'observation de nombreux systèmes juridictionnels que, quel que soit le système juridictionnel, même en l'absence de tribunaux dédiés à la fiscalité, un minimum de spécialisation et d'expertise est nécessaire. Cette expertise existe d'ores et déjà à Vanuatu.

Le système juridictionnel ne fait pas une place spécifique à la fiscalité mais Vanuatu a d'ores et déjà opté pour l'intervention d'instances d'expertise dans le contentieux fiscal avec le *Revenue Tribunal* et le Conseil de la TVA.

Le *Revenue Tribunal* est présidé par un juge de la Cour suprême mais les autres membres, nommés par le ministre chargé des Finances, sont des personnalités qualifiées, spécialisées dans les domaines fiscal, douanier, commercial<sup>135</sup>, le Conseil de la TVA « doit être composé de personnes ayant des connaissances juridiques ou comptables et dotées d'une bonne

---

questionnaire sur la spécialisation des juges préparé par le CCJE ; rapport préliminaire de l'expert du CCJE ; acquis du Conseil de l'Europe, notamment la Charte européenne sur le statut des juges, la Recommandation Rec (2010) 12 du Comité des ministres aux États membres sur les juges : indépendance, efficacité et responsabilités ; rapport « Systèmes judiciaires européens » (édition 2010) de la Commission européenne pour l'efficacité de la Justice (CEPEJ).

134 Avis (2012) n° 15 du CCJE préc.

135 Avocat spécialisé, un expert-comptable qui a une expérience importante en matière fiscale ou douanière, un particulier ayant des connaissances « pertinentes aux fonctions du Revenue Tribunal », article 70, L'administration des impôts, act. 37 de 2018.

expérience afin d'entendre et de statuer sur des réclamations<sup>136</sup> ». Il « statue sur les décisions prises par le directeur à la suite de réclamations concernant l'assiette de l'imposition et peut la modifier<sup>137</sup> ». Il est « investi des pouvoirs et de l'autorité d'un juge de la Cour suprême, comme si l'audience de la réclamation était une action en justice opposant le contestataire au directeur<sup>138</sup> ».

Les mêmes voies de recours peuvent être mises en œuvre contre les décisions du tribunal et contre celles du conseil : appel de leurs décisions respectives devant la Cour suprême, appel de la décision de la Cour suprême devant la Cour d'appel<sup>139</sup>.

Avec la généralisation de l'impôt, notamment la création d'impôts tels que l'IR ou l'IS, ces instances seront certainement appelées à évoluer.

Le *Revenue Tribunal*, instance de conciliation, est-il appelé à devenir une juridiction ? Pourrait-il fusionner avec le Conseil pour la taxe sur la valeur ajoutée, être composé de magistrats spécialisés en droit fiscal et devenir ainsi une juridiction unique dédiée à l'impôt ?

Vanuatu consacre donc une spécialisation fiscale qui peut constituer la base d'une future juridiction spécialisée.

Il ressort également des observations précédentes une tendance à contenir les contentieux dans des proportions raisonnables et ce de deux manières : soit, comme la Nouvelle-Zélande en donne un exemple particulièrement fort, de disposer d'un arsenal administratif de désamorçage des conflits suffisant pour régler les problèmes en amont.

Tel est le cas des appels à la Cour suprême au Royaume-Uni, de la saisine de la Cour fédérale en Allemagne et en Australie. À cette condition peut aussi s'ajouter la condition de l'importance de l'affaire, le Royaume-Uni ou l'Australie ont fait ce choix. Ce filtre des recours peut permettre d'endiguer les appels, ce qui suppose que l'affaire a été correctement et sans conteste

---

136 Article 61, TVA, chapitre 247.

137 Article 27 loi L'administration des impôts, act. 37 de 2018.

138 Article 61-5, TVA, chapitre 247.

139 Articles 23 et 24 loi L'administration des impôts, act. 37 de 2018.

réglée en première instance, ce qui suppose par conséquent un tribunal doté d'une expertise suffisante pour ce faire.

S'agissant de la procédure, dans les pays de *common law*, elle est accusatoire, la charge de la preuve revient donc au contribuable, ce qui, en toute logique, s'applique à Vanuatu en raison de son adhésion à la *common law*. À cet égard, l'article 26 de la loi relative à l'administration des impôts<sup>140</sup> dispose, à propos des oppositions et des appels contre les décisions du *Revenue Tribunal* et de la Cour suprême, qu'il incombe « à la personne qui conteste la décision de prouver que la décision est incorrecte ».

Quelle pourrait être l'étendue des pouvoirs du juge ? Ici nous pourrions nous référer au cas de la France. Le contentieux administratif de l'impôt est un contentieux dit de pleine juridiction. Ce type de contentieux confère un pouvoir important au juge, en fait un véritable administrateur. Le juge ne peut en effet se borner à annuler la décision de l'administration fiscale et renvoyer le requérant devant elle. C'est à lui, en effet, qu'il revient de tirer toutes les conséquences de l'annulation de la décision, par exemple, de prononcer la décharge de l'imposition, ou sa réduction, de permettre au contribuable de bénéficier d'un droit à déduction. Le juge peut annuler mais également réformer la décision de l'administration fiscale et se substituer de cette manière à l'administration. Le contentieux de pleine juridiction permet ainsi de donner à la voie contentieuse un maximum d'efficacité. Il nécessite un haut niveau d'expertise en matière de fiscalité.

Le temps de la justice peut être un temps long. Si le contribuable conteste l'impôt, et afin de ne pas priver l'État de sa contribution pendant toute la durée des instances contentieuses, la solution consiste à exiger le paiement de l'impôt, le recours n'étant pas suspensif de l'obligation d'acquitter sa contribution. Mais en cas de succès, le contribuable devra être rétabli dans ses droits. La voie médiane du sursis à exécution permet au juge de demander à l'administration de retarder le recouvrement de l'impôt litigieux jusqu'à l'issue du procès. Prenons le cas de la France. Le sursis à exécution est une procédure de référé qui permet aux requérants

---

140 Act. 37 de 2018.

de solliciter la suspension de l'exécution d'un acte administratif unilatéral dont ils sollicitent l'annulation<sup>141</sup>. Deux conditions sont nécessaires pour voir leur demande aboutir : il doit exister un sérieux doute sur la légalité de la décision contestée, le requérant doit ensuite démontrer qu'il y a urgence à suspendre la décision. Le référé-suspension permet ainsi de répondre à l'impératif budgétaire de collecter l'impôt en cas de légalité manifeste de la décision administrative, et d'anticiper une éventuelle obligation de rembourser le contribuable d'un trop perçu en cas d'illégalité manifeste.

Vanuatu devra, quoi qu'il en soit, établir des lois du pays s'ajoutant aux textes existants, pour encadrer cette matière à la fois technique et politiquement sensible, créer un véritable droit fiscal vanuatais. La question épineuse qui se pose au juge de savoir quelle loi appliquer<sup>142</sup> ne se posera pas en présence du corpus de règles spécifiques qui encadreront la fiscalité. L'expertise nécessaire, quelle que soit l'option choisie quant à la création d'une juridiction fiscale, implique la formation de fonctionnaires et/ou de magistrats « fiscalistes ».

La page de la justice fiscale de Vanuatu n'est pas tout à fait blanche comme en témoignent le *Revenue Tribunal* et le Conseil de la TVA. Les premières lignes sont rédigées, au législateur à présent d'en poursuivre l'écriture.

---

141 Article L521-1 du Code de justice administrative : « Quand une décision administrative, même de rejet, fait l'objet d'une requête en annulation ou en réformation, le juge des référés, saisi d'une demande en ce sens, peut ordonner la suspension de l'exécution de cette décision, ou de certains de ses effets, lorsque l'urgence le justifie et qu'il est fait état d'un moyen propre à créer, en l'état de l'instruction, un doute sérieux quant à la légalité de la décision. »

142 Diversity, unity or divisiveness? The legacy of the adoption of French law and English law as part of Vanuatu's legal system, Anita Jowitt, préc.

