

RFFP 2015



REVUE FRANÇAISE DE

FINANCES PUBLIQUES

N° 130 – Avril 2015

LA SÉCURITÉ FISCALE

CHRONIQUE BUDGÉTAIRE ET COMPTABLE

CHRONIQUE FISCALE

CHRONIQUE DE JURISPRUDENCE FINANCIÈRE
CONSTITUTIONNELLE

CHRONIQUE DE GOUVERNANCE FINANCIÈRE LOCALE

CHRONIQUE D'HISTOIRE DES FINANCES PUBLIQUES

LGDJ

lextenso éditions

La sécurité fiscale

RFFP n° 130 – Avril 2015

Éditorial : La sécurité fiscale : une politique publique à part entière, par Michel Bouvier	V
• LA SÉCURITÉ FISCALE	
Avant-propos, par Olivier Fouquet	3
La sécurité fiscale : quels enjeux juridiques ?, par Jean-Raphaël Pellas	7
Constitution et confiance légitime, par Claire Bazy Malaurie	33
La nature non normative de la doctrine administrative, par Édouard Crépey ...	47
Le rescrit fiscal, par Gilles Bachelier	57
Le recours pour excès de pouvoir contre les instructions fiscales, par Stéphane Austry	71
La confiance légitime peut-elle sauver l'opposabilité d'une doctrine fiscale contraire au droit de l'Union ?, par Hervé Cassagnabère	87
L'abus de droit et la sécurité juridique, par Olivier Fouquet	101
Sécurité juridique et rétroactivité de la loi fiscale, par Martin Collet	107
La Cour de cassation et la sécurité juridique, par Bernard Hatoux	125
Des accords au principe de bonne administration jugulés par la légalité en droit belge, par Jean-Pierre Nemery de Bellevaux	145
La sécurité juridique des contribuables au Canada : vers la reconnaissance d'une nouvelle norme, par André Lareau	159
La crise de la chose jugée en matière fiscale au Brésil, par Igor Mauler Santiago et Misabel Abreu Machado Derzi	175
• CHRONIQUE BUDGÉTAIRE ET COMPTABLE	
La loi de finances pour 2015, par Christophe Pierucci	187

• **CHRONIQUE FISCALE**

La taxe carbone en France : la troisième tentative est la bonne, par Antoine **Magnant**..... 215

• **CHRONIQUE DE JURISPRUDENCE FINANCIÈRE
CONSTITUTIONNELLE**

Chronique du 2^e trimestre 2014, par André **Barilari** 235

Le principe d'égalité dans le jugement incident de constitutionnalité en matière fiscale en France et en Italie, par Jeanne **Laleure-Lugrezi**..... 251

• **CHRONIQUE DE GOUVERNANCE FINANCIÈRE LOCALE**

Évaluation de la mutualisation des services : de la mesure des impacts financiers à la facturation intercollectivités (Illustration à travers le cas de figure d'Angers), par Franck **Gillard** 283

Le pilotage financier pluriannuel des collectivités territoriales : entre prévision et prospective, par Éric **Portal**..... 301

• **CHRONIQUE D'HISTOIRE DES FINANCES PUBLIQUES**

Le baron Louis : créancier de l'État et ministre des Finances. Réflexions autour de son unique ouvrage, *l'Opinion d'un créancier de l'État*, par François **Bonneville** 315

• **CHRONIQUE BIBLIOGRAPHIQUE**

I. – Compte rendu d'ouvrage, par Éric **Oliva** 329

II. – Vient de paraître 333

Fiscal security

RFFP no. 130 – April 2015

<i>Editorial: Fiscal Certainty: A Public-Policy Issue in its Own Right, by Michel Bouvier</i>	IX
• FISCAL SECURITY	
<i>Foreword, by Olivier Fouquet</i>	3
<i>Fiscal security: Legal challenges, by Jean-Raphaël Pellas</i>	7
<i>Constitution and legitimate expectations, by Claire Bazy Malaurie</i>	33
<i>The non-regulatory nature of administrative doctrine, by Édouard Crépey</i>	47
<i>Tax rulings, by Gilles Bachelier</i>	57
<i>Challenging tax instructions over abuse of power, by Stéphane Austry</i>	71
<i>Can legitimate expectation safeguard the enforceability of tax doctrine contradicting EU law?, by Hervé Cassagnabère</i>	87
<i>Abuse of the right of legal certainty, by Olivier Fouquet</i>	101
<i>Legal certainty and retroactivity in tax law, by Martin Collet</i>	107
<i>The court of cassation and legal certainty, by Bernard Hatoux</i>	125
<i>Agreements according to the principle of sound administration curbed by legality under Belgian law, by Jean-Pierre Nemery de Bellevaux</i>	145
<i>Legal certainty for tax payers: Towards recognition of a new standard in Canada, by André Lareau</i>	159
<i>The crisis of res judicata in tax matters in Brazil, by Igor Mauler Santiago and Misabel Abreu Machado Derzi</i>	175
• BUDGETING AND ACCOUNTING	
<i>The finance law for 2015, by Christophe Pierucci</i>	187

• **TAX NEWS**

*Carbon tax in France - third time lucky, by Antoine **Magnant** 215*

• **CONSTITUTIONAL FINANCIAL CASE LAW**

*Second quarter, 2014, by André **Barilari** 235*

*The principle of equality in constitutional rulings on tax matters in France and Italy, by Jeanne **Laleure-Lugrezi** 251*

• **LOCAL FINANCIAL GOVERNANCE**

*Evaluation of service pooling, from measuring financial impacts to billing inter-communal groupings (Angers case study), by Franck **Gillard** 283*

*Multi-annual financial management in local authorities: between forecasting and forward-planning, by Éric **Portal** 301*

• **HISTORY OF PUBLIC FINANCE**

*Baron Louis: creditor of the State and Minister for Finance. Reflections on his only work, the Opinion of a creditor of the State, by François **Bonneville**..... 315*

• **LITERATURE REVIEW**

*I. – Book review, by Éric **Oliva** 329*

II. – Just out..... 333

REVUE FRANÇAISE DE
**FINANCES
PUBLIQUES**

REVUE FONDÉE EN 1983
PAR MICHEL BOUVIER ET MARIE-CHRISTINE ESCLASSAN

CONSEIL SCIENTIFIQUE

France

Paul Amselek	Pierre Joxe
Jean Arthuis	Danièle Lamarque
Pierre Beltrame	Alain Lambert
Jean-François Bernicot	Dominique Lamiot
Jean-Jacques Bienvenu	Michel Lacombe
Bernard Castagnède	Pierre Lavigne
Bernard Cèutat	Bertrand Mathieu
Henry-Michel Crucis	Didier Migaud
Christian Descheemaeker	Joël Molinier
Jean-Pierre Duprat	Frank Mordacq
Guy Gilbert	Philippe Parini
Olivier Fouquet	Michel Prat
Xavier Grèffe	Michel Pinault
Robert Hertzog	Xavier Prétot
Philippe Josse	Augustin de Romanet

Étranger

Jón R. Blöndal (OCDE)	Estevao Horvath (Brésil)
Dominique Bouley (FMI)	Georgiy N. Kutsuri (Russie)
Hongying Cai (Chine)	André Lareau (Canada)
Diego Marin Barnuevo-Fabo (Espagne)	Jun Ma (Chine)
José Mauricio Conti (Brésil)	Taha Oudghiri (Maroc)
Misabel Abreu Machado Derzi (Brésil)	Giuseppe Pagano (Belgique)
Adriano Di Pietro (Italie)	Pascal Saint Amans (OCDE)
John Gilmore (USA)	José Tavares (Portugal)
Hugo Gonzalez Cano (Argentine)	Ngo The Chi (Viêtnam)
Noel Hepworth (GB)	

COMITÉ DE RÉDACTION

Jean-Luc Albert	Étienne Douat
Benoît Jean-Antoine	Marie-Christine Esclassan
Edward Arkwright	Vincent Dussart
Ludovic Ayrault	Sébastien Jeannard
André Barilari	Igor Mauler Santiago
Nourredine Bensouda	Gilbert Orsoni
Michel Bouvier	Luc Saïdj
Jean-Pierre Camby	Stéphane Thébault
Marine Camiade	Franck Wasserman
Martin Collet	

DIRECTION

Michel Bouvier Marie-Christine Esclassan

ADMINISTRATION

L.G.D.J. - Lextenso éditions
70, rue du Gouverneur Général Éboué, 92131 Issy-les-Moulineaux Cedex
Tél. : 01 40 93 40 00 - Télécopie 01 41 08 12 39
Relation clients : Tél. : 01 40 93 40 40 - Fax : 01 41 09 92 10
abonnements@lextenso-editions.fr

Directeur de la publication : Emmanuelle Filiberti

(secrétaire de la revue : Christine Moritz)

Assistante d'édition : Sylvie Mauzen
sylvie.mauzen@lextenso-editions.fr

ISSN 0294 - 0833 - CPPAP : n° 1018 T 83692

Imprimerie France Quercy - ZA Les Grands Camps - 46090 Mereuès
Revue trimestrielle - Dépôt légal : Avril 2015 - N° d'imprimeur : 50313

Imprimé en France



- **Éditorial : La sécurité fiscale : une politique publique à part entière**, par Michel **BOUVIER**
- **LA SÉCURITÉ FISCALE**
 - Avant-propos, par Olivier **FOUQUET**
 - La sécurité fiscale : quels enjeux juridiques ?, par Jean-Raphaël **PELLAS**
 - Constitution et confiance légitime, par Claire **BAZY MALAURIE**
 - La nature non normative de la doctrine administrative, par Édouard **CRÉPEY**
 - Le rescrit fiscal, par Gilles **BACHELIER**
 - Le recours pour excès de pouvoir contre les instructions fiscales, par Stéphane **AUSTRY**
 - La confiance légitime peut-elle sauver l'opposabilité d'une doctrine fiscale contraire au de l'Union ?, par Hervé **CASSAGNABÈRE**
 - L'abus de droit et la sécurité juridique, par Olivier **FOUQUET**
 - Sécurité juridique et rétroactivité de la loi fiscale, par Martin **COLLET**
 - La Cour de cassation et la sécurité juridique, par Bernard **HATOUX**
 - Des accords aux principes de bonne administration jugulés par la légalité en droit belge, par Jean-Pierre **NEMERY DE BELLEVAUX**
 - La sécurité juridique des contribuables au Canada : vers la reconnaissance d'une nouvelle norme, par André **LAREAU**
 - La crise de la chose jugée en matière fiscale au Brésil, par Igor **MAULER SANTIAGO** et Misa Abreu **MACHADO DERZI**
- **CHRONIQUE BUDGÉTAIRE ET COMPTABLE**
 - La loi de finances pour 2015, par Christophe **PIERUCCI**
- **CHRONIQUE FISCALE**
 - La taxe carbone en France : la troisième tentative est la bonne, par Antoine **MAGNANT**
- **CHRONIQUE DE JURISPRUDENCE FINANCIÈRE CONSTITUTIONNELLE**
 - Chronique du 2^e trimestre 2014, par André **BARILARI**
 - Le principe d'égalité dans le jugement incident de constitutionnalité en matière fiscale en France et en Italie, par Jeanne **LALEURE-LUGREZI**
- **CHRONIQUE DE GOUVERNANCE FINANCIÈRE LOCALE**
 - Évaluation de la mutualisation des services : de la mesure des impacts financiers à la facturation intercollectivités (Illustration à travers le cas de figure d'Angers), par Franck **GILLARD**
 - Le pilotage financier pluriannuel des collectivités territoriales : entre prévision et prospective, par Éric **PORTAL**
- **CHRONIQUE D'HISTOIRE DES FINANCES PUBLIQUES**
 - Le baron Louis : créancier de l'État et ministre des Finances. Réflexions autour de son ouvrage, *l'Opinion d'un créancier de l'État*, par François **BONNEVILLE**
- **CHRONIQUE BIBLIOGRAPHIQUE**
 - I. - Compte rendu d'ouvrage, par Éric **OLIVA**
 - II. - Vient de paraître



9 782275 046402

ISSN 0294-0833

ISBN 978-2-275-04640-2

La crise de la chose jugée en matière fiscale au Brésil

Igor MAULER SANTIAGO*
Misabel Abreu MACHADO DERZI**

RÉSUMÉ

L'article analyse la crise de la chose jugée en matière fiscale au Brésil, démontrant sa perte de légitimité en amont (restriction de l'accès du contribuable aux tribunaux supérieurs) et sa perte d'efficacité en aval (nouveaux moyens de résistance du fisc à son exécution). Les auteurs discutent la validité de ces innovations par rapport à la Constitution brésilienne.

The article analyses the crisis that has arisen regarding res judicata in tax matters in Brazil. It demonstrates that this institute has been losing legitimacy regarding its formation (because of restrictions of the taxpayers' access to the higher courts) and effectiveness concerning its execution (new means whereby the State can contest it, if it is in the taxpayer's favour). The authors discuss the validity of these innovations in the light of the Brazilian Constitution.

1. – INTRODUCTION

La chose jugée, auparavant hautement respectée au Brésil, se voit aujourd'hui frappée d'une grave crise, tant pour ce qui est de sa formation,

* Docteur en Droit Fiscal. Membre de la Commission d'Études Fiscales du Barreau National Brésilien. Avocat.

** Docteur en Droit Fiscal. Professeur de Droit Fiscal à l'Université Fédérale de Minas Gerais. Avocate.

que pour ce qui relève de son efficacité. Ce phénomène général touche à son paroxysme dans le domaine fiscal où prédominent les rapports juridiques successifs (réitération périodique des faits générateurs) et où les raisons d'État sont parfois prises pour des raisons de droit.

Le présent article analyse cette question à la lumière du principe de sécurité et confiance juridique, garanti par la Constitution brésilienne.

2. – LES SYMPTÔMES CONCERNANT LA FORMATION DE LA CHOSE JUGÉE

« *Res iudicata facit de albo nigrum, de quadratum rotundum.* »

À ce stade, l'efficacité de la sentence se révèle éloignée de tout questionnement concernant la validité ou la justice de la décision prise, voire « à toute investigation sur sa conformité avec le droit »¹. Selon Liebman :

« *La chose jugée rend impossible ou sans effet la démonstration de l'injustice de la sentence, rend inconditionnée son efficacité, garantissant ainsi la sécurité, la permanence et l'immutabilité des effets produits.* »²

La rediscussion des conclusions du jugement est donc impossible, fût-ce à la lumière d'autres arguments que le juge aurait pu examiner. C'est le principe de la forclusion *pro iudicato*, établi dans l'article 474 du Code de Procédure Civile brésilien. Il est clair que, pour revêtir une telle force, la sentence doit avoir été produite dans le cadre d'une procédure authentiquement contradictoire, dans laquelle les parties ont eu toute liberté de présenter leurs arguments – et les avoir examinés – devant toutes les instances du pouvoir judiciaire.

En ce sens, la chose jugée est la ligne de partage entre la confrontation de thèses (moment du discours) et l'exécution matérielle du droit du vainqueur, si nécessaire avec l'emploi de la force (moment de l'action), et il n'est pas acceptable que cette dernière soit employée de manière précipitée. Certes, la législation admet l'exécution provisoire de la sentence, ce qui aujourd'hui peut avoir lieu après le jugement de seconde instance, étant donné que les recours aux cours supérieures (Tribunal Supérieur de Justice, l'équivalent brésilien de la Cour de cassation, et Tribunal Fédéral Suprême, notre Cour constitutionnelle)

1. LIEBMAN, *Eficácia e autoridade da sentença*. Rio de Janeiro : Forense, 1981, p. 182.

2. LIEBMAN, *op. et loc. cit.*

n'ont pas d'effet suspensif. Mais l'exécution provisoire exige l'offre d'une caution de la part de l'intéressé (Code de Procédure Civile, article 475-O, § 2, II), de manière à protéger les intérêts de l'autre partie et garantir l'efficacité de la décision finale, au cas où elle réforme la décision provisoire déjà exécutée.

Dernièrement, néanmoins, des voix importantes se sont fait entendre en faveur de l'anticipation de l'exécution *définitive* de la sentence, et en proposant qu'elle se réalise juste après la décision de deuxième instance (Proposition d'amendement constitutionnel n° 15/2011, inspirée par le juge qui occupait à ce moment-là la présidence de la Cour constitutionnelle). Or la proposition, toujours en discussion au Parlement, porte atteinte – à notre avis – à diverses clauses immuables de la Constitution brésilienne, qui ne peuvent être touchées, même par un amendement constitutionnel. Il s'agit de la séparation des pouvoirs, de tous les droits et garanties individuels octroyés par l'article 5 de la Constitution et d'autres dispositions qui n'intéressent pas ici (article 60, § 4).

D'abord, le *due process of law* (Constitution, article 5, LIV), sur lequel écrit Celso Ribeiro Bastos³ :

« La procédure, dans le monde moderne, est la manifestation d'un droit de la personne humaine. Pour cette raison, les Constitutions ont intérêt à le discipliner, afin d'empêcher que des lois mal élaborées ne puissent conduire à sa dénaturation, avec le conséquent préjudice vis-à-vis des droits subjectifs qu'il doit protéger. Le grand juriste Couture parle justement d'une tutelle constitutionnelle de la procédure, au contenu suivant : "1° – l'existence d'une procédure envisagée dans la Constitution même. Aussitôt, la loi doit instituer cette procédure, lui étant interdite toute forme qui rende illusoire la garantie affirmée dans la Constitution. Toute loi qui contrarie ces fins est inconstitutionnelle⁴. Enfin, doivent exister des moyens efficaces de contrôle de la constitutionnalité des lois afin d'annihiler ces tentatives de dénaturation (*Fundamentos del derecho procesal civil*, p. 148)". »

Ainsi l'amendement une fois approuvé, le citoyen ou la personne juridique se verra privé de ses biens ou de sa liberté (la privation de liberté n'étant applicable qu'à la personne physique) avant la

3. *Comentários à Constituição do Brasil : promulgada em 5 de outubro de 1988*. São Paulo : Saraiva, 1988-1989, vol. 2, p. 260-261.

4. La référence s'applique aussi, selon la jurisprudence du Tribunal Fédéral Suprême, aux amendements constitutionnels, par rapport aux clauses immuables de la Constitution.

déclaration des tribunaux les plus importants de la structure judiciaire brésilienne, auxquels revient le dernier mot sur l'interprétation de la loi et de la Constitution.

Par ailleurs, l'exécution anticipée de la décision pourra avoir pour effet de la rendre irréversible dans la pratique ; à titre d'exemple, il n'y a pas de restitution équivalente aux jours de liberté supprimés à celui ou à celle qui est en prison, et l'impôt payé est remboursé de la façon la plus lente et inefficace qu'on puisse imaginer.

Pour ces mêmes raisons, seront également bafoués le contradictoire et le droit à la pleine défense (Constitution, article 5, LV), qui doivent pouvoir être exercés *ex ante*.

De même sera écornée l'isonomie (Constitution, art. 5, *caput*) dans la mesure où des décisions définitives en sens opposés seront exécutées simultanément en différents points du territoire national, ce qui d'ailleurs contrarie l'effort d'uniformisation matérialisé par des mécanismes comme la répercussion générale, dont nous parlerons plus loin.

Ceci pour ne point parler de la présomption d'innocence (Constitution, article 5, LVII), dès lors que la réclusion dans l'attente de recours aux cours supérieures – qui n'est possible aujourd'hui qu'à titre exceptionnel, une fois démontrée que sont remplies des conditions légales strictes (prison préventive) – deviendra la règle, si la proposition est approuvée.

Quoique le panorama annoncé par la proposition d'amendement constitutionnel n° 15/2011 soit terrifiant – exécution définitive de sentences contradictoires, au risque de l'irréversibilité *de facto* de leurs effets, même si réformées plus tard par les cours supérieures –, des outrages bien plus graves aux droits fondamentaux se cachent derrière l'amendement constitutionnel n° 45/2004.

Il en est ainsi avec la possibilité de donner au Tribunal Fédéral Suprême la possibilité de rejeter *in limine* un appel, s'il considère que le thème de fond – tout en étant constitutionnel – est dépourvu de transcendance économique ou sociale (c'est-à-dire de « répercussion générale »). Et aussi d'attribuer à tous ses arrêts une force obligatoire vis-à-vis des autres instances judiciaires (principe du *stare decisis*).

Cette seconde mesure – sélection du cas modèle, suspension dans les instances inférieures de tous les cas analogues et extension à ces derniers de la décision finalement prise par le Tribunal Fédéral Suprême – est évidemment favorable, et nous n'avons rien à lui opposer en principe (il y a des difficultés dans sa mise en œuvre, mais qui tendent à s'arranger sur le long terme). En revanche l'inconstitutionnalité existe,

à nos yeux, dans la faculté conférée au Tribunal Fédéral Suprême de choisir les recours qu'il va (et qu'il ne va pas) juger, ce qui équivaut à reconnaître l'existence d'offenses constitutionnelles de première et de deuxième catégorie.

Or, le contradictoire et la pleine défense – « avec les moyens et les recours qui leur sont inhérents »⁵, y compris évidemment celui dirigé au Tribunal Fédéral Suprême – sont des garanties *individuelles*, qui ne peuvent être soumises, même par un amendement constitutionnel, à la condition que le thème de fond ait une importance *sociale*.

De plus, lorsqu'il décide qu'une matière n'a pas de répercussion générale, le Tribunal Fédéral Suprême se démet de sa fonction de gardien de la Constitution, au risque de fermer les yeux sur une inconstitutionnalité dont l'existence ne serait établie qu'après la décision du recours prématurément rejeté.

Dans ce cas, on aura encore une fois l'exécution définitive de décisions contradictoires, à la différence que l'irréversibilité *de facto* mentionnée plus haut à propos de la proposition d'amendement constitutionnel anticipant la chose jugée, est ici remplacée par une irréversibilité *de jure*, puisqu'il n'y a pas de recours possible contre un arrêt de seconde instance – quelles que soient ses conclusions – portant sur une question déclarée par la Cour Suprême comme dépourvue de répercussion générale. L'offense à l'égalité est donc insurmontable.

3. – SYMPTÔMES RELATIFS À L'EFFICACITÉ DE LA CHOSE JUGÉE

Sauf dans les rares cas de modification d'interprétation de la Cour suprême, il n'est que par la faute des avocats du fisc qu'une décision favorable au contribuable, concernant un thème constitutionnel, acquiert la force de chose jugée avant une intervention définitive dudit Tribunal.

Pour ces situations, la loi prévoit l'action pour l'annulation de la chose jugée, qui peut être initiée jusqu'à deux ans après la fin du procès originaires.

Mais ceci est aujourd'hui considéré comme insuffisant par l'État, soit parce que la définition du thème par la Cour suprême (dans un autre procès) peut tarder plus de deux ans, soit parce que l'action pour l'annulation de la chose jugée peut être négligée, soit parce qu'il ne

5. C'est le texte de l'article 5, LV, de la Constitution.

veut pas attendre la fin de cette action pour reprendre l'exigence de l'impôt, soit parce qu'il prétend l'exiger quant aux faits générateurs survenus dans la période où la chose jugée favorable au particulier était en vigueur, comme si celle-ci ne valait rien.

Pour ce qui est de ce dernier point, il faut noter que les effets de l'action pour l'annulation de la chose jugée sur les rapports juridiques successifs (marqués par la répétition périodique des faits générateurs) sont différents, selon qu'il s'agit de l'annulation de la chose jugée favorable au contribuable ou à l'État.

Dans le premier cas, la décision – qui détermine le paiement de l'impôt auparavant supprimé – s'appliquera seulement aux faits générateurs postérieurs à la fin de l'action pour l'annulation de la chose jugée, toutes les situations antérieures restant exonérées, au nom (i) de la sécurité juridique (ii), de la confiance légitime du contribuable vis-à-vis de la décision dont il bénéficiait et (iii) du principe de la capacité contributive, étant donné que celui-ci n'a pas inclus la charge de l'impôt affecté par la chose jugée dans le prix des biens et services commercialisés pendant cette période.

Dans le cas contraire, la nouvelle décision – qui dispense du paiement de l'impôt auparavant tenu pour dû – est dotée d'effets rétroactifs, donnant lieu à la restitution des paiements faits sous la chose jugée défavorable, comme le stipule expressément le Code National des Impôts (articles 165, III, et 168, II).

Or, pour corriger les négligences et légitimer les démesures mentionnées plus haut, le Congrès National et le Ministère des Finances se sont évertués à concevoir des solutions hétérodoxes. Ce fut d'abord la « *relativisation de la chose jugée* », insérée en 2005 dans le Code de Procédure Civile (article 741, paragraphe unique), déterminant que la décision finale obtenue par le contribuable contre le fisc ne peut pas être exécutée si elle se base sur une loi ou une interprétation de la loi *ultérieurement* déclarées inconstitutionnelles par le Tribunal Fédéral Suprême.

La chose jugée n'est plus sacrée, comme le voulaient les anciens, et il y a des cas où elle a été mise en défaut même après une longue période. Par exemple, la récente admission par la Cour Suprême d'une nouvelle action de recherche en paternité, quand l'antérieure a été décidée avant la création ou la diffusion de l'examen d'ADN. Ou la jurisprudence du Tribunal Supérieur de Justice admettant la révision tardive (sans action pour l'annulation de la chose jugée) d'une indemnisation exorbitante fixée dans une action d'expropriation. Il s'agit de situations exceptionnelles (et du reste non acceptées par

tous), où le primat absolu de la chose jugée a eu à affronter des droits fondamentaux, comme celui de pouvoir connaître ses propres origines, ou à faire prévaloir des décisions hautement suspectes. La triviale erreur des avocats de l'une des parties ne peut être comparée, comme cause de flexibilisation de la chose jugée, à ce vide moral, à cet amer anachronisme, dont la rareté et la notoriété parlent d'eux-mêmes.

La Constitution affirme que « *la loi ne portera pas atteinte au droit acquis, à l'acte juridique parfait et à la chose jugée* » (article 5, XXXV).

Jouissant d'une protection constitutionnelle expresse, et du statut de clause constitutionnelle immuable, la chose jugée ne peut être défiée que dans les cas et par les instruments prévus par la propre Constitution.

Ces instruments se limitent à la révision criminelle, ce qui est sans objet pour les fins de la présente étude, et à l'action d'annulation de la chose jugée, à laquelle il est fait mention dans les articles 102, I, « j », 105, I, « e », et 108, I, « b », du texte permanent de la Constitution, ainsi que dans l'article 27, § 10, de ses dispositions transitoires.

Il ne faut pas penser que l'article 741, paragraphe unique, du Code de Procédure Civile s'appuie sur l'efficacité naturellement rétroactive des jugements d'inconstitutionnalité de la Cour Suprême. S'il est certain que de tels jugements frappent les situations qui se sont produites sous la loi annulée, il n'est pas moins exact qu'une telle rétroactivité, selon la Constitution, a pour limite la chose jugée, qui – sauf annulation par l'action adéquate et ne s'agissant pas des cas tout à fait exceptionnels, comme ceux rapportés plus haut – n'est plus soumise à des contrôles de justice et de validité.

Penser différemment serait admettre la perpétuation des litiges, dans la mesure où cela permettrait, à tout moment, la reprise de la discussion des désaccords que la chose jugée a réglés, en grave violation de la sécurité juridique.

La question de la validité de l'article 471, paragraphe unique, du Code de Procédure Civile attend toujours la définition de la Cour Suprême, mais une décision individuelle d'un de ses membres, M. le Juge Celso De Mello, en adopte une vision que nous réputons correcte⁶. Une des chambres du Tribunal Supérieur de Justice va également⁷ dans le même sens.

Quoiqu'il en soit le cabinet du Procureur-Général du Trésor National a publié un avis (Avis Juridique n° 492/2011), approuvé par le Ministre

6. RE 594.350/RS, décision publiée le 10 juin 2010.

7. Première Chambre, Resp. 671.182/RJ, décision publiée le 2 mai 2005.

des Finances, affirmant que le fisc est libre, à la suite de la publication d'un arrêt de la Cour Suprême qui juge constitutionnel un impôt, de l'exiger du contribuable qui a bénéficié d'une chose jugée en sens contraire. L'avis est plus audacieux que la *relativisation*, puisqu'il n'exige pas – comme celle-ci – l'obtention par l'État d'une décision judiciaire par rapport à chaque contribuable. Il évoque l'article 471, I, du Code de Procédure Civile, selon lequel la chose jugée s'impose tant que ne sont pas changées les conditions de fait et de droit sous l'empire desquelles la décision a été prise.

L'avis qui relève que « *les modifications dans les circonstances juridiques... capables de faire cesser son efficacité obligatoire sont celles qui... altèrent le propre système juridique en vigueur* » se permet d'affirmer que tel serait le cas d'un arrêt du Tribunal Fédéral Suprême déclarant un impôt conforme à la Constitution, ce qui empêcherait l'application des décisions divergentes déjà devenues définitives.

L'erreur est triple, au moins.

Elle l'est d'emblée, parce que la déclaration de constitutionnalité d'une loi n'altère en rien le système juridique, ne faisant que confirmer la présomption dont celle-ci était revêtue dès l'origine.

Elle l'est de plus, parce qu'admettre que la Cour Suprême puisse – à part un instrument spécifique pour colmater les omissions législatives, dont il n'est pas question ici – innover à l'égard du système juridique (« qui tend », dit l'avis, « à être intégré par un nouvel élément ») affronte une autre clause immuable de la Constitution brésilienne : la séparation des pouvoirs. La Cour confirme ou annule la règle, mais elle ne la crée pas – même si elle crée des normes à partir de l'interprétation des règles, ce qui est tout à fait différent et n'interfère pas avec le thème en discussion.

Elle l'est enfin parce que le caractère obligatoire des décisions du Tribunal Fédéral Suprême s'impose au Judiciaire et à l'Exécutif (Constitution, articles 102, § 2, et 103-A), mais non au particulier, notamment celui qui détient une chose jugée en sa faveur.

Les deux dernières raisons expliquent pourquoi l'annulation d'un impôt par le Tribunal Fédéral Suprême exonère de son paiement le contribuable soumis à une décision définitive qui affirmait sa constitutionnalité, sans que la réciproque soit vraie. Cela n'enfreint pas l'isonomie, étant donné que les principes constitutionnels en matière fiscale – c'est la Constitution même qui le dit – sont des limites au pouvoir de taxer, destinées à protéger le citoyen contre l'État, et non le contraire. Qui élabore les lois, les exécute d'office et décide de leur application n'a certainement pas besoin de protection.

4. – CONCLUSIONS

Au terme de ce travail concernant le respect dû à la chose jugée en matière fiscale, notre conclusion générale est qu'il faut en restaurer la dignité. Plus spécifiquement, nous réputons inconstitutionnels :

- la Proposition d'amendement constitutionnel n° 15/2011, qui prétend introduire l'exécution définitive des décisions de deuxième instance, sans attendre le jugement des tribunaux supérieurs ;

- la répercussion générale, comprise comme la faculté attribuée à la Cour Suprême de choisir les thèmes constitutionnels qu'elle va (et qu'elle ne va pas) juger ;

- la relativisation de la chose jugée prévue à l'article 471, paragraphe unique, du Code de Procédure Civile ;

- et l'Avis Juridique n° 492/2011 du cabinet du Procureur-Général du Trésor National, qui contrarie aussi des règles du Code de Procédure Civile.

Nous concluons aussi que l'action d'annulation de la chose jugée constitue – sauf cas exceptionnels, difficilement concevables en matière fiscale – le seul mécanisme permettant de surmonter la décision définitive favorable au particulier, et que les instruments hétérodoxes récemment conçus pour cette fin ne trouvent aucun appui aux principes de la libre concurrence et de l'isonomie, qui véhiculent des droits – et non des devoirs – du citoyen envers l'État.