

L'expertise en matière d'impôts directs devant le Tribunal Administratif

par Paul TEDESCHI

ENSEIGNANT à l'Université de Picardie

INTRODUCTION

1. Le tribunal administratif peut ordonner des mesures spéciales d'instruction, s'il se considère insuffisamment informé par la procédure générale d'instruction.

2. En vertu des textes actuellement en vigueur, les mesures d'instruction susceptibles d'être prescrites en matière d'impôts directs et de taxes assimilées sont : l'expertise, la visite des lieux, la vérification d'écritures, l'inscription en faux, le supplément d'instruction. Il s'agit d'impôts dont l'assiette ou le recouvrement sont de la compétence de la Direction générale des impôts.

La législation et la réglementation en vigueur sur ce point sont contenues dans les articles 1942 et 1943 du Code Général des impôts - l'article 1942-1 énumérant les mesures précitées - et dans la codification des textes applicables à la procédure suivie devant les tribunaux administratifs annexée aux deux décrets du 13 Juillet 1973 (D. n° 73-682 portant codification des textes législatifs, art. 9 et 11 ; D. n° 73-683 portant codification des textes réglementaires, art. R117 à 138, 147 et 148, 155, 168, 178, 199 sq. J.O. 18 Juill. 1973. Entrée en vigueur 14 sept. 1973).

Pour d'autres matières fiscales que celles se rapportant aux impôts directs et assimilés, il y aurait lieu de citer aussi des mesures diverses prévues par le Code des tribunaux administratifs, telles que l'enquête (art. R*139 sq.) et autres mesures d'instruction (art. R*150).

La contre-vérification, anciennement prévue, a été implicitement supprimée par l'article 92 de la loi 59-1472 du 28 décembre 1959, relative à la procédure contentieuse fiscale.

Il s'ensuit que, pour les impositions qui relèvent de la Direction générale des impôts, le tribunal administratif ne peut ordonner ni contre-vérification, ni enquête, ni interrogatoire, ni dépositions de témoins, ni confrontation de personnel.

3. Cependant, le Code général des impôts et la codification des textes sur la procédure administrative, de 1973, étendent largement à la procédure contentieuse fiscale les règles générales de la procédure administrative renvoient aux dispositions du code général des impôts ; or, celui-ci, dans ses articles 1939 à 1950 et suivants, renvoie lui-même au code des Tribunaux Administratifs, notamment articles R*117, R*118, R*119 à R*126, R*134, R*135 et R*162 et au code de Procédure Civile. Il subsiste, toutefois, des particularités propres au droit fiscal, par exemple dans l'expertise.

4. L'extension, aux litiges d'ordre fiscal, des solutions retenues par les textes généraux de procédure administrative, sous réserve de certains aménagements, est également marquée par la jurisprudence, spécialement celle du Conseil d'Etat. Pour ne citer comme exemples que des arrêts récents, on observe que le haut Tribunal a fait application de l'article 25 de la loi du 22 juillet 1889 - actuellement article R* 137 du code des tribunaux administratifs - qui met les dépens à la charge de la partie qui succombe en y faisant rentrer les frais d'expertise comme le veut la loi alors même qu'une exemption de droits d'enregistrement et de timbre était applicable dans cette affaire en vertu du code rural (exemption purement fiscale) (Conseil d'Etat 26 avril 1972, Ministère de l'Agriculture, requête n. 76573, recueil Lebon 1972 p. 311 avec les conclusions du commissaire du Gouvernement Vught). Les règles générales de procédure concernent spécialement le caractère contradictoire de cette procédure, qui sont admises par les textes sur la procédure administrative (loi du 22 juillet 1889 article 9 notamment et l'ensemble des dispositions du code relatif à la procédure devant les tribunaux administratifs de 1973) sont appliquées par la jurisprudence aux mesures spéciales d'instruction en matière fiscale (Conseil d'Etat 26 juin 1972 req. n. 79735, conclusions du commissaire du Gouvernement Bertrand ; Conseil d'Etat, 4 octobre 1972, req. n. 81399 concl. comm. du Gouvernement Mehl, rec. Lebon 1972 page 602).

5. L'extension des règles générales de procédure aux mesures spéciales d'instruction met aussi en jeu les dispositions du Code de procédure civile, par exemple, pour la récusation des experts (Code des tribunaux administratifs, art. R* 122).

6. Toutes ces formes d'extension des textes et de la jurisprudence aux mesures d'instruction s'accompagnent de conditions d'application variées : ces conditions vont de l'application facultative, laissée à la discrétion des parties, à l'application d'office par le tribunal administratif et même, dans certains cas, à l'application obligatoire pour le tribunal (Code des tribunaux administratifs, art. R* 168).

7. Néanmoins, de telles conditions sont limitées. D'une part, les mesures d'instruction ne peuvent être décidées pour trancher des questions de principe ; il ne peut s'agir que d'appréciations de fait susceptibles d'entraîner des conséquences juridiques, de constatations, d'évaluations, etc.

D'autre part, il n'y a pas non plus de mesures d'instruction dans les hypothèses où les lois et les règlements imposent des solutions qu'il s'agit d'appliquer formellement. C'est ainsi qu'une expertise ne pourrait pas porter sur la question de savoir si des sommes considérées, par application de l'article 109 du C.G.I., comme des revenus distribués ont été ou non effectivement distribuées. Elles figurent en effet au nombre de celles qui sont tenues pour telles par le texte précité.

8. La codification de 1973, permet d'avoir une vue d'ensemble plus précise que précédemment sur les divers aspects de la procédure administrative juridictionnelle. Cette codification, dans sa deuxième partie, intéresse particulièrement les mesures d'instruction ici étudiées. Elle regroupe des textes législatifs intervenus en matière réglementaire et des textes réglementaires. Les textes antérieurs ainsi regroupés sont abrogés et remplacés par l'actuel Code des tribunaux administratifs (cf. D. n. 73-683, 13 juillet 1973, art. 2 et 3). Le décret donne la liste des textes abrogés et une table de concordance de ces textes avec les différents articles du Code nouveau (cf. J. O. 18 juillet 1973, p. 7790 : Table de Concordance).

I. — L'EXPERTISE.

9. L'expertise est un *moyen de « vérification »*, au même titre que l'enquête ou d'autres mesures spéciales d'instruction (code des tribunaux administratifs, art. R. 116). C'est la plus importante et la plus pratique des mesures d'instruction. Elle consiste (V. supra, n. 7) à confier à une personne qualifiée la tâche de faire des vérifications d'ordre technique sur les points d'une affaire déterminés par la décision du tribunal administratif. (code des tribunaux administratifs, art. R. 117. C.G.I., art. 1942 1, et 1943 § 4).

10. L'expertise se situe dans le cours de la procédure contentieuse d'un litige. Elle fait partie intégrante de cette procédure, à partir du moment où elle est ordonnée par un jugement avant-dire-droit du tribunal administratif.

C'est pourquoi l'annulation en appel du jugement qui ordonne l'expertise entraîne l'annulation de la décision au fond. Un jugement qui a étendu à tort la mission des experts à deux années d'imposition alors que la demande initiale du requérant n'avait pas le même objet a été annulé dans ces conditions (Conseil d'Etat, 8 nov. 1972 req. 85664, concl. du com. du Gouvernement Mehl (cf. également procédure irrégulière, annulation Conseil d'Etat, 2 février 1972, req. 79785, conclusion com. du Gouvernement Dufour Droit Fiscal 1972, n. 15-16, comm. 566).

Toutefois, si les parties ont assisté à l'expertise sans contestation ni réserves, elles ne peuvent invoquer l'irrégularité de l'opération.

11. La question de savoir quel est *le texte applicable* en matière d'expertise lorsque le litige se produit au moment d'un changement de législation est résolue, dans le dernier état de la jurisprudence, dans le sens du texte en vigueur au moment où est rendu le jugement qui ordonne l'expertise. (Conseil d'Etat, 7^o et 8^o sous-sect., 5 janvier 1972, req. 80132, concl. du com. du Gouvernement Schmeltz.

12. *Caractère facultatif de l'expertise.* L'expertise est de demeure dans la législation antérieure et dans celle actuellement en vigueur, aussi bien que selon la jurisprudence, une mesure facultative. (Code des tribunaux administratifs article R* 117). Il en est ainsi de l'expertise, mesure d'instruction spéciale, étant donné qu'il en est de même de l'instruction générale de l'affaire aux termes de l'article 114 du Code des tribunaux administratifs : si la solution du litige s'avère certaine, le président du tribunal administratif peut décider qu'il n'y aura pas lieu à instruction ; a fortiori le caractère facultatif de l'expertise se justifie-t-il. (cf. Conseil d'Etat 20 décembre 1961, req. 15086 rec. page 252 ; 3 avril 1952, req. 11403 ; 22 mars 1954, Lebon p. 177 ; 5 juillet 1954, Lebon p. 422). Conseil d'Etat 16 juin 1971, req. 79272, Droit Fiscal 1971 n. 32-37 comm. 1168. On observera que puisque la décision de faire procéder à une expertise doit être explicite, il s'ensuit que le rejet de cette décision peut être implicite.

Ce rejet peut provenir du fait que le tribunal s'estime suffisamment informé sur les faits du litige (Conseil d'Etat 25 octobre 1963, req. 51846, 8^o sous-section).

13. *Etendue du pouvoir du juge.* Le tribunal administratif peut, par conséquent, ordonner l'expertise demandée par les parties ou par l'une d'elles. Dans ce cas, il détermine les points sur lesquels l'expertise doit porter.

Le tribunal peut aussi ordonner l'expertise d'office, donc une expertise non demandée et même une expertise contre la volonté des parties, ou au-delà des points visés par les parties (Conseil d'Etat 9 novembre 1963, req. 55490, 9^o sous-section).

Cependant, le pouvoir du juge n'est pas à cet égard discrétionnaire : le tribunal peut refuser l'expertise, s'il en constate l'inutilité pour la solution du litige, au vu des moyens de preuve ou des faits invoqués par les parties (Conseil d'Etat, 13 octobre 1971, req. n. 80095, concl. du Gouvernement Schmeltz ; 5 janvier 1972, req. 80132, cond. Schmeltz (précité), (Conseil d'Etat 4 février 1972 req. 79721 et 79751 ; Droit Fiscal 1972 n. 28, comm. 1129).

Néanmoins, si le refus d'expertise, même implicite, résulte clairement du fait que, d'après les circonstances de l'affaire, cette expertise est inutile à la solution du litige, en s'appuyant uniquement sur des motifs de droit, la décision du tribunal n'est pas cause d'annulation du jugement sur le fond (Conseil d'Etat, 21 juin 1971, req. 41428, 8^o sous-section). Il en est ainsi, par exemple, lorsque les faits invoqués ne sont pas de nature à motiver la réclamation (Conseil d'Etat 23 janvier 1911, rec. 4427). Il en est ainsi également lorsque les faits invoqués pour l'expertise sont ceux-là mêmes qui ont servi de base à la réclamation (Conseil d'Etat, 1 août 1919, rec. 4707). Il en est de même de la demande d'un étranger qui conteste son imposition par le fait qu'il n'a pas résidé en France, alors que cette imposition vient simplement de ce qu'il est propriétaire en France (Conseil d'Etat, 24 juillet 1939, req. 65912, rec. p. 432). Même solution, si tous les points du litige en cause ont déjà fait l'objet d'un examen par experts pour l'imposition portant sur une année précédente non contestée par le contribuable (Conseil d'Etat, 12 février 1947, Lebon p. 57).

Il en est encore de même d'une société qui n'a pas tenu de livre-journal, mais qui a conservé une comptabilité régulière (Conseil d'Etat 27 mai 1957, req. 36615, Droit fiscal 1957, n. 26 comm. 455). Même solution pour le contribuable qui soutient que sa comptabilité est probante sans présenter de preuves extracomptables (Conseil d'Etat 12 octobre 1959 req. 44456 Lebon p. 501).

Le Tribunal Administratif peut toujours ordonner une expertise quelle que soit la partie à laquelle incombe la charge de la preuve. (Conseil d'Etat, 8^o et 9^o sous-section, 13 mars 1974, req. n. 8827 et 87409 ; Droit Fiscal, 27 janvier 75, comm. 117, p. 103).

14. La décision du tribunal administratif sur la demande d'expertise ne doit, de toute manière, pas se fonder sur des motifs erronés en droit ou en fait (Conseil d'Etat 9 novembre 1960, req. 45753 8^o sous-section). C'est ainsi qu'en cas de taxation d'office, un contribuable peut contester cette imposition en se fondant sur toutes les justifications, même extra-comptables ; dès lors, le tribunal administratif qui a refusé une expertise en ne tenant compte dans ses motifs que des justifications comptables, a pris une décision dont l'irrégularité vicia la procédure (Conseil d'Etat 11 octobre 1961, req. 28282, 8^o sous-section). Le contribuable peut fournir la preuve de ses allégations en se fondant sur tout mode de preuve du droit commun : le tribunal administratif ne peut pas refuser l'expertise en invoquant le caractère non probant de la comptabilité (Conseil d'Etat 8 juillet 1973, req. 48442, 48443, 48444, 48445, 48446 et 51280, 7^o sous-section).

La question se pose de savoir si le tribunal doit motiver son jugement avant-dire-droit sur la demande d'expertise. La position du Conseil d'Etat a pu être assez nuancé dans de nombreux arrêts. Le haut tribunal a souvent décidé qu'il ne saurait être fait grief au juge d'avoir statué sans ordonner l'expertise, puisque l'expertise n'est pas obligatoire. Mais certains arrêts examinent aussi le bien-fondé de la décision du juge en premier ressort dans sa motivation : si le juge n'est pas obligé d'ordonner l'expertise, du moins en partie doit-il motiver son refus d'expertise par des motifs autres que la seule affirmation de l'inutilité de la mesure demandée (Conseil d'Etat 18 décembre 1963, req. 44693). Le juge administratif peut statuer au fond sur le vu d'une expertise alors même que le rapport d'expertise ne lui paraît pas convaincant. (Conseil d'Etat, 7^o et 8^o sous-section, 19 février 1975, req. 90532, Droit Fiscal 7-14 avril 1975, comm. 540, p. 366).

Il est possible de résumer les éléments tirés de la jurisprudence du Conseil d'Etat en cette matière par les trois points suivants :

1 : si le tribunal administratif s'estime suffisamment informé, il peut refuser l'expertise demandée, même si cette demande est justement motivée (Conseil d'Etat 18 décembre 1963, req. 39009 et 44693 ; 20 décembre 1963, req. 55596).

2 : le tribunal doit en principe donner les raisons de son refus d'expertise (Conseil d'Etat arrêts précités et 13 octobre 1971, req. 80095, concl. Schmeltz).

3 : le refus peut être implicite, lorsque les motifs invoqués devant le premier juge sont d'une nature telle qu'ils rendent l'expertise manifestement inutile (Conseil d'Etat 12 octobre 1964, req. 38131. Droit Fiscal, 1964, n. 43 comm. 1124).

Mais lorsque le tribunal administratif a rendu une décision au fond dans les motifs de laquelle il n'apparaît pas que l'expertise a été écartée comme inutile à la solution du litige, le jugement est entaché d'irrégularité et annulé (Conseil d'Etat 10 mars 1965, req. 62426).

15. Le contrôle exercé par le Conseil d'Etat sur les jugements ordonnant ou refusant une expertise va d'ailleurs, assez loin : le haut tribunal ne s'en tient pas à l'exactitude des faits ; il s'attache à la valeur juridique des raisonnements du tribunal. C'est ainsi que le Conseil d'Etat a jugé une affaire dans laquelle les premiers juges avaient relevé dans la comptabilité du contribuable des lacunes, un compte-caisse créditeur, des amortissements, des frais professionnels ; la haute assemblée a observé que cette comptabilité n'a jamais fait ressortir un tel compte-caisse créditeur (qui pouvait engendrer des dissimulations de recettes), mais qu'au contraire le contribuable n'avait pas justifié les apports personnels et que ces éléments ne pouvaient pas justifier le refus d'une expertise (Conseil d'Etat 11 juillet 1958 req. 34010 Lebon p. 884 ; cf. également Conseil d'Etat 19 juin 1957, req. 31938 Lebon p. 399).

16. Le raisonnement juridique du juge n'est pas seulement contrôlé par le Conseil d'Etat en appel, du point de vue de sa valeur intrinsèque, mais encore du point de vue de son étendue, de son champ d'application. Par exemple, le tribunal administratif ne peut pas refuser une expertise par le motif qu'elle ne peut porter que sur la valeur probante de la comptabilité du contribuable : celui-ci tient du code général des impôts (art. 58, 177, 1940) 3) le droit de discuter tous les éléments de l'imposition, dès lors qu'il allègue que sa comptabilité est

susceptible d'apporter la preuve de sa contestation (Conseil d'Etat, 9 juin 1958, req. 33030, rec. p. 155).

Un arrêt récent du Conseil d'Etat confirme cette jurisprudence. Il a été jugé qu'une expertise était justifiée dans le cas d'un contribuable voulant apporter la preuve de l'exactitude de ses recettes au moyen de bandes de caisse enregistreuses (Conseil d'Etat 21 mars 1973, req. 81061, concl. du comm. du Gouvernement Schmeltz).

Il y a lieu de préciser que, si le contribuable dont la comptabilité a été déclarée irrégulière ne peut plus demander un nouvel examen d'ensemble de sa comptabilité, il peut, cependant, demander que l'expertise porte sur tel ou tel élément de cette comptabilité susceptible de conditionner la base de l'imposition (Conseil d'Etat, 6 janvier 1970, req. 76825, 76826, 76827, Droit fiscal 1970 n. 7, comm. 216). Une expertise ne saurait être refusée, lorsqu'il s'agit, pour le contribuable, de faire la preuve d'erreurs probables qui se seraient produites dans sa comptabilité. C'est ce qui a été jugé au sujet d'une demande d'expertise pour établir la réalité d'un exercice déficitaire ; cet exercice déficitaire avait été suivi d'un exercice marqué par des bénéfices, et le contribuable, en l'espèce, avait renoncé au report. Le jugement du tribunal administratif refusant l'expertise en ce cas a été annulé (Conseil d'Etat 22 décembre 1958, req. 40673 Lebon p. 884).

Une solution analogue devrait être donnée à toute détermination de bénéfice qui nécessiterait une expertise. Une telle détermination, qui est un élément de fait, a une incidence directe sur le montant de l'imposition et, par conséquent, un jugement ordonnant l'expertise sur la demande du contribuable prend une valeur d'élément de droit en tant que moyen d'une juste application de la loi fiscale. C'est ce qui est apparu dans une affaire où il s'agissait de déterminer le bénéfice net en matière de bénéfice industriels et commerciaux (Conseil d'Etat 26 novembre 1971, req. 80130 conclusions du comm. du Gouvernement Schmeltz).

C'est encore dans cet esprit que le Conseil d'Etat a jugé une décision ordonnant une expertise, rendue par un tribunal administratif, à l'aide d'éléments que les premiers juges ne possédaient pas. Les moyens ainsi donnés aux contribuables en premier ressort et en appel devant le Conseil d'Etat pour justifier une demande d'expertise apparaissent comme assez larges (Conseil d'Etat 5 janvier 1972, req. 80132, conclusions du comm. du gouvernement Schmeltz, précité).

17. *Limites du pouvoir d'ordonner une expertise.* Expertise frustratoire. L'expertise, toujours facultative, doit également toujours être utile à la solution du litige. Si, par conséquent, une telle mesure d'instruction s'avère inutile, pour les parties en cause, elle devient par là même frustratoire. (Conseil d'Etat 10 juillet 1970, req. 71468, 71485, 71494 et 75412, Droit Fiscal 1970, n. 3 comm. 86. Conseil d'Etat 22 mars 1972, req. 78830, 79250, Droit Fiscal 1972 n. 42, comm. 1526. Conseil d'Etat 6 juin 1973 req. 87190 Droit Fiscal 1973 n. 30, comm. 1146). C'est ainsi que l'expertise demandée ou ordonnée d'office par le tribunal, sur le fond de l'affaire, alors que la question à trancher d'abord est une question de recevabilité du recours, risque d'être frustratoire : dans la circonstance, le tribunal administratif doit statuer sur la question de recevabilité, avant de se prononcer sur l'utilité de l'expertise (Conseil d'Etat 14 février 1949, r.o. p. 148). Il en va de même de l'hypothèse où l'Administration oppose une exception à une demande en décharge ou en réduction d'impôt : si l'exception aboutit, elle rend la demande du

contribuable caduque ; par conséquent, une expertise ordonnée au sujet de cette demande risque d'être sans objet, donc frustratoire ; le tribunal administratif doit statuer au préalable sur l'exception soulevée par l'Administration. (Conseil d'Etat 4 mars 1956, req. 33171 rec. p. 44).

On peut étendre cette conception de l'expertise frustratoire à la lumière des données de la jurisprudence. En effet, à l'inverse du cas précédent, il est loisible d'avancer que toute expertise est susceptible d'être inutile, frustratoire, dès l'instant que la solution du litige sur le fond s'avérerait favorable au réclamant ; ce serait la décharge ou la réduction d'impôt. Le tribunal administratif doit donc, avant de prendre une décision sur une éventuelle expertise, s'enquérir des probabilités plus ou moins grandes de solution du litige dans un sens déterminé. Si cette solution ne fait pas de doute, au vu des pièces du dossier et de toutes les informations que possède le tribunal, l'expertise ne doit pas être envisagée. (Conseil d'Etat 5 juillet 1961, req. n. 47258).

Il est de toute manière indispensable pour le tribunal de vérifier la valeur de fait ou de droit d'un élément de l'affaire qui, à première vue, justifierait une expertise en réalité inutile, donc frustratoire : il a été jugé, par exemple, dans un litige fiscal, que le fait pour le contribuable d'utiliser habituellement sa voiture pour des raisons professionnelles ne justifie pas une expertise aux fins d'assimilation à ce fait d'un accident subi par cette voiture. (Conseil d'Etat 12 mars 1962 req. 53699). Serait également frustratoire une expertise portant sur la détermination d'une question de droit, telle que la question de la détermination de l'assiette d'une cotisation professionnelle. (Conseil d'Etat 22 février 1962, req. n. 46327 concl. de M. Poussière, com. du Gouvernement, Droit Fiscal 1962, n. 18-19, à l'occasion de la détermination de l'assiette d'une cotisation des membres du Centre technique des industries de la fonderie). Serait également frustratoire une expertise tendant à rechercher le prix de revient d'un brevet d'invention inscrit par un inventeur à l'actif de son entreprise afin de déterminer les bases de l'amortissement : l'expertise est frustratoire, ces bases étant la valeur réelle du brevet au jour de l'inscription à l'actif de l'entreprise et non son prix de revient entre les mains de l'inventeur. (Conseil d'Etat, 20 octobre 1971, req. 79553, Droit Fiscal 1971, n. 50, comm. 1831). Serait encore frustratoire une expertise jugée inutile sur la détermination des éléments du bénéfice imposable. (Conseil d'Etat, 8^o et 9^o sous-section, 12 février 1975, req. 92426, Droit Fiscal 7-14 avril 1975, comm. 539, page 365).

Il y a lieu d'observer que l'attitude du Conseil d'Etat en matière d'expertise frustratoire dans le domaine fiscal est analogue à celle que la haute assemblée adopte souvent pour les expertises dans différents domaines, par exemple, en ce qui concerne les dommages de travaux publics : chaque fois que l'expertise s'avère inutile, la solution du litige est envisagée sans qu'il soit besoin de recourir à cette mesure. Cela ne fait, d'ailleurs, que faciliter la réparation des dommages par l'allègement de la procédure.

18. Si la jurisprudence s'entoure de précautions pour éviter les expertises frustratoires, en revanche, elle admet aisément qu'une telle mesure soit ordonnée ou demandée, même si le tribunal est en possession d'éléments utiles dans le dossier de l'affaire. Le tribunal peut, sans contradiction, faire état de ces éléments dans les motifs de son jugement tout en ordonnant une expertise pour mieux fonder le dispositif de ce même jugement (Conseil d'Etat 11 janvier 1961, req. 41876 bull. compt. directeur Dupont, 1961, n. 2 p. 54).

II. — DEMANDE D'EXPERTISE.

19. *L'expertise peut être, soit demandée* par les intéressés, soit ordonnée d'office par le tribunal administratif. S'il s'agit d'impositions telles que l'impôt direct, la taxe sur le chiffre d'affaires et les taxes assimilées, dont l'assiette et le recouvrement sont confiés à la Direction générale des Impôts, l'expertise, en tant que mesure spéciale d'instruction, prend place dans la procédure fiscale prévue par le Code Général des Impôts et ses annexes, conformément à l'article R* 199 du Code des Tribunaux Administratifs. S'il s'agit d'autres impositions, c'est le Code des Tribunaux Administratifs qui s'applique purement et simplement dans ses articles R* 117 et suivants, concernant l'expertise dans tout litige administratif.

En tout cas, il y a lieu d'observer que le Code Général des Impôts renvoie souvent à des textes actuellement codifiés dans le Code des Tribunaux administratifs et que les différents textes applicables sont sur de nombreux points identiques.

20 : *Expertise demandée par les intéressés.* L'expertise peut être demandée soit par l'une des parties, contribuable ou Administration, soit par les deux parties d'un commun accord. C'est le tribunal administratif qui statue sur cette demande par un jugement avant-dire-droit.

21. La demande d'expertise peut être faite à tout moment, soit dans la requête introductive d'instance soit après le dépôt de cette requête, dans un mémoire en défense ou en réplique, soit même à l'audience du Tribunal administratif, où l'affaire est appelée.

22. Si la demande ne fait pas partie intégrante de la requête introductive d'instance ou de l'un des mémoires subséquents, elle doit être présentée sur papier timbré.

23. La demande d'expertise peut être expresse ou tacite. Si elle est expresse, ses termes doivent être précis quant à l'objet de l'expertise. (Conseil d'Etat, 7^o et 9^o sous-section, 8 janvier 1975, req. n. 97879, Droit Fiscal, comm. 385, p. 272).

Si la demande est tacite, elle doit résulter nettement de la requête introductive d'instance, des mémoires ou des conclusions.

Dans tous les cas, c'est le juge saisi de l'affaire au fond, c'est-à-dire le tribunal administratif, qui interprète la demande (Code Général des Impôts, articles 1942 al. 1, et 1943 al. 1, Code des Tribunaux administratifs article L.11, article R* 116 et suivants, R* 199). Le juge administratif recherche si l'expertise a bien été demandée par le réclamant (Conseil d'Etat 31 juillet 1908, rec. 6267).

Le juge recherche aussi si les prétentions du contribuables ne sont pas admises par l'Administration (Conseil d'Etat 8 janvier 1910). C'est ainsi que l'expertise, même demandée tacitement, est considérée comme réclamée par le contribuable dès l'instant que celui-ci s'est réservé la faculté de réclamer cette mesure en cas de conclusions contraires de l'Administration (Conseil d'Etat, 9 janvier 1907, rec. Lebon p. 19).

La jurisprudence fournit des exemples de demandes d'expertise trop imprécises pour être regardées comme telles. Est trop imprécise la demande résultant de la déclaration du contribuable voulant se réserver la faculté de demander une expertise, sans autre précision. (Conseil d'Etat, 11 février 1902 rec. Lebon p. 114. 19 juin 1944, req. 68089, rec. p. 146). Il en est de même de l'expertise demandée dans un mé-

moire où l'intéressé déclare se réserver la faculté d'une expertise quand l'affaire sera portée à l'audience du Tribunal, sans que cette prétention apparaisse dans un autre document. (Conseil d'Etat 16 décembre 1946 req. 6824). Il en est encore ainsi lorsque la mesure n'est demandée que pour le cas où le tribunal administratif déclarerait l'expertise nécessaire (Conseil d'Etat, 3 août 1928 req. 93964 rec. 5243). Une demande d'expertise ne pourrait pas résulter d'une déclaration du contribuable où celui-ci suppose que ses prétentions seront acceptées sans qu'il ait besoin de recourir à une expertise (Conseil d'Etat 2 juillet 1909). Une simple allusion à l'expertise, par le contribuable n'équivaut pas à une demande d'expertise. Aurait la même valeur négative une déclaration dans laquelle l'intéressé se dit prêt à accepter une expertise, si c'est nécessaire (Conseil d'Etat 29 mai 1914, rec. Lebon p. 773). Serait encore imprécise la déclaration par laquelle le contribuable estimera fondée l'expertise ordonnée par le tribunal, si celui-ci recourt à une telle mesure (Conseil d'Etat 19 juin 1944, req. 70333). (dans le même sens Conseil d'Etat 23 avril 1941 req. 67729).

La demande d'expertise est encore inopérante, si le contribuable a fait cette demande par le truchement d'une formule imprimée de laquelle ne résulte pas la manifestation de volonté de l'intéressé (Conseil d'Etat, 8 août 1932, rec. Lebon p. 721).

Autre cas de demande non valable : la demande d'expertise faite dans une réclamation adressée au directeur des impôts et qui n'est pas suivie d'une demande expresse dans un autre document (Conseil d'Etat, 29 avril 1932, rec. 5816).

24. Certaines précisions ne permettent pas non plus de préjuger de la volonté du réclamant. La désignation, à l'avance, par celui-ci, de son expert, ne vaut pas demande d'expertise (Conseil d'Etat, 27 juin 1902).

De même, le désir exprimé dans une déclaration écrite, de n'avoir recours qu'à un seul expert, au cas où une expertise serait décidée, ne suffit pas pour constituer une demande de cette mesure (Conseil d'Etat, 27 février 1903, rec. Lebon p. 574).

25. L'intéressé peut renoncer à l'expertise, mais une telle déclaration, non précédée d'une demande expresse ou tacite mais suffisamment certaine, ne permet pas de présumer cette demande (Conseil d'Etat, 15 avril 1932, Semaine Juridique 1932, p. 626).

26. La demande d'expertise a des limites quant à ses *effets* dans le temps. Une demande faite pour l'exercice de telle année ne saurait valoir pour l'exercice antérieur ou ultérieur. (Conseil d'Etat, 24 juillet 1939, rec. p. 428). La demande d'expertise est en effet liée à la mission des experts, qui est elle-même strictement délimitée par son objet et dans le temps. (cf. infra, par. 60, Conseil d'Etat, 8 novembre 1972, req. 85664, concl. Mehl).

27. Les éléments de la demande d'expertise doivent, en tout état de cause être examinés par le tribunal administratif qui décide de la recevabilité ou de l'irrecevabilité de la demande (voir supra, par. 20). Un vice qui en lui-même peut rendre une demande irrecevable est susceptible, cependant, d'une vérification, donc d'une expertise, si la réalité du vice est en cause (Conseil d'Etat, 23 mars 1908, rec. 6256).

Il va de soi que, si le tribunal fait droit à la requête sur le fond, la demande d'expertise est sans objet.

28. *Expertise ordonnée d'office.* L'expertise peut être donnée d'office par le tribunal administratif (Code général des Impôts article 1943 et Code des Tribunaux administratifs article R* 117). Le tribunal administratif peut prendre la mesure même en cas d'opposition du contribuable ou de l'Administration (Conseil d'Etat, 10 novembre 1922, req. 76782, rec. 4836 ; 13 juillet 1935, rec. 6221).

III. — NOMBRE ET DESIGNATIONS DES EXPERTS.

29. Le Code des Tribunaux administratifs (article R* 118), consacrant une règle ancienne, édicte : « Sauf en matière d'impôts directs, de taxe sur le chiffre d'affaires ou de taxes assimilées dont l'assiette ou le recouvrement est confié à la Direction générale des Impôts, il ne sera commis qu'un seul expert ».

Par conséquent, le nombre des experts en matière d'impôt directs et de taxes assimilées reste déterminé par le Code général des Impôts. L'article 1943 al. 2, décide que l'expertise sera faite par trois experts, mais que les parties peuvent s'accorder pour qu'elle ne soit effectuée que par un seul expert.

Dans les litiges fiscaux qui ne sont pas relatifs aux impôts directs et taxes assimilées, on applique les dispositions du Code des tribunaux administratifs, c'est-à-dire le principe de l'expert unique. Cependant ici aussi l'exception est possible : plusieurs experts peuvent être désignés, si le tribunal administratif l'estime nécessaire (article R* 118 al. 1).

En matière d'impôts directs et de taxes assimilées, le tribunal peut, d'ailleurs, en raison du peu d'importance du litige, confier l'expertise à un seul expert (Code général des Impôts, article 1943, al. 2).

30. Il semble bien que le nombre de trois experts voulu par la loi doive être entendu comme un minimum, sauf le cas où le tribunal ou l'accord des parties remettrait l'expertise à un seul expert.

En revanche, il semble qu'il pourrait être possible au tribunal de désigner plus de trois experts, dans l'hypothèse de plusieurs parties ayant un intérêt distinct, tout comme cela peut se faire sur le plan de la procédure administrative non fiscale, si le tribunal administratif le décide (article R* 118). Une partie peut accepter l'expert de l'autre partie.

Mais, dès lors qu'il n'y a pas d'intérêts distincts, il ne doit pas y avoir pluralité d'experts : c'est le cas des demandes collectives.

31. Si les parties ont demandé trois experts, le tribunal administratif ne peut pas leur imposer un seul expert. C'est ainsi qu'un jugement du tribunal administratif qui avait ordonné l'expertise par un seul expert, alors que l'une des parties, le directeur des impôts, réclamait trois experts, a été annulé (Conseil d'Etat, 14 mai 1955 req. 33119 rec. p. 251). Un jugement du tribunal administratif a été annulé pour la même raison, le contribuable n'ayant pas consenti expressément à ce que l'expertise fût effectuée par un seul expert (Conseil d'Etat, 5 janvier 1972, req. 80132, concl. de M. Schmeltz, com. du Gouvernement).

32. L'acceptation d'un seul expert par les parties peut, d'ailleurs, être tacite et résulter, notamment, de l'absence de contestation de l'une des parties sur la proposition de l'autre de désigner un seul expert.

33. Si le tribunal administratif décide que l'expertise sera faite par un seul expert, avec l'accord des parties, celles-ci ne sont plus recevables à demander par la suite trois experts (Conseil d'Etat, 7 mai 1945, req. 12, rec. p. 617). Les parties ne peuvent pas non plus remettre en cause la question du nombre des experts dans une instance de récusation d'expert, alors que le tribunal, dans la première instance, a réglé cette question (Conseil d'Etat, 21 juin 1955, req. 33172, rec. p. 349, Droit Fiscal 1955, n. 17 comm. 682).

34. De toute manière, le tribunal administratif saisi d'une demande d'expertise avec trois experts, n'est pas tenu d'y déférer. Il reste seul juge de l'importance du litige qui, si elle n'est pas décisive, permet (cf. supra 29 et 30) de confier l'expertise à un seul expert. Cependant, si le tribunal ordonne une expertise avec trois experts pour une affaire de peu d'importance, sa décision ne vicie pas pour autant le jugement ainsi rendu (Conseil d'Etat, 6 décembre 1969 req. 73093, Droit Fiscal 1969, n. 52 comm. 1529, avec les concl. de M. Dufour, com. du Gouvernement).

35. *Désignation des experts.* Si l'expertise est faite par trois experts, comme c'est le cas en règle générale, l'un des trois est choisi par le tribunal administratif, et chacune des parties, contribuable et Administration, désigne son expert (Code Général des Impôts article 1943 § 2).

Si l'expertise est confiée à un seul expert, celui-ci est choisi par le tribunal administratif, avec ou sans l'accord des parties. (Code général des Impôts, même article). Telles sont les dispositions applicables en matières d'impôts directs et de taxes assimilées.

Pour les autres impôts, où c'est la procédure ordinaire du Code des tribunaux administratifs qui s'applique, lorsque la juridiction administrative est compétente, le choix du ou des experts appartient au tribunal administratif (Code des tribunaux administratifs, article R* 119).

Lorsque le contribuable a désigné son expert dans une affaire déterminée, le tribunal administratif ne peut pas choisir le même expert dans une autre affaire concernant le même contribuable, à moins que ce contribuable n'ait été consulté à cet effet (Conseil d'Etat 13 juillet 1963, req. 55350, 58177, 59446).

36. Les parties peuvent désigner leur expert respectif, dans la requête introductive d'instance, dans un mémoire au cours de l'instruction, ou même à l'audience où l'expertise est décidée par le tribunal administratif. Dans ces différentes hypothèses, le tribunal ratifie le choix des parties.

37. S'il s'agit d'impositions autres que celles qui relèvent de la Direction générale des Impôts, il y a désignation d'un expert unique par le tribunal administratif, selon les règles du Code des Tribunaux administratifs (article R* 118). L'expert est encore désigné par le tribunal dans les litiges concernant les impôts directs, où les parties se sont mises d'accord pour confier l'expertise à un seul expert ou si le tribunal, en raison du peu d'importance de l'affaire, décide de ne désigner qu'un seul expert (Code général des Impôts article 1943 § 2).

38. Dans l'hypothèse d'une demande en mutation de cote d'impôt foncier, il appartient à la partie qui s'oppose au réclamant de désigner un des experts : il s'agit des mutations de cote visées aux articles 1939 § 1 et 1951 du Code Général des Impôts.

39. L'expert de l'Administration, lorsqu'il y a trois experts pour une expertise, est désigné par le directeur qui représente l'Etat ou la collectivité locale intéressée (Conseil d'Etat, 22 janvier 1910 rec. 4334).

40. Les parties qui n'ont pas désigné leur expert dans la requête ou dans un mémoire, et qui ne sont pas présentes à l'audience où l'expertise est décidée, sont invitées à faire cette désignation par une notification du président du tribunal administratif (Code Général des Impôts, article 1943 § 2).

Cette invitation leur donne un délai franc de huit jours. Si les intéressés ne procèdent pas à la désignation demandée dans ledit délai, ils peuvent encore le faire, tant que le tribunal administratif n'a pas désigné un expert ; le délai prescrit n'est pas, en effet, d'ordre public.

Cependant, le tribunal administratif peut désigner d'office un expert en cas de non désignation par les parties.

On observera d'une part, que le fait d'opposer à la notification du président du tribunal administratif une attitude dilatoire emporte en principe renonciation à l'expertise (Conseil d'Etat, 20 décembre 1961, req. 48412) ; c'est la raison d'être de la faculté laissée au tribunal de désigner un expert.

D'autre part, on remarquera la notification aux fins de désignation d'un expert demeure valable même si, au lieu d'être adressée au mandataire du contribuable, est adressée au contribuable lui-même ; il suffit que le contribuable l'ait effectivement reçue. C'est ce qui résulte en particulier de l'arrêt du 20 décembre 1961 précité :

« Considérant... que, si ces lettres ont été envoyées, non à l'adresse mandataire du requérant indiquée sur les demandes initiales au tribunal, mais à l'adresse du contribuable également mentionnée sur ces demandes par ledit mandataire, cette conséquence n'est pas de nature à vicier la procédure du moment que ces lettres sont effectivement parvenues au contribuable ».

La jurisprudence du Conseil d'Etat sur ce point est analogue à celle relative à l'absence du contribuable aux opérations d'expertise, alors qu'il a été régulièrement convoqué (cf. *infra*, par. 90).

41. Le défaut de notification pour inviter les parties défaillantes à désigner leur expert a pour conséquence la nullité de la décision du tribunal administratif nommant un expert d'office.

La nullité est, néanmoins, couverte dans deux circonstances :

a : si les parties ont assisté aux opérations d'expertise sans protestation ni réserves ;

b : si les parties ont renoncé préalablement à se prévaloir d'un tel vice de forme.

42. Du caractère facultatif de l'expertise précédemment examiné (cf. *supra*, par. 12) découle cette conséquence que le tribunal administratif peut valablement statuer au fond sans ordonner une expertise dans les deux situations suivantes :

1 : lorsque le contribuable, invité à désigner son expert, ne l'a pas fait.

2 : lorsqu'il n'a pas spécifié qu'il voulait une expertise à un seul expert ou lorsque, soutenant qu'il a émis cette prétention, il n'en apporte aucune preuve (Conseil d'Etat, 30 octobre 1937, rec. p. 585 ; 31 jan-

vier 1938 req. 58599, rec. p. 70 ; 22 juillet 1942 req. 57536 rec. p. 165.

IV. — CHOIX DES EXPERTS. INCOMPATIBILITES ET INCAPACITES.

43. Le Code Général des Impôts (article 1943 § 1) dans sa rédaction antérieure au Code des Tribunaux Administratifs, déclare applicables à l'expertise en matière fiscale les articles 13 et 16 à 23 de la loi du 22 juillet 1889, modifiés par des textes subséquents. Or, ces articles sont abrogés et repris dans leur teneur par le Code des Tribunaux administratifs.

Le siège de la matière, pour le choix des experts, réside donc dans :

- le Code Général des Impôts (article 1943).
- diverses dispositions du Code de Procédure Civile, pour la récusation des experts (visées par le Code des Tribunaux administratifs article R* 122).
- le Code des Tribunaux Administratifs (article 118 à 122).

44. *Incompatibilités et incapacités d'ordre public.* Sont incompatibles de manière absolue les fonctions de conseiller membre du tribunal qui a ordonné l'expertise et celles d'expert dans l'affaire.

Sont frappés de l'incapacité absolue d'être expert les individus condamnés à la dégradation civique (article 34 § 3 du Code Pénal) ceux privés du droit d'être experts devant les tribunaux par suite d'une condamnation correctionnelle (article 42 du Code Pénal § 7).

Toutes ces incompatibilités et incapacités sont d'ordre public ; elles ne peuvent pas être couvertes par un quelconque consentement des parties ; elles doivent être soulevées d'office par le tribunal.

45. *Incompatibilités et incapacités relatives.* Est incompatible avec les fonctions d'expert dans une affaire déterminée, la qualité de fonctionnaire ayant exprimé une opinion dans l'affaire, ou ayant pris part à la procédure d'instruction, ayant établi, notamment les impositions contestées. Cette règle ancienne a été reprise par le Code des Tribunaux Administratifs, (article R* 121).

Un fonctionnaire en service dans l'Administration spécialisée qui est partie à l'instance ne peut pas être expert dans cette instance (Code Général des Impôts, article 1943, § 3).

De telles incompatibilités sont limitées par certaines circonstances. C'est ainsi qu'un directeur départemental des services vétérinaires avait été désigné comme expert par le tribunal administratif ; puis, le jugement ayant été annulé pour vice de procédure, le tribunal avait désigné de nouveau le même fonctionnaire parmi les experts ; la demande du contribuable tendant à la récusation de ce fonctionnaire a été rejetée (Conseil d'Etat, 6 mars 1970 req. 75541, Droit Fiscal 1970, n. 172, comm. 501).

Il a été jugé de même qu'un ingénieur des ponts et chaussées en retraite pouvait exercer les fonctions de commissaire enquêteur dans une enquête préalable à une déclaration d'utilité publique pour l'établissement d'un plan d'urbanisme. Cet agent ayant la qualité de conseiller technique auprès de l'office départemental d'OLM, n'était pas une personne ayant intérêt à l'affaire (Conseil d'Etat, 17 mars 1972, req. 77445, concl. Vught).

D'ailleurs, la circonstance que le fonctionnaire appartient au cadre de l'administration fiscale en cause dans l'affaire n'est pas, par elle-même, de nature à écarter ledit fonctionnaire de l'expertise : il suffit qu'il n'ait pas exprimé d'opinion dans l'affaire, qu'il n'ait pas pris part à l'instruction et qu'il ne dépende pas du directeur impliqué dans l'instance.

Sont incompatibles les fonctions de mandataire la qualité de mandataire de l'une des parties à l'instance et la qualité d'expert (Code Général des Impôts article 1943 § 3). (Conseil d'État, 20 décembre 1961, req. 47912, précité). Il ne peut s'agir en l'occurrence que du mandataire régulièrement constitué en cette qualité par le contribuable (Conseil d'État, 21 septembre 1955 req. 34594).

Le mandataire qui n'a pas reçu un mandat régulier pour agir au nom du contribuable ne tombe donc pas sous le coup de l'incompatibilité.

Serait dans le même cas une personne simplement chargée par le contribuable de suivre l'instance où ce contribuable présente lui-même sa demande (Conseil d'État, 12 février 1932, rec. 5736). Même solution pour la personne désignée comme expert par le contribuable alors que cette personne est employée dans un cabinet d'affaires dont le titulaire est le mandataire dudit contribuable (Conseil d'État, 25 novembre 1932, Semaine Juridique 1933, p. 63).

Ne peut pas non plus être expert le comptable du contribuable dans litige concernant l'impôt sur le revenu des personnes physiques, ou l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux (Conseil d'État, 18 mai 1936, req. 48870, rec. Lebon p. 566). Cependant, l'incompatibilité en question ne peut être invoquée que s'il est établi que la personne désignée comme expert a effectivement tenu la comptabilité du contribuable ou collaboré à la confection de cette comptabilité (Conseil d'État 7 février 1938, req. 60102 rec. p. 90).

Enfin, est frappé d'une incapacité relative d'exercer les fonctions d'expert, l'interdit judiciaire.

Toutes ces incompatibilités ou incapacités étant relatives, elles se trouvent levées si l'une des parties a participé à l'expertise ou au moins au début des opérations sans contestation ; ladite partie ne saurait par la suite récuser l'expert.

Si, au contraire, l'une des parties fait, en temps utiles, une demande en récusation de l'expert fondée sur une des irrégularités que l'on vient de mentionner, le tribunal administratif doit récuser l'expert et annuler l'expertise, si elle a eu lieu, pour vice de forme.

46. Compte tenu des restrictions qui précèdent, les parties, contribuable ou Administration, ou le Tribunal administratif en cas de désignation d'office, ont toute latitude de choisir comme experts des personnes appartenant ou n'appartenant pas à l'Administration, fonctionnaire en activité ou en retraite : par exemple, un vérificateur des poids et mesures, un agent voyer, un conducteur des ponts et chaussées, l'architecte d'une commune, un inspecteur des contributions indirectes, un ingénieur des ponts et chaussées (Conseil d'État 17 mars 1972, req. 77445, précité), un professeur de médecine (Conseil d'État, 12 avril 1972, req. 82339, concl. Braibant).

47. La qualité de conseil dans une affaire n'exclut pas la possibilité pour ce conseil d'être expert dans la même affaire (Tribunal administratif de Dijon, 6 janvier 1932, rec. du T.A. de Dijon, 1932, p. 15).

48. L'Administration peut désigner le même expert pour des vérifications concernant deux réclamations du même contribuable relativement à deux années de revenu.

V. — LE JUGEMENT D'EXPERTISE.

49. C'est par un *jugement avant-dire-droit* que le tribunal administratif ordonne l'expertise (Code Général des Impôts, article 1943, § 4, Code des Tribunaux Administratifs, articles R* 117 et 118).

Ce jugement :

1. Désigne l'expert du tribunal ;
2. donne acte aux parties du choix qu'elles ont fait de leur expert respectifs ;
3. détermine les points sur lesquels portera la mission des experts, ou de l'expert unique, s'il y a lieu ;
4. fixe le délai dans lequel le ou les experts devront déposer leur rapport.
5. donne la formule de prestation de serment par les experts.

La prestation de serment est faite par écrit et déposée dans les trois jours au greffe du tribunal afin d'être jointe au dossier.

50. Le principe est qu'un jugement d'expertise doit correspondre à une réclamation faite par un contribuable déterminé. Il ne peut pas y avoir d'expertise commune à des réclamations distinctes présentées par des contribuables différents (Conseil d'Etat, 3 décembre 1956, req. 32763 rec. p. 218).

La règle du secret de l'impôt sur le revenu s'est opposée traditionnellement à ce que des demandes distinctes soient jointes pour une expertise commune et de là malgré la connexité présentée par ces demandes (Conseil d'Etat, 15 novembre 1957, req. 34216 rec. Lebon p. 896. Il est vrai, cependant, qu'une certaine publicité de l'impôt sur le revenu décidée au cours de la discussion de la loi de finances pour 1973, pourrait atténuer la portée de ce motif.

D'autre part, la jurisprudence du Conseil d'Etat sur les requêtes collectives dans des matières autres que celle de la fiscalité, s'est assouplie. Le Conseil d'Etat a admis qu'une requête attaquant plusieurs décisions ou que plusieurs requêtes attaquant la même décision sont recevables, si elles présentent entre elles un lien suffisant de connexité.

51. Le jugement d'expertise doit être *notifié* aux parties (Code Général des Impôts article 1943 § 5) et aux experts (Code général des Impôts article 1943 § 5, et Code des Tribunaux administratifs article 119). La notification est ordonnée par le président du tribunal administratif au moins dix jours francs à l'avance (Code Général des Impôts article 1943 § 5, Code des Tribunaux administratifs article 119). La notification émane du Président du tribunal administratif. Elle est transmise aux parties par le secrétaire-

Le défaut de notification du jugement aux parties n'est pas de nature à entacher le jugement d'irrégularité si les intéressés ont été régulièrement convoqués et que le délai de 10 jours francs a été observé (Conseil d'Etat, 14 février 1962 req. 41974 et 53275, Droit Fiscal 1962, n. 21, doctr. ; L'arrêt précité déclare : « Considérant que, si le requérant

soutient que ledit arrêté et ledit jugement ne lui ont pas été notifiés, il ne conteste pas avoir été informé par une convocation à lui adressée...

Que, dès lors, et si regrettable que soit le défaut de notification il ne saurait vicier l'expertise dont il s'agit ». En revanche, si le jugement ne peut être notifié à aucune personne qualifiée comme partie ou comme représentant de la partie intéressée, la mesure d'inscription ne peut avoir lieu : le tribunal prononce un non-lieu : par exemple, si une société a été dissoute au début de l'instance et que personne ne soit désigné pour prendre ses biens en charge, le jugement ne peut lui être notifié (Conseil d'Etat 14 mars 1973, req. n. 79572 Société Derasvins, concl. Bertrand).

52. Le jugement ordonnant l'expertise a un *caractère interlocutoire* ; ce caractère découle au moins du fait que le jugement fixe la mission des experts. Par conséquent, il peut être déféré en appel au Conseil d'Etat, soit immédiatement, soit conjointement avec le jugement définitif de l'affaire.

53. Le jugement qui ordonne l'expertise et qui fait apparaître, dans ses motifs, que la charge de la preuve incombe au contribuable, acquiert *l'autorité de la chose jugée* lorsqu'il n'est pas déféré au juge d'appel dans le délai légal.

Ce délai ne peut avoir pour point de départ qu'une notification régulière aux intéressés (Conseil d'Etat, 8 février 1958, req. 32632 rec. p. 50). Sans cette notification, le requérant peut interjeter appel même après l'expiration du délai légal.

Si le délai légal a régulièrement couru, le jugement avant-dire-droit acquiert autorité de chose jugée. Cependant, même dans ce cas, si ledit jugement n'a pas pris parti avec précision sur la question de la charge de la preuve, le contribuable peut toujours, dans son pourvoi dirigé contre le jugement définitif sur l'affaire, soulever cette question. En revanche, dans un tel pourvoi, il ne peut pas remettre en cause l'objet assigné à la mission des experts (Conseil d'Etat, 20 décembre 1961, req. 51042, concl. de M. Poussière, com. du Gouvernement, Droit Fiscal 1962, n. 7, doctr.).

Même si le jugement qui ordonne l'expertise a laissé présumer des conclusions de l'expertise, par exemple en prenant parti sur l'activité du contribuable pendant les années litigieuses, il devient définitif dès lors qu'il a été régulièrement notifié et qu'il n'a pas été déféré au juge d'appel dans les deux mois (Conseil d'Etat, 11 janvier 1963, req. 54621 Droit Fiscal 1963 n. 5 comm. 124). Le contribuable ne peut dans cette hypothèse, demander un nouvel examen des points déjà fixé. Une expertise ne pourrait porter atteinte à l'autorité de la chose jugée. C'est ainsi que les conclusions nouvelles de l'Administration relatives à une partie du jugement non déférée en appel et fondées sur l'expertise, se heurtaient à l'autorité de la chose jugée. (Tribunal Administratif, 30 octobre 1974 n° 2242 de 1966, Droit Fiscal 6-13 octobre 1975, comm. 1301, p. 872).

54. L'autorité de chose jugée ne s'attache pas au dispositif des jugements avant-dire-droit où sont définies les modalités de l'expertise. Il est donc loisible au tribunal administratif de modifier ou de compléter les dispositions contenues dans le jugement à cet égard (Conseil d'Etat, 29 juin 1966 req. 67034, Droit Fiscal 1966 n. 3 comm. 769). Mais l'autorité de chose jugée s'attache au dispositif en tant qu'il définit la mission des experts.

55. Autorité de chose jugée et prescription. Un moyen tiré de l'expi-

ration d'un délai de prescription est de nature à rendre recevable un pourvoi contre un jugement ordonnant l'expertise qui a acquis autorité de chose jugée dès lors que le jugement n'a pas statué, même implicitement sur ce point (Conseil d'Etat, 13 juillet 1966 req. 61296 Droit Fiscal 1966, n. 37 comm. 908).

56. Effet du pourvoi au Conseil d'Etat. Le pourvoi au Conseil d'Etat n'a pas d'effet suspensif. Par conséquent, le pourvoi ne fait pas obstacle à l'exécution de l'expertise.

Néanmoins, l'Administration n'est pas considérée comme acquiesçant au jugement d'expertise du fait qu'elle y a participé (Conseil d'Etat, 5 novembre 1941, req. 64931).

57. *Nomination des Experts.* La nomination des experts est faite par le tribunal administratif, suivant le choix fait par les parties en ce qui concerne les experts des parties en vertu de leur droit de désignation. Si les parties n'ont pas désigné leur expert dans le délai qui leur est imparti, le tribunal procède à la nomination des experts qu'il a désignés d'office.

58. Si les parties ont demandé un expert unique, ou si le tribunal décide de désigner un expert unique, cet expert est nommé par lui.

59. La nomination est considérée comme acquise lorsque, dans le jugement avant-dire-droit, le tribunal désigne les autorités devant lesquelles les experts ou l'expert unique doivent prêter serment, ou lorsque mention est faite de la dispense de serment.

60. *Mission des experts.* Le tribunal administratif fixe la mission des experts, soit dans le jugement qui ordonne l'expertise, soit dans un jugement réservé à la désignation et à la nomination des experts.

61. *Domaine et limites de la mission des experts.* La mission des experts consiste dans des opérations de vérifications, d'évaluation des revenus, du chiffre d'affaires qui font l'objet du litige.

On remarquera que, du point de vue de leur mission, les experts font œuvre collective. L'expert désigné par le tribunal n'est pas un tiers expert. La tierce expertise n'existe plus. L'expert du tribunal a un rôle de direction des opérations d'expertise. (Code général des Impôts article 1943 7).

62. Le tribunal administratif fixe librement la mission des experts. C'est ainsi que le tribunal administratif peut restreindre la mission des experts telle qu'elle avait été fixée par la demande des parties.

Cependant, à l'inverse, le tribunal ne peut pas étendre cette mission au-delà des limites indiquées par les parties. Un jugement d'expertise statuant *ultra petita* pourrait être annulé (Conseil d'Etat, 2 janvier 1933, rec. Lebon p. 127, première espèce).

Toutefois, dans ces limites, le tribunal administratif a un pouvoir assez étendu. C'est ainsi que pour délimiter la mission des experts, il a été jugé en appel qu'il y avait lieu de prendre en considération les motifs et le dispositif du jugement d'expertise et que, notamment, les experts n'outrepassaient pas leur mission en se préférant à la fois à l'imposition de la surtaxe progressive et à l'impôt sur les sociétés (Conseil d'Etat, 4 décembre 1968, req. 71800, Droit Fiscal 1969 n° 44 comm. 1301 concl. Mehl). Il peut y avoir compensation de l'insuffisance de précision du jugement d'expertise par les détails contenus dans une expertise effectuée. Cela est justifié par le fait que les experts ont accompli leur mission en

se plaçant dans le cadre de la loi (Conseil d'Etat, 29 mai 1970, req. 67221 Droit Fiscal 1971, n° 26, comm. 954, concl. Mehl).

De même, les experts commis par le tribunal pour examiner des opérations de vente d'immeubles sont restés dans les limites de leur mission en se faisant communiquer divers documents confidentiels par l'Administration pour faciliter l'expertise, compte tenu de l'obligation du secret s'étendant aux experts (Conseil d'Etat, 2 février 1972, req. 75616 concl. de M. Dufour com. du Gouvernement, Droit Fiscal 1972, n° 15-16, comm. 566).

Il n'y aurait pas non plus dépassement de mission si le tribunal demandait aux experts de déterminer le montant d'un bénéfice imposable (Conseil d'Etat, 11 janvier 1943, req. 69610 rec. p. 262). Il en est encore ainsi lorsque, la compensation étant possible dans certains cas entre divers éléments d'imposition, le tribunal administratif demande aux experts d'examiner ces éléments même non invoqués par le contribuable (Conseil d'Etat, 17 mars 1972, req. 77445, Concl. Vught).

63. Lorsque la loi met à la charge du contribuable la preuve de son bénéfice imposable, le contribuable peut toujours demander l'expertise et dans cette hypothèse, la mission des experts doit être limitée aux indications du contribuable (Conseil d'Etat, 3 mars 1974, req. 36586 à 36588, 12 octobre 1956, req. 27775 ; 23 décembre 1959, req. 44518 Lebon p. 171 ; 13 janvier 1960, req. 44918 Lebon p. 26).

Le contribuable peut demander une expertise pour apporter la preuve des faits qu'il allègue (Conseil d'Etat, 21 mars 1973, req. 1061, concl. Schmeltz). Il y a de même possibilité d'expertise lorsque la preuve est à la charge du contribuable dans l'hypothèse d'une taxation conformément à la décision d'une commission départementale (Conseil d'Etat, 10 novembre 1971, req. 81263, Droit Fiscal 1971, n° 49 comm. 1625). La mission des experts est assez étendue toutes les fois que la charge de la preuve incombe au contribuable (Conseil d'Etat, 10 novembre 1971, req. 81263 précité).

64. Au contraire, le tribunal administratif excède ses pouvoirs en confiant à l'expertise le soin de déterminer des éléments autres que des éléments de fait.

Même dans ces limites, l'expertise ne saurait être utilisée pour déterminer des faits susceptibles de justifier le dégrèvement d'une imposition (Conseil d'Etat, 7 janvier 1942, req. 66967 et 70648, rec. p. 8).

65. Force probante des expertises. La force probante des expertises dépend dans une large mesure de la valeur des justifications apportées par ces expertises. Une justification insuffisante donnée par un expert ne saurait servir à contester une imposition fixée selon l'avis d'une commission départementale des impôts (Conseil d'Etat, 13 mars 1970, req. 57953).

En revanche, le tribunal administratif qui a confié à l'expertise le soin de donner un avis sur les méthodes d'évaluation de l'Administration concernant les bénéfices d'une exploitation, sur l'appréciation d'une commission départementale des impôts, a satisfait aux règles sur la force probante des expertises (Conseil d'Etat, 10 novembre 1971, req. 81263, Droit Fiscal 1971, n° 49 comm. 1625).

Mais l'expertise ne pourrait pas établir valablement que les justifications apportées par le contribuable sont de nature à apporter la preuve qui lui incombe (Conseil d'Etat, 15 mai 1954, req. 5345 rec. p. 59).

L'expertise ne pourrait pas non plus déterminer les bases forfaitaires de l'impôt sur les revenus du contribuable (Conseil d'Etat, 5 mars 1956, req. 34779, rec. Lebon p. 650). Il y aurait là des éléments qui dépasseraient la mission des experts, mission qui se borne à l'examen des faits (Conseil d'Etat, 16 février 1972, rq. 80244, Droit Fiscal 1972, n° 14 comm. 564). Il ne peut s'agir de tirer la force probante de l'expertise des points de droit pur (Conseil d'Etat, 22 mars 1972, req. 81867, Droit Fiscal 1972, n° 7 comm. 253).

La comptabilité du contribuable doit être probante par ses éléments intrinsèques, les éléments extracomptables n'apportant à cet égard aucune précision, la compatibilité doit être en outre sincère, pour donner force probante à l'expertise (Conseil d'Etat, 10 mai 1972, req. 80360, Droit Fiscal 1972, n° 45-46, comm. 1659).

En fin de compte, l'expertise n'a qu'un caractère technique qui porte sur la matérialité des faits. C'est le tribunal qui décide de la force probante de l'expertise sur le plan juridique. (Conseil d'Etat, 4 décembre 1974, Concl. du comm. du gouv. Schelms, req. 84250, Droit Fiscal, 7 juillet 1975, comm. 942).

66. Mais si telles sont les restrictions en la matière, le contribuable peut, du moins, utiliser tous moyens de preuve (Conseil d'Etat, 21 février 1973, req. 82521, Droit Fiscal 1973 n° 38, comm. 1277).

C'est ainsi encore que les éléments extracomptables, lorsqu'ils sont déterminants pour la justification des dires du contribuable, peuvent être pris en considération : (conditions d'exercice de la profession, train de vie, etc.) (Conseil d'Etat, 15 avril 1953, req. 23395, rec. p. 236).

Si la loi met à la charge du contribuable la preuve de l'exagération de l'imposition, l'expertise peut établir si les justifications du contribuable permettent d'établir cette preuve ; les seuls éléments comptables peuvent être complétés par d'autres éléments. Si le tribunal limite la mission des experts aux seuls éléments comptables dans cette hypothèse, l'utilisation d'autres éléments par les experts ne vicie pas leur mission (Conseil d'Etat, 14 février 1962, req. 53265, Droit Fiscal 1962, n° 21).

67. Observation des limites de la mission des experts. Hormis les points précédemment envisagés, la mission des experts doit rester dans les limites déterminées par le jugement d'expertise. (Conseil d'Etat, 10 mai 1972, req. 80314, Droit Fiscal n° 45-46, comm. 1648).

Dans cet esprit, sera régulière une expertise qui comportait une mission principale et une mission secondaire, accessoire, rendue inutile par les conclusions de la mission principale, expertise dans laquelle les experts s'en tiennent à la mission principale (Conseil d'Etat, 28 mai 1971, req. 75698, Droit Fiscal 1971 n° 13, comm. 695).

S'il y a une détermination dans le temps ou dans les exercices à examiner aux termes du jugement d'expertise, l'expertise ne peut porter sur des exercices antérieurs ou postérieurs. Le jugement d'expertise même ne peut étendre la mission des experts à des exercices non visés par la réclamation (Conseil d'Etat, 23 avril 1956, req. 35633 ; 8 novembre 1972, req. 85664, concl. Mehl).

Ces limites n'empêchent pas le contribuable :

a) de demander, par l'intermédiaire des experts, des documents qui ne sont pas en sa possession, pour soutenir ses allégations (Conseil d'Etat, 2 février 1972, req. 75616, Droit Fiscal 15-16, comm. 566 précité) ;

b) de faire état en appel de documents et de justifications non utilisés devant les premiers juges (Conseil d'Etat, 5 janvier 1972, req. 80132, concl. Schmeltz précité ; 16 février 1972, rec. Lebon p. 141).

68. *Questions qui peuvent faire l'objet d'une expertise.* On a déjà indiqué que seules les questions de fait sont susceptibles d'être soumises aux experts. On donne ici quelques précisions sur ce point important. (cf. Conseil d'Etat, 16 février 1972, précité, 22 mars 1972, précité). Si dans une affaire, des questions de fait et des questions de droit sont liées, seules les questions de fait relèvent de l'expertise.

Sont considérées comme questions de fait les questions dans lesquelles les circonstances de fait sont utiles à la solution du litige. Les questions de droit à écarter sont celles de la qualification juridique des éléments du litige.

69. Exemples de question de fait. Sont des questions de fait, par exemple : la question de la nature de la profession exercée par le contribuable (Conseil d'Etat, 28 novembre 1938, Lebon p. 883 deuxième espèce) ; une contestation sur la valeur des marchandises de l'entreprise lorsque cela influe sur la qualification de la profession (Conseil d'Etat, 17 janvier 1938, Lebon p. 30, première espèce) ; une contestation sur le montant de l'amortissement (Conseil d'Etat, 31 mai 1937, Lebon p. 538, deuxième espèce) ; une contestation sur le point de savoir si le contribuable est un commerçant en gros, en demi-gros, ou au détail (Conseil d'Etat, 19 juin 1944) ; une contestation sur la diminution de valeur locative d'une usine (Conseil d'Etat, 16 février 1948, rec. p. 20) ; une contestation sur le point de savoir s'il existe une société de fait entre un exploitant agricole et ses deux fils majeurs (Conseil d'Etat, 24 janvier 1949, req. 97453, rec. p. 233) ; une contestation sur la détermination d'une parcelle de terrain, indépendamment de toute question de propriété (Conseil d'Etat, 17 janvier 1962, req. 51318) ; une contestation sur les éléments de fait permettant d'établir l'importance du forfait pour l'impôt sur les bénéfices commerciaux (Conseil d'Etat, 29 avril 1970, req. 78876, Droit Fiscal 1970, n° 26, comm. 948). Une contestation sur l'exactitude des bénéfices réalisés, contestation pouvant être éclairée par l'examen de bandes de caisse enregistreuses (Conseil d'Etat, 21 mars 1973, concl. de M. Schmeltz com. du Gouvernement).

70. Exemples de questions de droit ne pouvant faire l'objet d'une expertise. Sont des questions de droit qui ne relèvent pas de l'expertise : l'interprétation des statuts d'une société (Conseil d'Etat, 24 mai 1912, Lebon p. 1608) ; une contestation sur le sens des clauses d'un bail (Conseil d'Etat, 17 février 1922, Lebon p. 150). Une contestation sur la légalité des centimes additionnels (Conseil d'Etat, 30 juin 1933, Lebon p. 1218). Une contestation sur la nature de la profession du contribuable, dès lors que les parties sont d'accord sur les conditions d'exercice par l'intéressé (Conseil d'Etat, 20 décembre 1937). Une contestation sur le point de savoir si un outillage industriel est ou non passible de la contribution foncière (Conseil d'Etat, 28 mars 1938). Une contestation sur le point de savoir si des travaux constituent des travaux publics (Conseil d'Etat, 15 novembre 1943, rec. p. 318). Une contestation sur la question de savoir si un contribuable est passible de l'amende qui frappe les employeurs qui n'ont pas déclaré les salaires de leurs employés (Conseil d'Etat, 12 février 1947, req. 74674 et 75043 r. o. p. 165). Une contestation sur le point de savoir quelles conséquences juridiques découlent de faits non

contestés (Conseil d'Etat, 28 octobre 1959, req. 44452, Lebon p. 547). Une contestation sur l'évaluation du prix de revient dans des travaux effectués par une société devant servir de base à une imposition, alors que cette évaluation dépendait de la décision d'une commission départementale (Conseil d'Etat, 23 janvier 1967, req. 61703).

Une expertise peut servir à étayer les moyens de preuve à la charge du contribuable mais ne pourrait pas changer ou mettre en cause le point de droit suivant lequel, dans telles circonstances, la charge de la preuve incombe au contribuable (Conseil d'Etat, 10 novembre 1971, req. 80263, Droit Fiscal 49, comm. 1639 ; 21 février 1973, req. 82521, Droit Fiscal 1973 n° 38, comm. 1277).

Exécution de l'expertise.

71. L'expertise, comme il a été dit, est une mesure d'instruction toujours facultative pour le tribunal administratif (Code Général des Impôts, article 1942 1, Code des tribunaux administratifs, article R* 117). Cependant, une fois l'expertise ordonnée par le tribunal, les parties ont droit à l'exécution de cette mesure.

72. Désistement. Les parties peuvent renoncer à l'expertise ordonnée par le tribunal. La renonciation se fait par un désistement formel sur papier timbré déposé au greffe du tribunal administratif. Ce désistement peut émaner des parties elles-mêmes ou de leur mandataire, signé par elles ou par ce mandataire (Code Général des Impôts, article 1944, 1, Code des tribunaux administratifs, article R* 156).

Le désistement, en matière fiscale, doit être accepté par la partie adverse, qui est, par rapport au contribuable, le directeur des impôts.

Si la renonciation à l'expertise n'est pas formelle, le jugement qui l'a ordonnée ne peut être qu'annulé (Conseil d'Etat, 25 mai 1936, rec. 6466).

73. Si l'expertise a été ordonnée, le tribunal administratif ne peut statuer au fond avant que cette expertise ait eu lieu (Conseil d'Etat, 8 juin 1936, Lebon p. 123). Cependant, un fait nouveau qui rend la mesure inutile peut permettre au tribunal de statuer au fond sans expertise, encore faut-il que les parties aient été dûment averties. (Conseil d'Etat, 15 novembre 1957, req. 34672, rec. p. 438 ; 25 octobre 1968, req. 73905 et 74657, Droit Fiscal 1969, 22-23 comm. 719).

En l'absence de fait nouveau ou de renonciation formelle des parties, le tribunal administratif ne peut donc statuer sans que le rapport d'expertise ait été déposé. On observera que le dépôt tardif d'expertise ne dispense pas le tribunal de l'obligation d'attendre ce rapport pour statuer au fond. Les seules conséquences du dépôt tardif du rapport peuvent être la mise en jeu de la responsabilité des experts pour leur négligence ou leur refus de s'exécuter et même leur condamnation à des dommages-intérêts.

Si, d'ailleurs, les experts sont défailants, le tribunal désigne de nouveaux experts, le premier jugement est annulé (Conseil d'Etat, 11 mai 1962, req. 53960, Droit Fiscal 1962, 29-30, doct.).

Le rapport d'expertise constitue en la matière une formalité substantielle.

74. Il résulte du fait que le rapport d'expertise est nécessaire, que le tribunal administratif ne pourrait pas s'appuyer sur un élément différent, un autre rapport, par exemple, pour le substituer à l'expertise et hâter ainsi la fin de l'instruction : il a été jugé qu'un rapport antérieur au

rapport d'expertise n'est pas de nature à rendre l'expertise inutile quant à l'appréciation des faits (Conseil d'Etat, 15 novembre 1957, précité).

Néanmoins, une partie au litige peut, en appel, produire des éléments de faits nouveaux qu'elle n'a pas pu communiquer à l'expert en premier ressort ; si ces éléments envisagés par la partie intéressée ne sont pas produits en appel devant le Conseil d'Etat, seul le rapport d'expertise fait devant les premiers juges est pris en considération (Conseil d'Etat, 16 février 1972, Lebon p. 141).

VI. — PROCEDURE PRELIMINAIRE A L'EXPERTISE

75. *Récusation des experts.* Les parties peuvent récuser le ou les experts (code général des Impôts, code des tribunaux administratifs, article 122). Les règles applicables en la matière sont celles prévues par le Code de Procédure Civile (article 309 et suivants ancien et 263 et suivants nouveau).

76. *Motifs de la récusation.* Les motifs de la récusation sont principalement : la parenté de l'expert avec le contribuable, l'alliance, une communauté d'intérêt qui se révèle dès le début du litige, l'état d'employé de maison du contribuable, la condamnation à certaines peines. Cette liste n'est pas limitative. Il faut ajouter à cette liste les interdictions stipulées par le Code général des Impôts qui visent les fonctionnaires dépendant du directeur des impôts et les mandataires des parties. (cf. supra para. 44 et 45, les incompatibilités et incapacités). Le caractère non limitatif de la liste susmentionnée est souligné par une jurisprudence ancienne et constante (Conseil d'Etat, 18 décembre 1908, Lebon p. 1074 ; tribunal administratif de Marseille, 16 janvier 1952, rec. 1953, 3 p. 101).

On observera certaines particularités. C'est ainsi que l'expert de l'administration ne peut pas être récusé pour motif de parenté. Cela résulte d'une jurisprudence ancienne. Le beau-frère du contribuable peut être expert de la partie adverse. La parenté et le lien d'intérêt ne sont pas non plus un motif de récusation en ce qui concerne les personnes liées avec le comptable du contribuable (Conseil d'Etat, 13 décembre 1937, première espèce, Lebon p. 1024).

De manière générale, la récusation est possible s'il existe un motif de suspicion qui entacherait la mission de l'expert du point de vue de son impartialité (Conseil d'Etat, 20 mars 1931, rec. 5582). Cependant la récusation n'est pas admise pour motif d'incompétence technique de l'expert.

L'indépendance de l'expert doit être considérée sérieusement : cette question pourrait être soulevée dans la discussion du rapport d'expertise. Ne fait pas obstacle à l'indépendance le fait que l'expert choisi aurait été auparavant le conseiller juridique ou technique du contribuable.

77. *Procédure de la récusation.* La récusation doit avoir lieu dans les huit jours qui suivent la notification du jugement désignant les experts. Si la preuve de la notification n'est pas possible, le réclamant dispose d'un délai jusqu'au bout des opérations d'expertise (Conseil d'Etat, 8 janvier 1958, req. 34918).

Le contribuable ou la partie adverse dépose sa demande au greffe du tribunal administratif par un original sur papier timbré et par autant de copies sur papier libre qu'il y a de parties ayant un intérêt distinct plus une. Le contribuable avertit l'inspecteur ou le directeur des impôts

qu'il veut récuser le ou les experts, par lettre. On observera que le délai imparti aux intéressés pour la récusation est un délai franc de rigueur. Si la cause de la récusation est postérieure à ce délai, le délai de récusation ne court que du jour où une telle cause est connue des parties.

78. *Décision du tribunal administratif sur la demande en récusation d'expert.* Le tribunal administratif doit statuer d'urgence et avant le jugement sur le fond de l'affaire (Code des tribunaux administratifs, article R* 122). Le tribunal qui a nommé les experts a seul qualité pour statuer. Le Conseil ne peut pas être saisi en premier ressort de la demande de récusation (Conseil d'Etat, 1 décembre 1941, rec. p. 326). La haute assemblée a jugé qu'une requête dirigée contre le jugement qui a nommé les experts ne peut pas être accueillie dès lors qu'elle ne vise que la récusation de l'expert du tribunal ; cela aurait dû être porté devant le tribunal administratif, tandis que ladite requête est introduite en appel devant le Conseil d'Etat (Conseil d'Etat, 6 novembre 1961, req. 51797).

Le tribunal administratif est tenu de se prononcer sur la requête en récusation, à peine d'annulation du jugement sur le fond de l'affaire. Il peut, cependant, se prononcer sur le fond sans tenir compte de la demande de récusation, si celle-ci n'a pas le caractère exigé d'une demande en récusation.

Si la récusation est admise, le tribunal nomme d'office un nouvel expert (Code de Procédure Civile art. 313 ancien et 263 à 284 nouveau).

79. *Conséquences de la décision du tribunal administratif sur la demande en récusation.*

Si la demande en récusation est rejetée, la partie perdante peut être condamnée à des dommages-intérêts envers l'expert si celui-ci demande de tels dommages. Dans ce cas, l'expert doit être remplacé (Code de Procédure Civile, article 314 ancien, 272 ancien).

79 bis. *Voies de recours contre le jugement sur demande en récusation.* L'appel au Conseil d'Etat est ouvert aux parties qui ont fait la demande en récusation, après la décision du tribunal administratif sur cette demande. Cet appel n'est pas ouvert à l'expert qui n'est pas partie à l'instance. Le recours n'est pas suspensif.

L'expert récusé ne peut pas procéder à l'expertise, tant que le jugement de récusation n'est pas annulé. En revanche, si la demande en récusation est rejetée par le tribunal administratif l'expertise est possible, même si le jugement est déferé au Conseil d'Etat (Conseil d'Etat, 5 novembre 1935, rec. 6304).

80. *Prestation de serment des experts.* Le ou les experts désignés prêtent serment. Le secrétaire-greffier en chef du tribunal administratif communique aux experts le jugement qui les commet, dans les 10 jours ; il annexe au jugement la formule du serment qu'ils devront prêter par écrit et déposer dans les 3 jours au greffe du tribunal pour être joint avec le procès-verbal de cette formalité au dossier de l'affaire. (Code des tribunaux administratifs, article R* 119).

Les partis et le tribunal peuvent se mettre d'accord pour dispenser les experts de la prestation de serment, mention est faite de cette dispense dans le jugement qui les nomme.

La prestation de serment est une formalité substantielle ; son défaut peut entraîner l'annulation de l'expertise. Néanmoins, cette formalité n'est pas d'ordre public. La nullité peut être couverte, si elle n'est pas invo-

quée avant le débat sur le fond et si les parties n'ont pas protesté pendant les opérations d'expertise.

Le jugement qui nomme les experts désigne les autorités devant lesquelles les experts devront prêter serment. Ces autorités peuvent être, soit le tribunal administratif, ou l'un de ses membres, soit un membre d'un autre tribunal administratif, soit encore un fonctionnaire, souvent le secrétaire général de la préfecture ou le sous-préfet.

81. *Délai de la prestation de serment.* La prestation de serment a lieu en principe avant le début des opérations d'expertise ; il est admis que la prestation de serment peut être différée jusqu'à expiration du délai imparti pour la récusation. S'il y a plusieurs experts, il n'est pas nécessaire qu'ils prêtent serment ensemble.

Le serment s'effectuant par écrit, la convocation et la présence des parties ne sont pas requises.

82. *Procès verbal de prestation de serment.* Si le procès-verbal de prestation de serment n'est pas établi, et si la formalité peut être prouvée, cela n'entraîne pas la nullité de la mesure.

La prestation de serment et le procès-verbal ne sont assujettis à aucun droit d'enregistrement, mais ils ne sont pas dispensés du timbre.

Le procès-verbal est déposé au greffe du tribunal ou annexé au rapport d'expertise.

83. *Démission, empêchement, remplacement d'un expert.* Avant la prestation de serment, les parties peuvent se rétracter quant au choix des experts ; les experts peuvent ne pas accepter leur mission ou l'accepter sous condition. Les mêmes règles s'appliquent si les parties et le tribunal dispensent les experts de la prestation de serment.

Après la prestation du serment, les experts sont liés. Ils ne sont pas mandataires des parties, ils ne tiennent donc pas leurs pouvoirs des parties. Ils ne peuvent plus refuser l'expertise. S'ils le font, ou s'ils ne s'acquittent pas de leur mission, ils encourent une condamnation aux frais frustratoires ou à des dommages-intérêts envers les parties (Code des tribunaux administratifs, article 120). Le tribunal apprécie l'utilité des sanctions.

84. Si un expert est empêché, malade, ou s'il décède, il est procédé à son remplacement.

85. Si l'expert à remplacer est celui d'une partie, cette partie est mise en demeure d'en désigner un autre. Il n'y a pas en ce cas de remplacement d'office, sauf le cas où la partie ne répond pas à l'invitation du tribunal et ne désigne pas son expert. S'il s'agit de l'expert du tribunal, il est remplacé par lui.

VII. — LES OPERATIONS DE L'EXPERTISE.

86. *Fixation de la date de l'expertise ; convocation.* Le président du tribunal administratif fixe le jour et l'heure de l'expertise. C'est là une compétence exclusive du président (code Général des Impôts article 1943 § 5). Il n'y a pas de recours contre cette décision (Conseil d'État, 15 octobre 1969, req. 70574, Droit Fiscal 1970, n. 8 comm. 232, concl. Delmas-Marsalet.

Le ou les experts, le réclamant et le directeur des impôts sont informés de la date de l'expertise par lettre recommandée au moins 10 jours francs à l'avance.

Dans les cas de litiges autres que ceux portant sur l'impôt sur le revenu et taxes assimilées, sur les frais de chambre de métier et amendes fiscales afférentes, le président du tribunal administratif avise également le maire et, si la réclamation a été portée devant la commission communale des impôts directs, celle-ci est invitée par le maire à envoyer deux de ses membres pour assister aux opérations d'expertise (Code Général des Impôts article 1943 § 5).

Le Code des Tribunaux administratifs dispose en outre que les parties sont informées par les experts de la date de l'expertise au moins 4 jours à l'avance (article R* 123).

87. *Valeur de la convocation.* La convocation est une formalité substantielle ; sa non observation vicie l'expertise et entraîne l'annulation du jugement sur le fond. Il en va de même du délai de 10 jours, si l'expert a refusé de participer aux opérations (Conseil d'Etat, 22 décembre 1909, rec. Lebon p. 1010).

Néanmoins, la convocation n'est pas une formalité d'ordre public. Les parties et l'expert non convoqués ne peuvent pas invoquer le défaut de convocation, s'ils ont participé aux opérations sans protestation ni réserves. La signature de l'expert, notamment, lie celui-ci (Conseil d'Etat, 23 juin 1911, rec. 4426).

Le Conseil d'Etat a jugé que la seule convocation de l'avocat des parties aux opérations d'expertise suffit pour rendre ces opérations valables (Conseil d'Etat, 2 février 1972, req. 79785, concl. Dufour).

En revanche, la communication du rapport d'expertise aux parties non convoquées n'est pas de nature à couvrir l'irrégularité de l'opération.

D'autre part, si le contribuable, dûment convoqué par lettre recommandée, prétend n'avoir pas reçu la convocation, il doit établir l'exactitude du fait, sans quoi l'opération n'est pas réputée irrégulière (Conseil d'Etat, 14 février 1962, req. 50040).

88. *Hypothèse de réunions successives.* En cas de réunions successives pour les opérations d'expertise, la convocation du contribuable à la première réunion seule suffit. De manière générale, l'expertise reste régulière en l'absence du contribuable, si cette absence est volontaire et n'est pas due à un cas de force majeure. Encore faut-il que cette absence n'ait pas d'incidence sur les conclusions des experts (Conseil d'Etat, 4 octobre 1972, req. 81399, Lebon p. 602, cf. infra 89).

89. *Personnes qui assistent à l'expertise.* Compte tenu de ce qui précède, les personnes devant assister à l'expertise sont : le ou les experts, le contribuable, le directeur des impôts. (Conseil d'Etat, 19 janvier 1959, req. 44289, Lebon p. 962).

Le départ d'un expert avant la dernière réunion n'entache pas les opérations d'irrégularité, si cette circonstance est sans influence sur le résultat de ces opérations (Conseil d'Etat, 11 avril 1956, req. 32607). Le directeur peut se faire représenter par un inspecteur ou un inspecteur principal ; le réclamant peut se faire représenter ; il peut être assisté d'un conseil. Un pouvoir donné au conseil n'est pas nécessaire. L'absence du conseil n'entache pas l'expertise d'irrégularité (Conseil d'Etat, 10 octobre 1960, req. 40171 bull. contentieux dir. Dupont 1960, p. 467).

Les experts peuvent avoir des auxiliaires non assermentés (Conseil d'Etat, 29 janvier 1947, rec. p. 155). Ces auxiliaires doivent participer effectivement aux opérations ; ils ne peuvent pas déléguer leur pouvoir sous peine de nullité de l'expertise (Conseil d'Etat, 1 mai 1939, rec. p. 240). Mais lorsque l'expertise porte sur l'impôt sur le revenu et taxes assimilées, les experts ne peuvent pas avoir d'auxiliaires, en raison du secret professionnel.

Parmi les personnes qui assistent à l'expertise, comme il a été dit, il peut se faire qu'il y ait le maire et deux membres de la commission communale des impôts directs. Mais leur présence n'est pas obligatoire (Conseil d'Etat, 21 novembre 1930, rec. 5504). S'ils se retirent, les opérations continuent. Cependant leur convocation est une formalité substantielle dont la non observation peut entraîner l'irrégularité de la procédure (Conseil d'Etat, 30 janvier 1970, req. 74094, Droit Fiscal 1970, n. 16 comm. 474).

90. *Incidents de procédure au cours de l'expertise :*

a : La récusation d'expert (cf. supra § 75).

b : la carence des parties ou de leur expert (cf. supra § 88).

Si les parties et les experts ont été régulièrement convoqués et qu'il n'y a pas lieu d'invoquer un cas de force majeure, la défaillance doit être notifiée au contribuable (Conseil d'Etat, 17 mai 1961, req. 41742 ; 2 février 1972, req. 79985, Droit Fiscal 1972, n. 12, comm. 445). Il en va de même si le contribuable s'est prématurément retiré (Conseil d'Etat, 14 février 1962, req. 50040).

Si l'expert convoqué a manifesté l'intention de ne pas prendre part aux opérations, l'expertise n'est pas irrégulière (Conseil d'Etat, 14 février 1962, req. 41974 et 53265, Droit Fiscal 1962, n. 21 doctr. Si l'expert n'a pas été régulièrement convoqué, l'irrégularité peut être couverte par le fait qu'il assiste aux opérations et qu'il signe le procès-verbal (Conseil d'Etat, 22 juillet 1948 rec. p. 80).

c : Désistement de l'expertise. Un autre incident de procédure consiste dans le désistement de l'expertise émanant du réclamant ou de son mandataire. Le désistement est consigné dans un procès-verbal qui met immédiatement fin à cette mesure d'instruction.

Le désistement de l'expertise qui ne s'accompagne pas du désistement de l'instance devant le tribunal administratif doit être accepté par l'administration. Si l'Administration accepte le désistement, l'expertise est interrompue, ou, si elle n'a pas commencé, elle n'a pas lieu. Si l'Administration n'accepte pas le désistement, l'expertise n'a lieu que dans le cas où le tribunal administratif décide que l'expertise doit continuer. Le désistement doit être exprimé avec précision. La simple déclaration du contribuable à un contrôleur qu'il renonce à l'expertise n'est pas suffisante. Il en va de même du fait pour le contribuable de se retirer des opérations d'expertise.

Lorsque le réclamant renonce à la fois à l'expertise et au recours, le tribunal administratif donne acte audit réclamant du double désistement qui met fin à l'instance. (Code des Tribunaux Administratifs, article R* 156). Direction de l'expertise.

91. *Direction de l'expertise.* L'expertise est placée sous la direction de l'expert du tribunal, lorsqu'il y a plusieurs experts ; celui-ci rédige un procès-verbal (Code Général des Impôts article 1943 § 7).

Les experts travaillent ensemble et font toutes les vérifications de fait dans les limites de leur mission (Code des Tribunaux Administratifs, article R* 124). (Conseil d'Etat, 14 octobre 1959, req. 46425, Lebon p. 963).

Le tribunal administratif fixe la mission des experts ; il peut la restreindre (Conseil d'Etat, 7 mai 1962, req. 51715, 14 juin 1972, req. 80863, Droit Fiscal 1972, n. 32-37, comm. 1332 ; 10 novembre 1971, req. 81263, Droit Fiscal 1971, n. 49 comm. 1625 ; 8 novembre 1972, req. 85664 concl. Mehl ; 21 février 1973, req. 82521, Droit Fiscal 1973, n. 38, comm. 1277).

Les réunions des experts donnent lieu au procès-verbal rédigé par l'expert du tribunal ; le défaut de procès-verbal ne vicie pas l'expertise (Conseil d'Etat, 10 février 1971, req. 79113, Droit Fiscal, 1971 n. 20, comm. 766).

92. *Visite des lieux.* Les experts peuvent, si c'est nécessaire, procéder à la visite des lieux, en présence des parties ou de leurs représentants et, le cas échéant, du maire et de deux membres de la commission communale des impôts (Code Général des Impôts article 1943, 6, Code des Tribunaux Administratifs, article R* 124). Ils peuvent en cette occasion, examiner tous objets ou pièces utiles (Conseil d'Etat, 2 avril 1971, req. 78447, Droit Fiscal 1971, n. 50, comm. 1683).

93. *Questions diverses relatives aux vérifications.* Les experts font leurs vérifications ensemble ; cependant, d'un commun accord, ils peuvent faire des vérifications séparées, qui sont communiquées aux autres experts et aux parties (Conseil d'Etat, 22 mai 1944, req. 68667, rec. 112 ; 3 mai 1948, rec. p. 45).

Les experts peuvent se faire communiquer toutes pièces utiles à deux conditions :

a : que ces pièces ou fait soient connus du contribuable ;

b : que le secret professionnel ou le secret de l'impôt soit respecté. La première de ces conditions spécialement tient au fait que les opérations d'expertise doivent être contradictoires (réponse du Ministre de Finances et des Affaires Economiques, J. O. Débats, Assemblée Nationale, 5 octobre 1961, rec. 9316). Conformément aux dispositions du Code Général des Impôts sur le secret professionnel (art. 1651 bis et 2006), l'Administration ne peut communiquer, pour comparaison avec d'autres entreprises, que des moyennes de chiffre d'affaires, de revenu, de dépenses d'outillage, etc. Ces éléments peuvent se rapporter aux entreprises ou personnes physiques qui sont nommément désignées (Code Général des Impôts article 1941, § 6). Cependant, le tribunal administratif peut, seulement pour son intime conviction en chambre du conseil, se faire communiquer ces pièces dans leur teneur intégrale (cf. sur cette réponse du Ministre des Finances et des Affaires Economiques en 1964 à M. Richard, J.O. Débats Assemblée Nationale, 12 septembre 1964 p. 2803, Droit Fiscal 1964 n. 41, comm. 1084).

Les dispositions légales et réglementaires sur la publicité fiscale ne font pas disparaître le secret professionnel en la matière : en effet, ces dispositions doivent assurer la publicité du montant de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés, mais ne concernent pas les documents relatant l'activité et les bénéfices tels que les bénéfices industriels et commerciaux. La publicité de l'impôt existait déjà avant 1959, pour les impôts locaux. L'ordonnance du 4 février 1959, avait prévu la publicité fiscale pour l'impôt sur le revenu par

la publication et le dépôt, dans les mairies, de listes de contribuables assujettis à l'impôt (article 243 du Code Général des Impôts). La loi de finances pour 1972, article 4, a modifié ces dispositions sur certains points, en particulier elle a, avec son décret d'application du 30 juin 1972 (J.O. du 2 juillet) organisé la publicité fiscale dans les bureaux des directions départementales des impôts et non plus dans les mairies.

Si les contribuables relevant de la direction concernée peuvent prendre connaissance des listes, ils ne peuvent les divulguer en les publiant, sous peine de sanctions pénales et de sanctions fiscales. Le Premier Ministre, Monsieur Raymond Barre, a fait connaître l'intention du Gouvernement de prévoir, dans la loi de finances pour 1977, la publicité de l'impôt dans les mairies. Dans le projet de lois de finances pour 1977 après des divergences entre le Sénat et l'Assemblée Nationale et l'examen par la commission paritaire, la publicité des impôts a été repoussée. (cf. Assemblée Nationale, séance du 15 décembre 1977. J.O. Débats 16 décembre, page 9400). Le contribuable qui demande une expertise est tenu de mettre à la disposition des experts tous les documents et renseignements utiles ; l'opportunité de l'expertise est mise en cause à ce sujet (Conseil d'Etat, 10 mai 1972, req. 80715, Droit Fiscal 1972, n. 45-46 comm. 1647). De leur côté, le contribuable et son expert peuvent demander à l'administration communication des documents ayant servi de base à l'imposition (Conseil d'Etat, 14 juin 1972, req. 80863 précité). Cependant l'Administration n'est pas tenue de fournir toutes informations pour les raisons précédemment exposées.

Les experts peuvent entendre toutes personnes susceptibles d'éclairer leurs constatations ; cependant, ils ne sont pas tenus d'entendre les témoins du réclamant.

94. *Les auxiliaires des experts.* Les experts doivent mener leur enquête et faire les vérifications eux-mêmes ; ils ne peuvent pas déléguer leurs pouvoirs. Cependant, ils peuvent avoir recours à des personnes qualifiées sur le plan technique pour certaines constatations matérielles.

95. *Caractère contradictoire de l'expertise.* L'expertise, dans tout le cours des opérations, est contradictoire ; cela suppose que les éléments de l'expertise doivent être discutés entre les experts et les parties ou leurs représentants. La non observation de ce caractère contradictoire vicie l'expertise (Conseil d'Etat, 26 juin 1972 req. 79735 concl. de M. Bertrand, com. du Gouvernement).

Si les experts font des constatations séparées et les consignent dans des rapports individuels, ils doivent au moins se communiquer les conclusions de ces rapports (Conseil d'Etat, 17 novembre 1961, req. n. 39006). L'expertise serait annulable si l'expert du contribuable déposait des conclusions sans que l'expert du tribunal en ait été informé (Conseil d'Etat, 6 février 1970, req. 71851, Droit Fiscal 1970, n. 19, comm. 536, concl. Delmas-Marsalet). D'autre part, l'expert du contribuable n'a pas qualité pour accepter les conclusions de l'Administration, sauf le cas où il en aurait reçu pouvoir du contribuable.

96. *Le procès-verbal d'expertise.* Le procès-verbal d'expertise, rédigé par l'expert du tribunal administratif, met fin à l'expertise : il doit contenir l'indication des constatations faites, des documents utilisés, et tout ce qui est de nature à éclairer le juge. C'est une pièce essentielle, qui, selon un arrêt déjà ancien du Conseil d'Etat, pourrait, dans certaines circonstances, suppléer le défaut de signature par un expert, du rapport final d'expertise (Conseil d'Etat, 11 janvier 1943, req. 69610

rec. p. 262 un des experts décédé après le procès-verbal et avant le rapport).

Cependant, l'absence de procès-verbal ne vicie pas par elle-même une expertise, si, d'autre part, les autres éléments de l'opération sont réguliers (Conseil d'Etat, 10 février 1971, req. 79113, Droit Fiscal 1971, n. 20 précité).

97. *Observations des parties et avis séparés des experts.* Le procès-verbal doit contenir les observations des parties. Il contient aussi les avis séparés des experts. Si les experts font des rapports séparés, le procès-verbal ne doit pas contenir mention de leur opinion individuelle. Le procès-verbal contient l'exposé des prétentions des parties et la mention de la présence ou de l'absence des personnes concernées ; il ne fait pas obligatoirement mention de la présence du maire, lorsque celle-ci est requise.

Le procès-verbal est rédigé au fur et à mesure des opérations, mais il n'est pas nécessaire qu'il soit rédigé séance tenante (Conseil d'Etat, 12 novembre 1928, rec. 6285, 10 juillet 1939, rec. p. 397).

98. *Signature.* Le procès-verbal est signé par les experts et les parties. Le refus de signer ou l'impossibilité de signer ne rendent pas le procès-verbal irrégulier, si, d'autre part, son contenu est régulier et n'est pas contesté. C'est un procès-verbal signé en blanc qui ne vicie pas l'expertise (Conseil d'Etat, 15 janvier 1958, req. 39124). Le refus de signer ne peut être considéré comme une formulation de réserves (Conseil d'Etat, 6 juillet 1962, req. 51557).

Une fois le procès-verbal signé, les experts ne peuvent pas faire de nouvelles vérifications : cela s'opposerait à la règle suivant laquelle l'expertise est contradictoire. (Conseil d'Etat, 24 octobre 1960, req. 45039, bull. contentieux, Dr. Dupont 1960, p. 468).

99. *Le supplément d'expertise.* Si le tribunal administratif s'estime insuffisamment informé par l'expertise ordonnée, soit parce que celle-ci est incomplète, soit parce qu'elle est irrégulière, il peut décider ou bien un supplément d'expertise, ou bien une nouvelle expertise confiée à d'autres experts (Code Général des Impôts, article 1943 § 8). (Conseil d'Etat, 21 mars 1973, req. 81761, Droit Fiscal 1973, n° 22, comm. 857).

100. *Le rapport d'expertise.* Le ou les experts rédigent, à l'issue des opérations, un rapport d'expertise. Le tribunal administratif fixe, dans son jugement qui ordonne l'expertise, le délai dans lequel les experts devront remettre leur rapport (Code Général des Impôts, article 1943 § 4, Code des tribunaux administratifs, article R* 118).

101. *Etablissement du rapport.* Le rapport est établi par les experts qui travaillent ensemble. En matière fiscale concernant les impôts directs relevant de la direction générale des impôts, le ou les experts font, soit un rapport unique, soit des rapports séparés (Code général des Impôts, article 1943 § 7). Si les experts sont d'avis différent, ces avis sont mentionnés dans le rapport avec les motifs qui leur servent de base, au cas où il n'y a qu'un rapport. En toute autre matière fiscale, on suit la règle administrative du rapport unique avec mention des conclusions individuelles des experts dans ce rapport (Code des tribunaux administratifs, article R* 124 et 125).

Le rapport est déposé au greffe du tribunal administratif, sur papier timbré. Il en est de même des différents rapports, s'il y a des rapports séparés (Code Général des Impôts, article 1943, Code des tribunaux administratifs, article R* 125). Le ou les rapports sont établis avec un nombre

de copies égal au nombre des parties qui ont un intérêt distinct plus une. Le rapport n'a pas à être enregistré. Il est joint au procès-verbal d'expertise et notifié aux parties dans le délai fixé par le jugement qui ordonne l'expertise. La communication tardive du rapport ne vicie pas l'expertise, si, du moins, cette communication a lieu avant que le tribunal ait statué (Conseil d'Etat 1956, req. 32897, rec. p. 75). Si les trois experts ont signé le procès-verbal et ont fait des rapports distincts et que l'un d'eux ne le signe pas, l'expertise n'est pas entachée d'irrégularité (Conseil d'Etat, 9 janvier 1939, rec. p. 4). Le refus de signer le rapport de la part d'un expert n'est pas une cause d'irrégularité, si ce rapport contient l'énoncé de ses conclusions.

Cependant, le dépôt tardif du rapport, lorsqu'il peut avoir des conséquences, et le refus de dépôt peuvent entraîner, pour les experts responsables, la condamnation aux frais frustratoires et à des dommages-intérêts (Code des tribunaux administratifs, article R* 120).

102. En procédure civile, les rapports d'expert sont assimilés à des actes authentiques et peuvent donner lieu à la procédure d'inscription de faux. Les rapports présentés aux tribunaux administratifs ne tombent pas sous le coup de ces dispositions en égard à la mission des experts ; il s'ensuit que le tribunal administratif peut toujours ordonner un complément d'expertise ou une nouvelle expertise.

103. *Valeur du rapport d'expertise.* Le tribunal administratif n'est pas tenu de suivre l'avis des experts exprimé dans leur rapport ; il peut statuer contre les conclusions du rapport, ou sans se référer à ces conclusions (Conseil d'Etat, 11 avril 1943, rec. 264 ; 9 janvier 1954, rec. p. 6). Seule la fausse interprétation du rapport pourrait entraîner l'annulation du jugement (Conseil d'Etat, 7 mai 1962, req. 33973).

104. *Pouvoir du tribunal administratif de hâter la clôture des opérations d'expertise.* Le président du tribunal administratif peut hâter la clôture des opérations d'expertise, s'il estime que leur durée initialement fixée est inutile ; il peut ainsi demander aux experts de remettre leur rapport plus tôt que prévu ; il peut le faire même sans attendre que certains documents annoncés par les parties soient produits (Conseil d'Etat, 16 février 1972, rec. Lebon 1972, p. 141).

VIII. — PROCEDURE CONSECUTIVE AUX OPERATIONS D'EXPERTISE

105. *Notification du procès-verbal et du rapport.* Le procès-verbal et le rapport d'expertise sont notifiés aux parties par le président du tribunal administratif ou par le secrétaire-greffier en chef par lettre recommandée (Code général des Impôts, article 1943 7, Code des tribunaux administratifs, article R* 125). Les parties sont invitées à faire leurs observations : le délai pour ces observations était de 15 jours francs aux termes de l'article 21 de la loi du 22 juillet 1889, et de l'article 4 du décret du 14 octobre 1960. Ces textes étant abrogés par le Code des tribunaux administratifs du 13 juillet 1973, le délai fixé par ce dernier texte est d'un mois. Une prorogation est possible. Ce délai n'est pas d'ordre public, et les observations des parties peuvent être déposées tant que le tribunal n'a pas statué. Il faut que le contribuable ait un délai suffisant pour faire ses observations (Conseil d'Etat, 20 décembre 1967, req. 63992, Droit Fiscal 1968, 22-23-24 comm. 754).

Les notifications du procès-verbal et du rapport sont nécessaires à l'accomplissement de la procédure. La notification comprend aussi toutes les pièces, mémoires en défense, qui contiennent les observations des parties ; ces mémoires sont communiqués à la partie adverse par le secrétaire-greffier du tribunal.

Les observations du réclamant ou celles du directeur sont faites sous forme de mémoire en réplique, en nombre de copies identique à celui des autres mémoires ; les destinataires peuvent répliquer.

IX. — EXPERTISE COMPLEMENTAIRE OU NOUVELLE EXPERTISE FACULTATIVE

106. Il a été indiqué (cf. supra, para. 99) que le tribunal administratif peut ordonner, soit un supplément d'expertise, soit une nouvelle expertise. Les parties ont également le droit de faire cette demande. Mais le tribunal n'est pas tenu de faire droit à cette demande. Cependant, la jurisprudence du Conseil d'Etat est nuancée. La haute assemblée a jugé qu'en s'abstenant d'ordonner une nouvelle expertise, le tribunal administratif aurait porté atteinte, en l'espèce, aux droits de la partie défenderesse (Conseil d'Etat, 28 janvier 1956, req. 25461, rec. p. 25). Il est en tout cas certain que, lorsque l'expertise est obligatoire, et que la première mesure est entachée d'irrégularité, la nouvelle expertise est de droit.

Une autre faculté est donnée au tribunal, c'est celle de demander aux experts de comparaître pour fournir des renseignements complémentaires (Code des tribunaux administratifs, article R* 126).

X. — FRAIS D'EXPERTISE

107. *Détermination des frais d'expertise.* Les opérations d'expertise donnent lieu à des frais se répartissant ainsi :

- a) les honoraires (Code des tribunaux administratifs, article R* 127) ;
- b) les frais et débours divers (Code des tribunaux administratifs, article R* 128) ;
- c) frais pour devis et travaux (Code des tribunaux administratifs, article R* 130) ;
- d) allocations pour comparution devant le tribunal (Code des tribunaux administratifs, article R* 132).

On observera que la majoration des droits pour dégrèvement abusif du versement de l'impôt (Code général des Impôts, article 1950) n'entre pas en ligne de compte pour établir l'état du litige au début de l'expertise (Conseil d'Etat, 8 mai 1970, req. 76598, Droit Fiscal 1970, n° 32-37, comm. 962).

108. *Compétence pour déterminer les frais d'expertise.* D'une manière générale, les frais d'expertise sont évalués et demandés par les experts, puis liquidés et taxés par le président du tribunal administratif. Les experts joignent à leur rapport un état des frais de leur expertise (Code des tribunaux administratifs, article R* 134). Le président du tribunal statue sur cet état par une ordonnance (Code des tribunaux administratifs, article R* 127 et R* 134).

La compétence du président du tribunal lui est propre ; le tribunal ne pourrait statuer à sa place.

109. *Honoraires et autres frais.* Les honoraires comprennent : la rémunération des études de dossier, de la mise au net du rapport d'expertise, des démarches faites personnellement pour l'accomplissement de la mission. Les honoraires sont fixés par le président du tribunal. Le magistrat apprécie pour se faire la nature, l'utilité, l'importance du travail (Conseil d'Etat, 1 juillet 1957, req. 37996, bull. Dir. Dupont 1957, p. 501, 22 décembre 1971, req. 79623, Droit Fiscal 1971, n. 10, comm. 334 ; 30 juin 1972, req. 82507, Droit Fiscal 1972, n. 6, comm. 228, concl. Schmeltz). Le dernier arrêt précité est déterminant à cet égard : les conclusions du commissaire du Gouvernement précisent que les honoraires des experts sont fixés en fonction de la nature, de la difficulté, de l'importance, de l'utilité du travail accompli par les experts. C'est d'ailleurs, le critère que retient la loi (Code des Tribunaux Administratifs, article R* 127). Le président du tribunal administratif s'arrogé le pouvoir soit de réduire, soit d'augmenter le montant des honoraires des experts selon le critère que l'on vient d'énoncer (Conseil d'Etat, 30 juin 1972, précité : réduction par le Conseil d'Etat en appel du montant des honoraires d'un homme de l'art pour une expertise ordonnée par les premiers juges ; 12 avril 1972 précité : réduction des honoraires d'un professeur de médecine désigné comme expert).

Le président du tribunal établit la répartition des honoraires entre les experts, s'ils sont plusieurs (Conseil d'Etat, 30 juin 1972, req. 82508, Droit Fiscal 1971, n. 6, comm. 228).

Si l'expertise n'a pas lieu, et le réclamant se soit désisté après la réunion des experts, ou quand les experts ont déjà pris connaissance du dossier, des frais peuvent être dus. S'il n'y a pas de justification, les frais ne sont pas dus.

Les autres frais, tels que frais de papier timbré, de copie dactylographiée, de travaux nécessaires à l'expertise, sont exposés dans un état présenté au président du tribunal administratif. Les frais de transport sont pris en compte également : sur ce point, les experts ont une indemnité kilométrique avec gratuité ou réduction des frais ; l'indemnité est diminuée du montant des frais, s'il y a lieu (Conseil d'Etat, 7 mai 1945, rec. p. 170). Dans les mêmes conditions, les experts ont droit à une indemnité en cas de comparution devant le tribunal demandée pour renseignements complémentaires.

Une allocation provisionnelle peut être accordée aux experts sur le montant des honoraires, frais et débours : cependant, le tribunal n'est pas compétent pour subordonner l'expertise à un versement préalable pour frais (Conseil d'Etat, 30 octobre 1944, rec. p. 189).

Les experts, en ce qui concerne les indemnités de transports et indemnités journalières de résidence, sont assimilés au fonctionnaires et agents de l'Etat (groupe 2) (Code des Tribunaux Administratifs, article R* 131).

Tous les états présentés par les experts au sujet de leurs honoraires, frais et débours, sont établis sur papier libre. La compétence du président du tribunal quant à ces états comprend la liquidation et la taxation des frais (Code des Tribunaux Administratifs, article R* 134). (Conseil d'Etat, 15 mars 1972, 26 avril 1972, 30 juin 1972, 4 octobre 1972, précités).

110. *Contestation relative aux frais d'expertise.* Les experts et les

parties reçoivent notification de l'ordonnance du président du tribunal qui fixe le montant des frais d'expertise. Ils peuvent, dans un délai de 8 jours à compter de la date de cette notification contester l'ordonnance devant le tribunal administratif siégeant en chambre du conseil, c'est-à-dire en séance non publique et sans débat (Code des Tribunaux Administratifs, article R* 135). La contestation prend la forme d'une opposition par une demande adressée au tribunal ; celui-ci ne peut en aucun cas intervenir d'office et suppléer la demande. L'opposition doit être annulée, si elle émane de la partie qui est condamnée à supporter tout ou partie de frais (Conseil d'Etat, 22 décembre 1958, req. 36258, rec. p. 266). L'opposition se fait sur papier timbré, si elle émane du contribuable ou des experts, et sur papier libre, si elle émane du directeur.

Le point de départ du délai d'opposition avait donné lieu à une jurisprudence du Conseil d'Etat antérieurement aux dispositions du Code des Tribunaux Administratifs, de 1973. Il était d'abord jugé que ce point de départ était la date de la notification de l'ordonnance du président du tribunal liquidant et taxant les frais. Puis, il fut jugé que ce point de départ était la date du jugement attribuant la charge des frais (Conseil d'Etat, 19 juin 1970, req. 75253, Droit Fiscal 1970, n. 31, comm. 906). L'arrêt s'appliquait seulement aux parties (contribuable et administration) et non aux experts. Le délai était alors de 3 jours.

Avec le Code des Tribunaux Administratifs et le délai de 8 jours (déjà instauré par le décret du 28 janvier 1969) c'est le retour à la date de notification de l'ordonnance du président du tribunal, du moins du point de vue des textes (article R* 135).

Le jugement sur l'opposition est communiqué aux experts et aux parties par le secrétaire-greffier. Il peut être déféré par les intéressés en appel au Conseil d'Etat, sans qu'il soit besoin d'attendre le jugement sur le fond de l'affaire. Il y a lieu de préciser que le contribuable ne pourrait pas, dans un pourvoi en appel devant le Conseil d'Etat contre la décision du tribunal sur opposition à l'ordonnance de taxation des frais, contester l'attribution à sa charge des frais d'expertise ; cette dernière contestation en appel n'est possible qu'en déférant une ordonnance rendue par le président du tribunal administratif sur l'attribution des frais, après décision dudit tribunal (Conseil d'Etat, 8 novembre 1972, concl. de Madame Questiaux).

111. *Attribution des frais d'expertise.* Qui supporte les frais d'expertise ? Le principe est que la partie qui succombe supporte les frais d'expertise qui sont compris dans les dépens. (Conseil d'Etat, 26 avril 1972, req. 57657, Lebon p. 311 ; 12 mai 1972, req. 82061, concl. Morisot).

Cependant, le contribuable qui a gain de cause peut être condamné à supporter des frais d'expertise dans la mesure où ses prétentions ne sont pas admises. Il peut même se faire que la partie soit intégralement gagnants et supporte les frais d'expertise : tout dépend des circonstances de l'affaire (Conseil d'Etat, 17 mars 1972, resq. 77445, concl. Vught, Lebon, p. 231. L'Etat, partie qui a gain de cause dans l'espèce, supporte les frais d'expertise.

Autre exemple : « Il s'agissait d'une société qui avait déclaré, pour les exercices 1963, 1964, 1965 des résultats bénéficiaires et versé spontanément l'impôt sur les sociétés correspondant.

Or, il résultait de l'expertise ordonnée que ces résultats bénéficiaires provenaient d'erreur et de manipulation comptables sans qu'aucune frau-

de fiscale n'eut ait été l'objet ou la conséquence et qu'en réalité, ces trois exercices avaient été largement déficitaires. Le Tribunal a donc accordé décharge des impositions litigieuses. Mais il a jugé que, l'expertise ayant été rendue nécessaire par la tenue irrégulière de la comptabilité, la société devrait supporter les frais d'expertise. (Tribunal administratif, 30 octobre 1974, n° 2242 de 1966, Droit Fiscal 6-13 octobre 1975, comm. 1302, p. 873) ».

D'autre part, la compensation imposée par l'administration après l'expertise est sans influence sur l'attribution des frais : un contribuable qui avait obtenu la réduction du droit fixe de la patente et s'était vu opposer la compensation avec ce qu'il devait au trésor n'a pas été considéré par le Conseil d'Etat comme partie perdante devant les frais d'expertise (Conseil d'Etat, 13 mars 1966, req. 65714).

Il y a aussi absence d'incidence sur l'attribution des frais d'expertise, du dépassement de la mission des experts. Le contribuable ayant succombé sur le fond, il doit la totalité des frais, nonobstant le dépassement de mission par les experts (Conseil d'Etat, 20 novembre 1968, req. 75812, Droit Fiscal 1968, n° 52, comm. 1356, affaire concernant l'impôt sur le revenu).

112. *Détermination de la partie qui succombe.* Le demandeur est considéré comme ayant succombé à l'instance, lorsqu'il n'obtient pas la réduction, la restitution, le dégrèvement de l'imposition exigée par l'Administration avant l'expertise même si le montant de cette réduction n'excède pas le chiffre offert par l'Administration. Il s'agit, dès lors, de connaître l'état du litige avant et après l'expertise.

113. *Détermination de l'état du litige.* La comparaison est faite entre l'état du litige avant et après l'expertise.

S'il y a eu deux expertises dans l'instance, une régulière et une irrégulière, frustratoire, il est fait une masse des frais pour les deux. Si l'irrégularité est le fait de l'une des parties, le tribunal peut mettre les frais à la charge de cette partie.

114. *Effet du désistement.* Le désistement du contribuable après le jugement qui a ordonné l'expertise fait regarder ce contribuable comme ayant succombé ; il a la charge des frais, à moins qu'il ne conteste ces frais devant le tribunal administratif ; faut d'avoir élevé cette contestation, il n'est pas recevable à la porter devant le Conseil d'Etat (Conseil d'Etat, 19 juin 1970, req. 76515, Droit Fiscal 1970, n° 31, comm. 907).

115. *Répartition des frais d'expertise.* Le tribunal administratif peut établir une répartition des frais d'expertise entre les parties. Cette répartition s'effectue en proportion des prétentions admises. (Conseil d'Etat, 10 juin 1963, req. 55342, 22 décembre 1971, req. 79623, Droit Fiscal 1971, n° 10, comm. 334).

La répartition varie suivant les circonstances de l'affaire (Conseil d'Etat, 15 mars 1972, req. 76262, concl. Mehl : contribution foncière des propriétés non bâties, les quatre cinquièmes des frais d'expertise à la charge du contribuable ; 12 mai 1972, req. 82061, concl. Morisot précité ; 4 octobre 1972, req. 81399, Lebon p. 602 ; 80 pour cent des frais à la charge du contribuable, 15 pour cent à la charge du Trésor, 2 novembre 1966, contribution foncière des propriétés non bâties, req. 67175 ; répartition des frais entre l'Etat et le contribuable). Dans une instance relative à la patente où le tribunal avait maintenu l'impôt pour une année et avait prononcé la décharge pour une autre année consécutive, la répar-

tion des frais a été faite par moitié entre l'Administration et le contribuable (Conseil d'Etat, 4 février 1950, rec. p. 6). Dans une espèce relative à la fois à la patente et à la contribution foncière des propriétés bâties ayant abouti à un dégrèvement, le tribunal administratif avait réparti les frais d'expertise par moitié entre l'Administration et le contribuable ; le Conseil d'Etat a mis les 9 dixièmes des frais à la charge du contribuable (Conseil d'Etat, 8 novembre 1967, req. 65095, Droit Fiscal 1967, n° 50, comm. 1265).

Au contraire, les frais d'expertise ont été mis entièrement à la charge du réclamant lorsque la réduction de l'imposition avait été proposé par l'Administration avant l'ouverture de l'expertise (Conseil d'Etat, 13 juin 1938, req. 60946, rec. p. 327).

Lorsque les bases de l'impôt sont fixées par le tribunal à un chiffre intermédiaire entre les prétentions de l'Administration et celles du contribuable, il a été jugé que les frais d'expertise sont partagés par moitié entre les parties (Conseil d'Etat, 16 juin 1955, req. 32336, rec. p. 341).

116. *Règle de répartition des frais.* Si le dégrèvement prononcé par le tribunal administratif est plus élevé que celui proposé par l'Administration, celle-ci supporte une partie des frais d'expertise : cette partie des frais est égale au produit du montant total de ces frais par le rapport existant entre le dégrèvement obtenu et le dégrèvement demandé ; les deux termes de ce rapport sont calculés éventuellement sous déduction du dégrèvement proposé par le directeur. La règle n'est pas stricte. Il n'y a pas de proportion rigoureuse : le tribunal conserve une assez grande latitude dans l'exercice de son pouvoir d'appréciation (Conseil d'Etat, 17 mars 1958, req. 35359, rec. p. 87).

Cette règle et celles précédemment citées pour l'attribution des frais ne s'opposent pas à ce que chaque partie supporte intégralement les frais d'expertise lorsque ces frais sont inutiles et qu'ils sont la conséquence d'une faute ou d'une négligence de sa part.

117. *Attribution des frais d'expertise* après une demande entachée de vice de forme. Lorsque la demande de frais d'expertise est entachée d'un vice de forme, et que ce vice n'a été invoqué par l'administration qu'après la clôture des opérations d'expertise, les frais de cette expertise sont à la charge de l'administration (Conseil d'Etat, 27 octobre 1958, req. 40616, rec. p. 222, 17 avril 1961, req. 47109, cas d'expertise frustratoire).