

DU PRINCIPE DE L'EGALITE DES ARMES A L'EGALITE DES DROITS DES PARTIES EN MATIERE FISCALE

Marie Masclet de Barbarin

Le principe de l'égalité des armes constitue, avec le principe du contradictoire, un des fondements majeurs du droit à un procès équitable tel que défini à l'article 6 § 1 de la convention européenne de sauvegarde des droits de l'Homme et des libertés fondamentales¹. Souvent cité mais plus rarement énoncé, cet article dispose que « *toute personne a droit à ce que sa cause soit entendue équitablement, publiquement et dans un délai raisonnable par un tribunal indépendant et impartial établi par la loi, qui décidera, soit des contestations sur ses droits et obligations à caractère civil, soit du bien-fondé de toute accusation en matière pénale dirigée contre elle (...)* ». Or, pour que sa cause soit entendue équitablement, les instances communautaires considèrent que le justiciable doit pouvoir en premier lieu bénéficier d'une procédure contradictoire, ce qui implique, pour une partie, « *la faculté de prendre connaissance des observations ou pièces produites par l'autre ainsi que de les discuter* »². Il doit en second lieu, et cette fois en vertu du principe de l'égalité des armes, pouvoir disposer de la faculté de faire valoir ses droits devant le juge dans des conditions qui ne la placent pas dans une situation désavantageuse par rapport à la partie adverse³.

Le premier de ces deux principes non-écrits est largement consacré en droit interne. Le Conseil d'Etat l'a érigé au rang de principe général du droit⁴, tandis que le Conseil constitutionnel le place parmi les principes fondamentaux reconnus par les lois de la République⁵. Il s'applique au demeurant très largement en matière fiscale, la jurisprudence veillant au respect du caractère contradictoire de la procédure d'imposition et de redressement, comme de la procédure suivie devant le juge de l'impôt⁶. La situation est néanmoins très différente s'agissant du principe de l'égalité des armes.

1 – Le principe de l'égalité des armes au regard de la jurisprudence de la CEDH

Dégagé pour la première fois par la Commission européenne des droits de l'homme en 1959 dans l'affaire *Szwabowicz contre Suède*, il implique selon ses termes que « *toute partie à une action civile et a fortiori à une action pénale, doit avoir une possibilité raisonnable d'exposer sa cause au tribunal dans des conditions qui ne la désavantagent pas d'une manière appréciable par rapport à la partie adverse* »⁷.

1.- Voir, pour une étude d'ensemble de ce principe, D. JEAN-PIERRE et F. MELIN-SOUCRAMANIEN, Le principe de l'égalité des armes, RRJ 1993-2, p. 489-510. Voir également G. COHEN-JONATHAN, L'égalité des armes selon la Cour européenne des droits de l'Homme, LPA 28 novembre 2002, n° 238, p. 22 et s. ; J.-P. DINTILHAC, L'égalité des armes dans les enceintes judiciaires, in Rapport de la Cour de cassation 2003.

2.- CEDH *Feldbrugge*, 29 mai 1986, Série A, n° 99 ; *Brandstetter c./ Autriche*, 28 août 1991, série A, n° 221, § 66-67 ; *Ruiz-Mateos c/ Espagne*, 23 juin 1993, req. n° 2/1992/347/720, Série A, n° 262, § 63.

3.- CEDH *Struppat c/ RFA*, 16 juillet 1968, req. 2804/66 : Annuaire de la Convention, volume XI, p. 400 ; *J. et R. Kaufman c./ Belgique*, 9 décembre 1986, DR 50.105 ; *Dombo Beheer B.V. c/ Pays-Bas*, 27 octobre 1993, req. n° 37/1992/382/460 ; *De Haes et Gijssels*, 24 février 1997, § 53 : Rev. Sc. Crim. 1998, p. 394, obs. R. KOERING-JOULIN ; *Werner c/ Autriche*, 24 nov. 1997, § 67.

4.- CE 16 janvier 1976, *Gate*, Recueil Lebon p. 39 ; Ass. 12 octobre 1979, *Rassemblement des nouveaux avocats de France* : Recueil Lebon p. 370, AJ 1980, p. 248, note C. DEBOUY, D. 1979, p. 606, note A. BENABENT, Gaz. Pal. 1980, 1, p. 61, note P. JULIEN, JCP 1980, n° 19288, concl. M. FRANC, note BORE.

5.- CC 77-83 DC du 20 juillet 1977 : Rec. Cons. const. 1977, p. 39.

6.- Voir notamment S. AUSTRY, *Débat oral et contradictoire : où en est la jurisprudence ?*, RJF 3/97, p. 142 et s. ; C. DAVID, O. FOUQUET, B. PLAGNET et P.-F. RACINE, Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale, 4° éd., 2003, Dalloz, thème 7, p. 144 et s. ; J.-P. DARRIEUTORT, *Le renforcement du principe du contradictoire*, Dr. fisc. 2005, n° 12, p. 597 à 600.

7.- Décision du 30 juin 1959 : Annuaire II, p. 535.

Consacré par la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'Homme en 1968 dans l'arrêt *Neumeister*⁸, ce n'est qu'en 1985 au travers de l'arrêt *Bönisch* que la Cour de Strasbourg admettra pour la première fois la violation de ce principe⁹.

Elle eu par la suite maintes fois l'occasion de sanctionner les atteintes portées à l'égalité des armes, à la fois dans les relations entre les parties, mais aussi dans les relations entre les parties et le ministère public. Il implique ainsi que ces dernières puissent prendre connaissance et éventuellement qu'elles puissent discuter les observations formulées par la partie adverse¹⁰, mais également qu'elles puissent répondre aux conclusions de l'avocat général près la Cour de cassation¹¹ ou à celles du commissaire du gouvernement devant le Conseil d'Etat¹².

Les parties doivent également pouvoir bénéficier dans les mêmes conditions de la faculté de présenter leurs moyens de preuve, notamment quant à la possibilité de faire entendre ses témoins¹³ ou quant à la celle de bénéficier d'une contre-expertise¹⁴. Elles doivent enfin être soumises aux mêmes délais de procédures¹⁵ et disposer des mêmes voies de recours¹⁶.

Les limites du principe de l'égalité des armes apparaissent en premier lieu dès lors que l'existence de droits ou de procédures différentes selon les parties n'entraîne pas d'atteinte effective au droit à un procès équitable. La Cour de Strasbourg a ainsi considéré que la pratique des notes en délibéré pouvait permettre d'assurer le respect des exigences liées au déroulement d'une procédure contradictoire¹⁷.

Ces limites tiennent en second lieu dans le fait que l'atteinte au principe de l'égalité des armes n'est caractérisée que s'il existe un déséquilibre entre les droits des parties. La Cour européenne a ainsi considéré dans l'arrêt *Kress* que « *la requérante ne saurait tirer du droit à l'égalité des armes reconnu par l'article 6 § 1 de la Convention le droit de se voir communiquer, préalablement à l'audience, des conclusions qui ne l'ont pas été à l'autre partie* »¹⁸.

Le principe de l'égalité des armes est enfin entendu de façon extrêmement large, puisque la jurisprudence de la Cour européenne a étendu son champ d'application « *à toutes les phases de la procédure, et notamment à l'instruction* »¹⁹.

2 – La reconnaissance du principe de l'égalité des armes en droit interne

Cette conception diffère d'ailleurs sur ce point de celle admise en droit interne, puisque, aussi bien en matière de procédure civile qu'en matière de contentieux

8.- CEDH *Neumeister* 27 juin 1968, Série A, n° 8.

9.- CEDH *Bönisch c/ Autriche* 6 mai 1985, Série A, n° 92.

10.- CEDH *Ruiz-Mateos c/ Espagne*, 23 juin 1993, req. n° 2/1992/347/720, Série A, n° 262, § 63.

11.- CEDH 31 mars 1998, *Reinhardt et Slimane Kaïd*, D. 1998 Som. com. p. 366, obs. G. BAUDOUX ; Procédures, juillet 1998, n° 177, note J. BUISSON et 25 janvier 2000, *Slimane Kaïd c/ France*, req. n° 29507/95. Dans le premier de ces deux arrêts, la Cour européenne avait également sanctionné le fait que l'avocat général ait pu avoir connaissance du rapport et du projet d'arrêt du conseiller rapporteur avant l'audience, alors qu'ils n'étaient pas transmis aux avocats de la défense.

12.- CEDH 7 juin 2001, *Kress c/ France*, req. n° 39594/98 : JCP 2001, II, 10578, note SUDRE.

13.- CEDH 27 octobre 1993, *Dombo Beheer B.V. c/ Pays-Bas*, req. n° 37/1992/382/460.

14.- CEDH 2 octobre 2001, *G.B. c/ France* ; 6 mai 1985, *Bönisch c/ Autriche*, Série A, n° 92.

15.- CEDH 11 janvier 2001, *Platakou c/ Grèce*.

16.- Voir notamment CEDH 14 décembre 1999, *Khalfaoui* : JCP éd. G 2000, I, p. 203, obs. F. SUDRE ; D. 2000, somm. comm. p. 180, obs. J.-F. RENUCCI.

17.- CEDH 25 janvier 2000, *Slimane Kaïd c/ France*, précité ; 7 juin 2001, *Kress c/ France*, précité.

Voir sur ce point G. COHEN-JONATHAN, L'égalité des armes selon la Cour européenne des droits de l'Homme, *op. cit.*, p. 22 et s.

18.- CEDH 7 juin 2001, *Kress c/ France*, précité.

19.- F. SUDRE, J.-P. MARGUENAUD, J. ANDRIANTSIMBAZOVINA, A. GOUTTENOIRE, M. LEVINET, *Les grands arrêts de la Cour européenne de Droits de l'Homme*, Coll. Thémis, PUF 2003, p. 233. Voir en ce sens CEDH 30 mars 1989 *Lamy c/ Belgique*, Série A, § 151 ; 21 octobre 1986 *Sanchez-Reisse*, Série A, § 107.

administratif, la jurisprudence considère que les documents préparatoires au jugement n'ont pas à être communiqués aux parties.

Le principe de l'égalité des armes n'est pourtant pas ignoré de notre droit positif²⁰. La Chambre criminelle de la Cour de cassation, après l'avoir reconnu dans un arrêt de 1989²¹, l'a pour la première fois utilisé de façon explicite dans un arrêt du 6 mai 1997, pour écarter la mise en oeuvre de l'article 546 du Code de procédure pénale alors applicable qui prévoyait que seul le procureur général disposait de la faculté d'interjeter appel de certains jugements rendus en matière de police, alors même que les autres parties, et en particulier le prévenu, se voyaient privés de ce droit²². La Cour avait ainsi considéré que « *attendu que le principe de « l'égalité des armes » tel qu'il résulte de l'exigence d'un procès équitable, au sens de l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme, impose que les parties au procès disposent des mêmes droits ; qu'il doit en être ainsi, spécialement, du droit à l'exercice des voies de recours* »²³.

La Cour de cassation a depuis lors été régulièrement saisie de pourvois fondés sur la violation du principe de l'égalité des armes. Elle ne les a cependant que rarement accueillis et en limitant dans tous les cas l'application de ce principe au déroulement l'instance devant le juge. La chambre criminelle s'est ainsi fondée sur la violation du principe de l'égalité des armes en matière de détention provisoire, pour censurer une chambre d'accusation qui avait entendu une partie sans ordonner la comparution de toutes les parties²⁴. La chambre commerciale a également eu l'occasion de sanctionner sur ce même fondement la participation du rapporteur au délibéré du Conseil de la concurrence²⁵. L'assemblée plénière de la Cour de cassation a enfin censuré la procédure suivie devant la Commission des opérations de bourses, au motif que la même autorité administrative ne pouvait à la fois instruire, juger et sanctionner, sans même que sa formation ne soit seulement modifiée²⁶. Elle ne s'est cependant pas directement fondée pour ce faire sur le principe de l'égalité des armes.

Le Conseil constitutionnel, pour sa part, ne reconnaît qu'implicitement l'existence du principe de l'égalité des armes en tant que composante du principe du respect des droits de la défense²⁷.

Quant au Conseil d'Etat, il n'a jusqu'à présent jamais admis la transposition de ce principe en matière de contentieux administratif.

La Haute juridiction administrative a notamment jugé, pour écarter les critiques relatives à la non communication aux parties des conclusions des commissaires du gouvernement, que ce principe ne pouvait s'appliquer dans les rapports entre le juge et les parties²⁸. Elle a ainsi considéré que le commissaire du gouvernement « *participe à la fonction de juger dévolue à la juridiction dont il est membre [et] que l'exercice de cette*

20.- Cf. D. JEAN-PIERRE et F. MELIN-SOUCRAMANIEN, Le principe de l'égalité des armes, RRJ 1993-2, p. 501 et s.

21.- Cass. crim. 24 janvier 1989, *Chane-Ki-Chune, Bénard et Ayan*, n° 87-90.461, cf. D. JEAN-PIERRE et F. MELIN-SOUCRAMANIEN, Le principe de l'égalité des armes, *op.cit.* p. 505.

22.- Cass. crim. 6 mai 1997 : Bull. n° 170 ; confirmé par Cas. crim. 21 mai 1997 : Bull. n° 191. Voir sur ce point J.-P. DINTILHAC, L'égalité des armes dans les enceintes judiciaires, in Rapport de la Cour de cassation 2003.

23.- *Ibid.* Comme le souligne J.-P. DINTILHAC, « *le principe d'égalité des armes y est énoncé très clairement même si l'expression figure entre guillemets, marquant ainsi qu'elle n'appartenait pas au vocabulaire usuel de la Cour* », in L'égalité des armes dans les enceintes judiciaires, *op. cit.*

24.- Crim. 18 décembre 1996 : Bull. n° 476.

25.- Cass. com. 5 octobre 1999 : Bull. n° 159.

26.- Cass. Ass. Plèn. 5 février 1999 : Bull. n° 1.

27.- Cf. CC 2 décembre 1976, *Prévention des accidents du travail* : RDP 1978, p. 817, note L. FAVOREU et D. JEAN-PIERRE et F. MELIN-SOUCRAMANIEN, Le principe de l'égalité des armes, RRJ 1993-2, p. 502 à 504.

28.- Le gouvernement avait au demeurant utilisé dans l'arrêt *Kress contre France* un semblable argument qui, semble-t-il avait été convaincant, puisque la Cour européenne des droits de l'Homme avait considéré que, dans la mesure où le commissaire du gouvernement indiquait aux avocats qui en faisaient la demande le sens général de ses conclusions et que ces mêmes avocats disposaient de la faculté de déposer des notes en délibéré, le principe de l'égalité des armes était en l'espèce respecté (CEDH 7 juin 2001, *Kress c/ France*, req. n° 39594/98).

fonction n'est pas soumis au principe du contradictoire applicable à l'instruction »²⁹. Une partie de la doctrine considère d'ailleurs qu'il paraît difficilement conciliable avec le caractère, non pas inéquitable, mais en tous les cas intrinsèquement inégalitaire des relations entre l'Administration et ses administrés³⁰.

S'agissant enfin de la matière fiscale, également fortement marquée par l'existence d'un tel déséquilibre, la jurisprudence de la Cour de Strasbourg, bien que répondant à un écho plutôt favorable de la doctrine, n'avait jusqu'à présent jamais été reprise par les juridictions nationales.

3 – Les nouvelles perspectives découlant de la jurisprudence *Monzerian*

Aussi l'arrêt de la Cour de cassation *Monzerian* du 2 juillet 2003³¹, tirant les conséquences de l'arrêt *Yvon* de la Cour européenne des droits de l'Homme³², constitue-t-il une avancée plus que notable en la matière. Rendu en formation plénière de la 3^e chambre cet arrêt censure, pour violation de l'article 6 § 1, les dispositions relatives au rôle du commissaire du gouvernement dans la procédure judiciaire de fixation des indemnités d'expropriation. Les fonctions de commissaire du gouvernement sont exercées, en vertu de l'article R. 13-7 du Code de l'expropriation, par le directeur des services fiscaux du département où se trouve le siège de la juridiction d'expropriation. Il est chargé d'établir une évaluation motivée des indemnités d'expropriation, accompagnée de ses observations et de ses conclusions. Or, il dispose pour ce faire d'un libre accès au fichier immobilier tenu par la conservation des hypothèques, qui répertorie toutes les mutations dès lors qu'elles se trouvent soumises à la formalité de la publicité foncière³³.

La Cour de cassation a considéré en l'espèce que ce dernier « *expert et partie à cette procédure, occupe une position dominante et bénéficie, par rapport à l'exproprié, d'avantages dans l'accès aux informations pertinentes publiées au fichier immobilier* » et que, de ce fait, ces dispositions étaient « *génératrices d'un déséquilibre incompatible avec le principe d'égalité des armes* »³⁴.

L'étendue des conséquences de cette jurisprudence en matière d'expropriation est aisément identifiable et laisse supposer l'adoption rapide d'une solution législative destinée à aménager le droit à l'information de l'exproprié et à protéger ces procédures d'éventuelles annulations. Les modalités d'accès à ce fichier demeurent néanmoins une question ouverte, puisque la Cour de cassation a semble-t-il choisi de la soumettre au juge de renvoi plutôt que de procéder elle-même à l'annulation de la procédure³⁵. La Haute Cour avait sur ce point considéré dans son rapport pour l'année 2000 que l'accès au fichier immobilier des services fiscaux pouvait être ouvert au contribuable par l'intermédiaire du commissaire du gouvernement³⁶. Une telle solution ne serait cependant pas pleinement satisfaisante, et seul un accès direct du contribuable ou de son conseil à ce fichier pourrait à notre sens garantir en la matière le respect du principe de l'égalité des armes.

29.- CE 29 juillet 1998, *Esclatine*, concl. CHAUVAUX : D. jur., 1999, p. 85, obs. R. ABRAHAM et J.-C. BONICHOT, Le commissaire du gouvernement dans la juridiction administrative et la CEDH, JCP éd. G., 1998.I.176.

30.- Voir sur ce point L. SERMET, *Convention européenne des droits de l'Homme et contentieux administratif français, Economica*, 1996, p. 245 et s.

31.- Cass. civ. 2 juillet 2003, n° 790 FP-PBRI *Monzerian* : RJF 11/03, n° 1338.

32.- CEDH 24 avril 2003, n° 44962/98, *Yvon c/ France* : RJF 8-9/2003, n° 1074.

33.- Décrets n° 55-22 du 4 janvier 1955 et n° 55-1350 du 14 octobre 1955.

34.- Cass. civ. 2 juillet 2003, n° 790 FP-PBRI *Monzerian*, précité.

35.- Voir sur les incidences de cette jurisprudence en matière d'expropriation M. CACHELOT et Mme BOULANGER, L'égalité dans la procédure d'expropriation, Rapport de la Cour de cassation 2003.

36.- Rapport de la Cour de cassation pour l'année 2000, 4^e suggestion de modification législative ou réglementaire, p. 14 et s.

4 – La transposition du principe de l'égalité des armes en matière fiscale

La véritable interrogation demeure celle de sa transposition dans le cadre de litiges mettant en cause l'administration fiscale et les contribuables, car les conséquences seraient en l'espèce d'une toute autre portée.

Les procédures d'évaluation suivies en matière de droits d'enregistrement ou d'impôt de solidarité sur la fortune risqueraient fort d'être remises en cause dès lors qu'elles seraient fondées sur l'évaluation de la valeur vénale de biens immobiliers. Là encore, l'administration fiscale dispose seule de la faculté de consulter librement le fichier immobilier. Certes, l'article 2196 du Code civil prévoit que les conservateurs des hypothèques sont « *tenus de délivrer, sur réquisition, dans un délai de 10 jours, des copies ou extraits du fichier immobilier* ». Mais les parties ne peuvent faire de telles demandes que dans la mesure où elles sont informées des mutations intervenues sur des biens immobiliers similaires, puisqu'elles doivent indiquer les références de l'extrait du fichier qu'elles souhaitent consulter. Difficile, dans ce cas, d'établir une véritable évaluation par comparaison, ne serait-ce que pour contester celle fixée de façon unilatérale par l'administration fiscale. Le contribuable pourra néanmoins demander, conformément aux dispositions de l'article R. 202-3 du LPF, à ce qu'une expertise soit ordonnée par le juge. Celle-ci est en effet de droit dès lors que le contribuable ou l'administration en fait la demande. Cette procédure est cependant rarement utilisée et ne peut en tout état de cause s'appliquer que dans des instances relatives à la valeur vénale réelle d'immeubles en matière de droits d'enregistrement ou de taxe de publicité foncière³⁷. Son bénéfice est donc relativement limité.

Le rôle du commissaire du gouvernement à la présidence des commissions départementales des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires ou des commissions départementales de conciliation pourrait être dénoncé en tant qu'il occupe, comme dans le cadre de la procédure de fixation des indemnités d'expropriation, une position dominante³⁸. La commission départementale de conciliation intervient d'ailleurs en cas d'insuffisance des prix ou évaluations ayant servi de base aux droits d'enregistrement ou à la taxe de publicité foncière, ainsi qu'à l'impôt de solidarité sur la fortune³⁹. La même rupture d'égalité peut donc être soulevée quant à la faculté dont dispose le commissaire du gouvernement d'accéder librement au fichier immobilier précédemment évoqué.

La pratique des lois de validation pouvant conduire à priver d'effet une instance engagée par le contribuable, de même que la technique de substitution de base légale, font déjà l'objet de sévères critiques de la part de la doctrine au regard du principe de l'égalité des armes⁴⁰.

S'agissant plus particulièrement des lois de validation, le Conseil d'Etat avait laissé entrevoir la possibilité de contester leur conformité au regard de l'article 6 § 1 de la convention européenne des droits de l'homme⁴¹. Il s'agissait, pour reprendre les termes d'Emmanuelle Mignon, d'un véritable « *nirvana contentieux* », permettant « *au juge ordinaire de combler, par le biais du contrôle de conventionnalité, la principale lacune de notre Etat de droit, à savoir l'absence d'un contrôle de constitutionnalité des lois par la voie de l'exception* »⁴². Malheureusement, les espoirs de la doctrine furent vite

37.- Article R. 202-1 du LPF. Les contestations visées par cet article concerne les réclamations relatives non seulement à la valeur vénale des immeubles, mais également des fonds de commerce et des marchandises neuves qui en dépendent, de clientèles, des droits à un bail ou au bénéfice d'une promesse de bail portant sur tout ou partie d'un immeuble, de navires et de bateaux.

38.- Articles L. 59 et s. du LPF.

39.- Article L. 59 B du LPF.

40.- Voir en particulier O. FOUQUET, La rétroactivité des lois fiscales, Rev. adm. avril 1994, n° 278, p. 140 et s., ainsi que E. MIGNON, Validations législatives : vers l'équilibre jurisprudentiel ?, RJF 2/00, p. 90 et s.

41.- CE Ass. 5 décembre 1997, n° 140032, *Mme Lambert* : Recueil Lebon p. 460.

42.- E. MIGNON, Validations législatives : vers l'équilibre jurisprudentiel ?, *op. cit.* p. 91.

décus lorsque le Conseil d'Etat, dans sa décision *Guénoun*, considéra que le contribuable « *se prévalait vainement, dans un litige relatif à l'assiette des cotisations d'impôt sur le revenu, et pour contester l'applicabilité, à son égard, des dispositions rétroactives du II de l'article 35 de la loi n° 89-936 du 29 décembre 1989, des stipulations de l'article 6 de la Convention européenne, dès lors que celles-ci ne visent que les procès portant sur les droits ou obligations de caractère civil ou sur des accusations pénales, la cour administrative d'appel n'a [...] pas commis d'erreur de droit* »⁴³.

Quant au pouvoir général d'investigation de l'administration fiscale dans le cadre des procédures de contrôle, l'étendue de son droit de communication semble sous certains aspects difficilement compatible avec le respect de ce principe.

La transposition du principe de l'égalité des armes en droit fiscal aurait, de ce point de vue là, le mérite de rétablir une certaine équité dans le cadre des relations entre l'administration et les contribuables.

Comme la Cour européenne des droits de l'Homme a eu l'occasion de le rappeler dans son arrêt *Hentrich c/ France*⁴⁴, l'égalité des armes « *doit être observée quelque soit la qualité des parties au litige, et ce notamment s'il s'agit d'un litige entre l'Etat et un simple individu, par exemple en matière fiscale* »⁴⁵.

Elle avait ainsi censuré dans cette arrêt le caractère général et sommaire de la décision de l'Administration fiscale au motif qu'elle ne permettait pas à l'intéressé de faire valoir sa cause dans des conditions qui ne la désavantageait pas face à cette dernière⁴⁶. Dans le même sens, elle avait affirmé en matière douanière, dans l'affaire *Bendenoun c/ France*, « *l'obligation, pour le fisc, de consentir à fournir au justiciable certaines pièces, ou même l'intégralité de son dossier* »⁴⁷.

Les arguments en faveur de l'application du principe de l'égalité des armes en matière fiscale ne manquent pas, y compris lorsque l'on envisage l'action de l'administration dans le cadre de l'établissement ou du recouvrement de l'impôt. Il ne nous semble pas de surcroît que la mise en œuvre de ce principe serait préjudiciable au bon déroulement des procédures fiscales. Car comme le soulignait le doyen Hatoux, « *cette égalité des armes ne doit pas alarmer l'administration et lui faire craindre des obstacles excessifs à l'accomplissement de sa mission. On doit souligner au contraire que l'obligation d'agir au grand jour et en justifiant solidement sa position, renforce l'efficacité et la crédibilité de l'action* »⁴⁸.

5 – La fin des illusions quant à l'applicabilité en matière fiscale de l'article 6 § 1

La Cour de cassation vient cependant de porter sérieusement atteinte aux perspectives d'application de ce principe en matière fiscale. Par un revirement de jurisprudence majeur en date du 12 juillet 2004, la chambre commerciale, financière et économique de la Haute Cour a en effet jugé que « *l'article 6 § 1 de la convention européenne de sauvegarde des droits de l'Homme et des libertés fondamentales, en l'absence de toute accusation en matière pénale, n'est pas applicable au contentieux*

43.- CE 26 novembre 1999, n° 184474, *Guénoun* : RJF 1/00, n° 138.

44.- CEDH 22 septembre 1994, req. n° 13616/88, § 56, A.296-A ; Gaz. pal. 1995, p. 535, note L.-E. PETTITI.

45.- G. COHEN-JONATHAN, L'égalité des armes selon la Cour européenne des droits de l'Homme, précité p. 21.

46.- CEDH 22 septembre 1994, précité.

47.- CEDH 24 février 1994, *Bendenoun c/ France* : RUDH 1994, 260, obs. L. SERMET.

48.- HATOUX B. (sous la direction de), *Droits du contribuable – Etat des lieux et perspectives*, Economica, 2002, p. 159.

fiscal, lequel échappe au champ des droits et obligations de caractère civil, en dépit des effets patrimoniaux qu'il a nécessairement quant à la situation des contribuables »⁴⁹.

L'assemblée plénière de la Cour de cassation avait pourtant auparavant consacré l'applicabilité de ces dispositions en énonçant, dans son arrêt *Kloeckner* du 14 juin 1996, que « *le droit de toute personne à un procès équitable, garanti par l'article 6 § 1 de la convention européenne de sauvegarde des droits de l'Homme et des libertés fondamentales peut être invoqué devant toute juridiction civile statuant en matière fiscale* »⁵⁰.

Les juges de la Cour de cassation avaient ainsi explicitement fait référence à l'article 6 § 1 de la convention dans le cadre d'un contentieux d'assiette portant sur des droits d'enregistrement recouverts par voie de taxation d'office⁵¹, dans un litige concernant le droit de préemption de l'administration fiscale⁵², en matière de pénalités fiscales⁵³ ou encore de visites domiciliaires⁵⁴.

Est-ce pour se conformer à la position adoptée par le Conseil d'Etat en faveur de l'inapplicabilité de ces dispositions en matière fiscale que la Cour a opéré un tel revirement de jurisprudence ? Cela est peu probable dans la mesure où la Cour de cassation s'est prononcée pour la première fois en faveur de l'applicabilité de l'article 6 § 1 dans son arrêt *Donsimoni*⁵⁵ alors même que le Conseil d'Etat avait déjà fait connaître sur ce point sa position contraire⁵⁶. Il paraît plus vraisemblable que ce soit l'adoption par la Cour européenne des droits de l'Homme d'une conception restrictive du champ d'application de l'article 6 § 1 qui ait influencé les magistrats de la Cour de cassation. L'arrêt *Ferrazzini*, rendu par la Cour européenne le 12 juillet 2004, énonçait en effet que « *la matière fiscale ressortit encore au noyau dur des prérogatives de la puissance publique, le caractère public du rapport entre le contribuable et la collectivité restant prédominant. La convention et ses protocoles devant s'interpréter comme un tout, la cour observe également que l'article 1 du Protocole n° 1, relatif à la protection de la propriété, réserve le droit que possèdent les Etats de mettre en vigueur les lois qu'ils jugent nécessaires pour assurer le paiement des impôts (...). Sans y attacher une importance décisive, la Cour prend cet élément en considération. Elle estime que le contentieux fiscal échappe au champ des droits et obligations de caractère civil, en dépit des effets patrimoniaux qu'il a nécessairement quant à la situation des contribuables* »⁵⁷.

49.- Cass. com. 12 juillet 2004, n° 1266 FS-PBI, *Crts Pelat* : RJF 11/04, n° 1218. Voir sur ce point les commentaires de Bernard HATOUX, Application de l'article 6-1 de la Convention européenne des droits de l'homme au contentieux fiscal. Analyse et perspectives d'un revirement du juge judiciaire, RJF 11/04, p. 804-807 ; ainsi que ceux du professeur Thierry LAMBERT, L'article 6 § 1 de la Convention EDH au contentieux fiscal : le revirement de la Cour de cassation, LPA 27 janvier 2005, n° 19, p. 9-13.

50.- Cass. plén. 14 juin 1996, n° 402 P, *Kloeckner* : RJF 8-9/96, n° 1118, concl. Y. MONNET au Dr. fisc. 1996, n° 30, comm. 986.

51.- Cass. com. 4 janvier 1994, n° 42 P, *Bruyelle* : RJF 4/94, n° 498.

52.- Cass. com. 16 juin 1987, n° 86-13.990 : Bull. civ. IV, n° 150.

53.- Cass. com. 29 avril 1997, n° 1068 PB : RJF 6/97, n° 641 ; 21 octobre 1997, n° 2061 D : RJF 3/98, n° 361 ; 30 juin 1998, n° 1386 D.

54.- Cass. com. 20 novembre 1990, n° 1368 P : RJF 1/91, n° 77 ; 5 février 1991, n° 168 P : RJF 5/91, n° 632 ; 9 février 1993, n° 218 P : RJF 5/93, n° 671 ; 16 mai 1995, n° 1270 P : RJF 10/95, n° 1140.

55.- Cass. com. 20 novembre 1990, n° 1342 P, *M. Donsimoni* : Bull. civ. IV, n° 288, p. 200 ; RJF 1/91, n° 123.

56.- Voir notamment CE 2 juin 1989, n° 66604, *Saint-Pern* : RJF 8-9/89, n° 1019 ; 11 janvier 1993, n° 78985-78986, *SA Georges Best* : RJF 3/93, n° 429 ; 28 avril 1993, n° 112072, *Legros* : RJF 6/93, n° 816.

57.- CEDH 12 juillet 2001, n° 44759/98, *Ferrazzini c/ Italie* : RJF 1/02, n° 128, chronique J. MAIA, Illusions et promesses de l'application à la matière fiscale de la convention européenne des droits de l'homme, p. 3-10. Voir dans le même sens CEDH 9 décembre 1994, *Schouten et Meldrum c/ Pays-Bas* : RJF 10/95, n° 1229 ; 20 avril 1999, n° 41601/98 et 41775/98, *Vidacar SA c/ Espagne et Opergrup SL c/ Espagne* : RJF 11/99, n° 1487 ; 6 juillet 1999, n° 33681/96, *Simon c/ Allemagne* et LEDH 5 octobre 1999, n° 43604/98, *Camille Gantzer c/ France*, RJF 4/00, n° 421.

La référence de l'arrêt de la Cour de cassation à la jurisprudence de la Cour de Strasbourg est donc évidente puisqu'il reprend textuellement les termes du considérant principal de l'arrêt Ferrazzini⁵⁸.

Il est donc à présent illusoire d'espérer que, sous l'influence de la jurisprudence de la Cour de cassation, le Conseil d'Etat et la Cour européenne des droits de l'Homme revienne sur l'extension des possibilités d'application en matière fiscale de l'article 6 § 1 de la convention. Comme le souligne le professeur Lambert, « *le contribuable n'y a rien gagné* »⁵⁹.

Le champ d'application de cet article est à présent limité aux contestations relatives aux amendes et majorations, qui seules peuvent s'analyser comme des litiges visant des accusations en matière pénale⁶⁰. Encore faut-il préciser que, l'article 6 § 1 n'ayant vocation à s'appliquer qu'aux procédures suivies devant les juridictions, il ne saurait être invoqué dans le cadre de contestations relatives à l'élaboration ou au prononcé de ces sanctions par l'administration fiscale⁶¹. Quant aux litiges mettant en cause des droits et intérêts de retard, ils sont en tout état de cause exclus du domaine de protection de cet article en tant qu'ils ne constituent pas des accusations en matière pénale⁶².

6 – La recherche d'une solution fondée sur l'application des principes généraux de notre droit

Il convient donc à présent de rechercher dans notre droit interne les moyens d'assurer au contribuable le respect du principe de l'égalité des armes.

Ce principe n'est en effet pas très éloigné du principe d'égalité devant la justice, tel qu'il découle du principe d'égalité devant la loi proclamé par la Déclaration des Droits de l'Homme de 1789⁶³. Il impose que « *les justiciables bénéficient tant d'un égal accès à la justice que d'un traitement égal pendant le déroulement et à l'issue de la procédure, et cela dans la mesure où ils se trouvent dans des situations semblables* »⁶⁴.

Mais ce principe s'applique au regard d'une égalité de traitement entre les différentes instances et non d'une égalité dans les relations entre les parties. Le juge veillera ainsi à ce que les voies de recours ou encore la formation de jugement ne puissent pas être différentes en présence « *d'affaires de même nature* »⁶⁵, mais il ne s'attachera pas à examiner si chacune des parties sera susceptible à cet égard de bénéficier des mêmes droits.

58.- En outre, et comme le souligne le Doyen HATOUX, « *elle a retenu la conception unitaire de la Cour européenne des droits de l'Homme, puisqu'elle a décidé que l'application rétroactive de la loi de finances rectificative pour 1999 ne méconnaissait les dispositions ni de l'article 6 § 1 de la convention, ni de l'article 1^{er} du Protocole n° 1 de la même convention relatives à la protection de la propriété, qui réservent le droit que possèdent les Etats de mettre en vigueur les lois qu'ils jugent nécessaires pour assurer le paiement des impôts* », in Application de l'article 6 § 1 de la convention EDH au contentieux fiscal, Analyse et perspectives d'un revirement du juge judiciaire, précité.

59.- In L'article 6 § 1 de la Convention EDH au contentieux fiscal : le revirement de la Cour de cassation, *op. cit.* p. 13.

60.- Instruction du 7 janvier 2005 de la DGI relative aux contentieux : BOI 13 O-1-05 ; Dr. fisc. 2005, n° 4, instr. n° 13254.

61.- CE 27 mars 2000, n° 187.703, *SARL Maurel et Fils* : Dr. fisc. 2000, n° 49, comm. 985, concl. J. ARRIGHI de CASANOVA.

62.- Cass. com. 12 juillet 2004, n° 1266 FS-PBI, *Crts Pelat*, précité.

63.- Voir notamment G. CANIVET, L'accès au juge de cassation et le principe d'égalité, LPA 28 novembre 2002, n° 238, p. 15-20.

64.- R. CHAPUS, *Droit du contentieux administratif*, Montchrestien, coll. Domat Droit public, 11^{ème} éd. 2004, p. 177.

65.- CC 23 juillet 1975, *Juge unique* : AJ 1976, p. 44, note RIVERO ; D. 1977, p. 629, note L. HAMON et G. LEVASSEUR ; JCP 1977, n° 18.200, note C. FRANCK ; RDP 1975, p. 1313, obs. L. FAVOREU et L. PHILIP.

Le principe du respect du caractère contradictoire de la procédure demeure sans doute celui qui est le plus souvent assimilé, de par son contenu, au principe de l'égalité des armes. D'ailleurs, « *la distinction entre égalité des armes et principe du contradictoire n'est pas toujours très nette dans la jurisprudence de la Cour* »⁶⁶. Il implique en effet que les parties puissent être informées et puissent prendre part au procès et aux procédures d'enquête ou d'expertise, et qu'elles disposent de la faculté de prendre connaissance et éventuellement de discuter les différentes pièces produites à l'instance⁶⁷.

Le champ d'application de ce principe est entendu largement puisqu'il s'impose non seulement dans le cadre des relations qu'entretiennent les parties dans le cadre du procès, mais également au regard de l'office du juge. L'article 16 du Code de procédure civile rappelle d'ailleurs que « *le juge doit, en toutes circonstances, faire observer et observer lui-même le principe de la contradiction* ». Il doit ainsi d'une part, faire respecter la contradiction des débats et d'autre part, observer lui-même le respect de ce principe lorsque par exemple « *la décision lui paraît susceptible d'être fondée sur un moyen relevé d'office* »⁶⁸. Il a alors l'obligation d'en informer les parties et de fixer « *le délai dans lequel elles peuvent présenter leurs observations* »⁶⁹.

Le principe du contradictoire connaît pourtant des limites que le principe de l'égalité des armes permet de dépasser. La plus importante d'entre elles concerne la communication des documents préparatoires du jugement émanant de magistrats non parties à l'instance. Comme nous l'avons vu précédemment, le Conseil d'Etat considère que les conclusions du commissaire du gouvernement, hormis les cas où ce dernier se trouve partie à l'instance, « *n'ont pas à être communiquées aux parties* »⁷⁰. Comme le souligne René Chapus, cette solution « *se justifie par le fait qu'elles n'appartiennent pas à l'instruction écrite et par celui que leur auteur, qui n'est pas partie au litige, remplit une fonction marquée par l'indépendance et l'impartialité* »⁷¹.

Dans le même sens, la chambre criminelle de la Cour de cassation a refusé de sanctionner sur le fondement de la violation du principe du contradictoire l'exception de nullité tirée de l'impossibilité pour le contribuable de consulter son dossier dans le cadre de la saisine de la Commission des infractions fiscales, conformément aux dispositions de l'article L. 228 du Livre des procédures fiscales. Les juges judiciaires ont considéré que « *le principe du contradictoire reconnu par la Convention européenne des droits de l'Homme ne peut s'appliquer devant cette Commission qui n'est qu'un organisme consultatif destiné à donner un avis au ministre chargé des finances sur l'opportunité des poursuites, non un premier degré de juridiction, et que l'intéressé conserve la possibilité de connaître et de discuter ultérieurement, devant un tribunal indépendant et impartial, les charges retenues contre lui* »⁷². La jurisprudence adopte d'ailleurs la même solution concernant la procédure applicable devant la Commission de conciliation et d'expertise douanière⁷³.

66.- F. SUDRE, J.-P. MARGUENAUD, J. ANDRIANTSIMBAZOVINA, A. GOUTTENOIRE, M. LEVINET, *Les grands arrêts de la Cour européenne de Droits de l'Homme*, op. cit., p. 236.

67.- CE 13 janvier 1988, *Abina* : Recueil Lebon p. 5, AJ 1988, p. 225, concl. O. SCHRAMECK ; 13 juin 1994, *Commune de Saint-Maurice-sur-Dargoire* : JCP 1994, IV, p. 268 ; Sect. 13 décembre 2002, *Maire de Saint-Jean-d'Ayraud* : AJ 2003, p. 334, note B. MALIGNER.

Voir notamment sur ce point O. GOHIN, *La contradiction dans la procédure administrative contentieuse*, LGDJ, 1988 ; J.-L. AUTIN, *Réflexions sur le principe du contradictoire dans la procédure administrative*, EDCE 2001, n° 52, p. 389 ; O. SCHRAMECK, *Quelques observations sur le principe du contradictoire*, Mélanges Braibant, Dalloz, 1996, p. 629 ; La contradiction en droit public français et l'article 6-1 de la convention européenne des droits de l'homme, RFDA 2001, n° 1 et 2.

68.- Décret du 22 janvier 1992. Voir notamment M. COMBARNOUS, A propos de la communication des moyens d'ordre public, RFDA 1992, p. 855, obs. B. PACTEAU, p. 856.

69.- *Ibid.*

70.- CE 9 décembre 1970, *Veuve Jame* : Recueil Lebon p. 739.

71.- Droit du contentieux administratif, 6° éd. p. 684, n° 721.

72.- Cass. crim. 7 mars 2001, n° 00-82 538, *M. L.* : Dr. fisc. 2001, n° 28, comm. 679.

73.- Cass. crim. 31 octobre 2000 : Bull. n° 324.

Quant au principe du respect des droits de la défense, très tôt érigé en principe général du droit par le Conseil d'Etat⁷⁴, il ne permet pas non plus de veiller à l'équilibre des droits des parties dans l'instance, du moins dans les rapports qu'elles entretiennent l'une vis-à-vis de l'autre. De même que le principe du contradictoire auquel il se trouve lié, le principe du respect des droits de la défense, « *tels qu'ils résultent des principes fondamentaux reconnus par les lois de la République* »⁷⁵, garantit de façon générale les conditions d'accès à la justice, telles que la possibilité de faire appel à un avocat⁷⁶ ou celle de pouvoir surseoir à l'exécution des décisions d'une autorité administrative⁷⁷.

CONCLUSION

L'article 6 § 1 de la convention européenne des droits de l'homme n'étant plus considéré par la jurisprudence comme applicable en matière fiscale et les principes généraux de notre droit n'étant pas susceptible d'assurer par eux-mêmes une protection équivalente à celle découlant de la mise en œuvre du principe de l'égalité des armes, il conviendrait de les associer avec un autre principe issu de la jurisprudence du Conseil constitutionnel, celui de l'équilibre du droit des parties. C'est par sa décision du 28 juillet 1989, portant sur la conformité à la Constitution de la loi relative à la sécurité et à la transparence du marché financier que le Haut Conseil, censurant l'article 10 qui conférait à la Commission des opérations de bourse la qualité de juge et partie, devait décider, par une formule que « *le principe du respect des droits de la défense constitue un des principes fondamentaux reconnus par les lois de la République* » et que celui-ci « *implique, notamment en matière pénale, l'existence d'une procédure juste et équitable garantissant l'équilibre du droit des parties* »⁷⁸.

L'intérêt de cette jurisprudence, que certains commentateurs ont pu qualifier de « *strasbourgeoise* »⁷⁹, mérite d'être doublement relevée. D'une part, elle permet d'asseoir les garanties découlant du principe de l'égalité des armes sur un fondement de droit interne reconnu depuis longtemps par la jurisprudence : le principe du respect des droits de la défense⁸⁰. Le Conseil constitutionnel a d'ailleurs récemment considéré que ce principe « *s'impose au demeurant à l'autorité administrative dans le silence de la loi* »⁸¹. Quant à la Cour de cassation, elle faisait déjà doublement référence « *aux droits de la défense tels qu'ils résultent du droit interne et de la Convention européenne des droits de l'Homme* »⁸² avant d'opérer le revirement de jurisprudence que l'on sait.

Cette interprétation du principe du respect des droits de la défense permet d'autre part de dépasser les limites conférés à l'égalité des armes par le juge national, puisque l'équilibre des droits des parties s'appliquant « *notamment en matière pénale* » il a

74.- CE 5 mai 1944, *Dame Veuve Trompier-Gravier*, Lebon 133 ; 13 décembre 1968, R.D.P. 1969, 512, note WALINE ; 4 octobre 1974, *Dame David*, Recueil Lebon p. 464, concl. GENTOT, AJDA 1974.525, chronique FRANC et BOYON, D. 1975.369, note AUBY, JCP 1975.II.19967, note DRAGO.

75.- CC 2 décembre 1976, *Prévention des accidents du travail* : RDP 1978, p. 817, note L. FAVOREU ; 19 et 20 janvier 1981, *Loi sécurité et liberté* : AJ 1981, p. 275, note J. RIVERO, JCP 1981, n° 19701, note C. FRANCK, RDP 1981, p. 657, note L. PHILIP.

76.- Pau 27 juillet 1992, Clunet 1993.913, obs. Fr. JULIEN-LAFERRIERE.

77.- CC 23 janvier 1987, *Conseil de la concurrence* : AJ 1987, p. 345, note J. CHEVALIER ; D. 1988, p. 117, note F. LUCHAIRE ; Gaz. Pal. 18 mars 1987, p. 5, note C. LEPAGE JESSUA ; JCP 1987, I, n° 3200, chron. R. DRAGO et n° 20854 note J.-F. SESTIER : LPA 13 février 1987, p. 21, note V. SELINSKY ; Rev. adm. 1988, p. 29, note J.-M. SOREL ; RDP 1987, p. 1341, note Y. GAUDEMET ; RFDA 1987, p. 287, note B. GENEVOIS.

78.- Décision 89-260 DC du 28 juillet 1989, *Loi relative à la sécurité et à la transparence du marché financier* : Rec. p. 71, considérants 44-46.

79.- F. SUDRE, *Droit international et européen des droits de l'homme*, Coll. Droit international et communautaire, PUF 1999, 4^e éd., p. 232. Voir dans le même sens B. GENEVOIS, *Le Conseil constitutionnel, la séparation des pouvoirs et la séparation des autorités administratives et judiciaires*, RFDA 1989, 4, p. 681 et s.

80.- Cf. CC 2 décembre 1976, *Prévention des accidents du travail*, précité.

81.- Décision 99-424 DC du 29 décembre 1999, *Loi de finances pour 2000*, considérant 60. Le Conseil constitutionnel avait déjà considéré que le principe constitutionnel des droits de la défense s'impose à l'autorité administrative sans qu'il soit besoin, pour le législateur, d'en rappeler l'existence (Décision 97-395 DC du 30 décembre 1997 : RJF 2/98, n° 182).

82.- Cass. com. 30 juin 1998, n° 1376 D, *Chevalier* : RJF 11/98, n° 1367.

logiquement vocation à s'appliquer dans toute autre matière. Le Conseil constitutionnel accepte enfin d'appliquer ce principe non seulement dans le cadre du déroulement du procès devant le juge, mais également dans la phase de l'instruction, ce qui augmente de façon notable l'étendue des garanties susceptibles d'être offertes au justiciable⁸³.

Le conseiller à la Cour de cassation J.-P. Dintilhac, regrettant dans l'égalité des armes l'emploi d'une formule jugée trop combative, suggère au demeurant l'utilisation de cette expression, en considérant que « *plus abstraite, la notion d'équilibre des droits des parties apparaît bien correspondre à ce que doit être le procès équitable : non pas un emploi d'armes identiques par des combattants placés au milieu d'une enceinte judiciaire, comme l'étaient les gladiateurs au centre de l'arène, mais exigence constante, tout au long du procès, d'un juste équilibre des droits processuels entre ceux qui ont à assurer leur défense, et attention vigilante à ce que rien, dans le processus judiciaire, ne place injustement une partie dans une situation désavantageuse* »⁸⁴.

Sans doute le législateur n'a-t-il pas été étranger à de telles considérations en rédigeant le premier article préliminaire du Code de procédure pénale issu de la loi du 15 juin 2000, qui énonce que « *la procédure pénale doit être équitable et contradictoire et préserver l'équilibre des droits des parties* ».

Une vision idéale conduirait à envisager, en matière fiscale, que l'application de ce principe puisse dépasser le simple cadre du procès. La Cour de cassation impose bien à l'administration, dans le cadre des procédures de redressement, le respect d'un certain « *devoir de loyauté* »⁸⁵. Elle ne se fonde pour cela sur aucun texte, ni sur aucun principe issu de la Convention européenne des droits de l'Homme.

La seule introduction du principe de l'égalité des droits des parties, combiné avec les principes généraux du droit évoqués précédemment, serait néanmoins déjà de nature à apporter une amélioration notable dans le cadre des relations entre l'administration fiscale et les contribuables.

Elle permettrait en tous les cas, en dépassant les limites posées par l'application en matière fiscale de l'article 6 § 1, de mettre un terme au constat selon lequel le contribuable bénéficie en la matière, pour reprendre les termes de Bernard Hatoux, « *de garanties inférieures à celle que la loi accorde aux pires des criminels* »⁸⁶...

83.- Cette allégation doit cependant être nuancée dans la mesure où, comme le notent MM. D. JEAN-PIERRE et F. MELIN-SOUCRAMANIEN au regard des différentes décisions du Conseil, « *l'examen de cette jurisprudence permet d'affirmer que le Conseil constitutionnel exige une complète égalité entre les parties lors de la phase d'instruction mais se contente d'une « équivalence de garantie » ou d'une égalité moins stricte entre justiciable pendant la phase d'instruction* », in *Le principe de l'égalité des armes*, *op. cit.*, p. 503.

84.- in *L'égalité des armes dans les enceintes judiciaires*, précité.

85.- Cass. com. 18 juin 1996, n° 1166 P, *Peylissier* : RJF 11/96, n° 1363.

86.- in HATOUX B. (sous la direction de), *Droits du contribuable – Etat des lieux et perspectives*, *op. cit.*, p. 159.