

CONCLUSIONS

M. Romain VICTOR, rapporteur public

1.- Un contribuable dont la réclamation préalable auprès de l'administration fiscale a été implicitement rejetée et qui a saisi le juge de l'impôt longtemps, bien longtemps après l'expiration du délai de six mois imparti à l'administration pour statuer sur sa réclamation, peut-il se voir opposer que son recours contentieux a été introduit au-delà d'un délai raisonnable ?

Telle est la question sur laquelle la cour administrative d'appel de Versailles, par un arrêt avant-dire droit du 19 mai 2020, sollicite votre avis en application de l'article L. 113-1 du code de justice administrative.

2.- Si la cour s'est résolue à vous soumettre cette demande d'avis, c'est – du moins on peut l'imaginer – en considération des bonnes raisons suivantes :

i) dans le présent litige, il a semblé entièrement naturel au président de la 2^{ème} chambre du tribunal administratif de Cergy-Pontoise, statuant par une simple ordonnance, d'opposer le délai raisonnable *Czabaj*¹ à la SAS Marken Trading qui, dans un contentieux en matière de taxe professionnelle et de cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises, a laissé s'écouler – il est vrai – un délai de 6 ans, 5 mois et 8 jours à compter du jour de naissance de la décision implicite de rejet de sa réclamation, avant de porter le litige devant le juge de l'impôt ;

ii) dans ses écritures d'appel, le ministre a applaudi le tribunal administratif et défendu la solution de l'ordonnance attaquée en faisant lui aussi valoir que le recours de la société Marken Trading était tardif, comme ayant été introduit au-delà d'un délai raisonnable ; nous verrons que, depuis, il a changé d'avis ;

iii) il n'y a *a priori*, entre le délai *Czabaj* et le contentieux fiscal, aucune incompatibilité générale et absolue, puisque que vous avez jugé en Section, par l'arrêt *Min. c/ Amar* (31 mars 2017, n° 389842, rec. p. 105, RJF 2016 n° 616 concl. B. Bohnert C616, chron. A. Iljic), que dans le cas où le recours juridictionnel doit être précédé d'un recours administratif, ce « RAPO » doit être exercé, « *comme le recours juridictionnel* », dans un

¹ Assemblée, 13 juil. 2016, *Czabaj*, n° 387763, rec. p. 340, concl. O. Henrard RFDA 2016 p. 927.

délai raisonnable, avant d'en faire applicable aux réclamations préalables obligatoires dans les litiges d'assiette et dans les litiges de recouvrement ;

iv) l'irrecevabilité des recours juridictionnels introduits au-delà d'un délai raisonnable, initialement cantonnée aux décisions expresses par votre décision d'Assemblée, a été étendue depuis aux décisions implicites de rejet nées du silence gardé par l'administration sur la demande d'un administré, toutes les fois qu'il est établi que celui-ci a eu connaissance de la décision, ce qui suppose d'établir, au-delà de l'écoulement du temps, que l'intéressé a été clairement informé des conditions de naissance d'une décision implicite lors de la présentation de sa demande ou que la décision implicite de rejet a été expressément mentionnée au cours de ses échanges avec l'administration (5^{ème} et 6^{ème} chr, 18 mars 2019, *M. J...*, n° 417270, rec. p. 67) ;

et v) il n'est pas parfaitement clair, comme nous aurons l'occasion de le montrer dans un instant, que vos décisions récentes se soient déjà prononcées sur le point de savoir si le délai *Czabaj* joue pour l'introduction d'un contentieux fiscal devant le juge de l'impôt.

La question étant donc sérieuse et susceptible de se poser dans de nombreux litiges, la recevabilité de la demande d'avis est acquise.

3.- Ceci étant dit, le sens de la réponse à apporter à la demande ne fait pas tellement de doute.

Les délais dans lesquels les contribuables sont tenus de saisir le tribunal administratif d'un contentieux d'assiette sont définis à l'article R. 199-1 du livre des procédures fiscales, auquel renvoie l'article R. 772-1 du code de justice administrative.

Ce texte distingue deux situations :

- la première correspond à l'hypothèse dans laquelle l'administration a rejeté la réclamation par une décision expresse ; en ce cas, le contribuable « *doit* » agir dans les deux mois suivant la notification de cette décision ; le texte crée une forclusion ;
- la seconde hypothèse est celle dans laquelle l'administration n'a pas statué sur la réclamation dans le délai de six mois qui lui est imparti à cette fin par l'article R. 198-10 du LPF ; il est prévu dans ce cas que le contribuable « *peut* » saisir le juge « *dès l'expiration de ce délai* », mais sans qu'il soit nullement contraint d'agir dans un certain délai suivant l'expiration du délai de six mois. On le voit : la décision implicite de rejet de la réclamation ne fait courir aucun délai à l'encontre du contribuable qui peut agir quand il l'entend. Si l'administration veut faire démarrer un délai de recours, elle n'a qu'à sortir de l'implicite.

C'est cette mécanique claire, simple, aujourd'hui connue de tous, issue de textes fiscaux d'une exceptionnelle stabilité, qu'avait décrite votre fameux arrêt *Sté des Acières de Pompey* (Section, 29 juin 1962, n° 53090, rec. p. 438, GAJF n° 60) en jugeant, sous l'empire

de dispositions qui figuraient alors dans le code général des impôts², qu'aucune forclusion ne peut être opposée au contribuable qui, postérieurement à l'expiration du délai de six mois, a présenté une demande au tribunal administratif, tout en combinant ces dispositions avec les règles de procédure alors applicables en matière de plein contentieux devant les juridictions administratives, issues de la loi du 7 juin 1956³, selon lesquelles aucune irrecevabilité pour tardiveté ne pouvait être opposée en l'absence de décision expresse de rejet.

Ces règles, ultérieurement reprises à l'article 421-3 du CJA, ayant été abrogées par l'article 10 du décret n° 2016-1480 du 2 novembre 2016 portant modification de ce code, vous avez dit, par la décision *EURL Cortansa* du 7 décembre 2016 (8^{ème} et 3^{ème} chr, n° 384309, rec. p. 547, RJF 2017 n° 172, concl. B. Bohnert C172), avant même que les nouvelles dispositions réglementaires n'entrent en vigueur⁴ et sans attendre que la question ne vous soit soumise à l'occasion d'un contentieux, que la solution antérieure devait continuer à prévaloir. Vous avez par conséquent jugé que « *le délai de recours contentieux ne peut courir à l'encontre du contribuable tant qu'une décision expresse de rejet de sa réclamation, laquelle doit être motivée et, conformément aux prévisions de l'article R. 421-5 du code de justice administrative, comporter la mention des voies et délais de recours, ne lui a pas été régulièrement notifiée* ».

Ce n'est rien d'autre que la lettre de l'article R. 199-1 : la décision implicite ne fait courir aucun délai.

Ni la décision *Cortansa* ni les conclusions de Benoît Bohnert ne disent mot de l'arrêt *Czabaj*, pourtant antérieur de quelques semaines, ce qui s'explique assez bien si l'on se souvient que cet arrêt ne concernait que les décisions administratives individuelles expresses.

C'est là que les choses se compliquent un peu et que débute un réjouissant jeu de pistes dans les fichages de vos arrêts – attention, public non initié s'abstenir !

Le 8 février 2019, vos 9^{ème} et 10^{ème} chambres réunies rendent, sous présidence Schwartz, un arrêt *SARL Nick Danese Applied Research* (n° 406555, T. pp. 674-900-901) dont le fichage, rigoureusement identique au fichage de la décision *Cortansa*, mentionne en notes de rapprochement, très logiquement, un « Cf. »⁵ la décision *Cortansa*, mais aussi, cette fois, un « Comp. »⁶, « s'agissant de décisions expresses », avec la décision *Czabaj* et, en matière de réclamations, avec la décision *Min. c/ Amar*.

Il faut souligner qu'à la date de lecture de la décision *SARL Nick Danese Applied Research*, la décision *Czabaj* n'a toujours pas été étendue aux décisions implicites.

² Ancien art. 1936, 2 du CGI, selon lequel « tout réclamant qui n'a pas reçu avis de la décision du directeur dans le délai de six mois (...) peut soumettre le litige au tribunal administratif », dispositions ensuite transférées à l'article 1939 du code.

³ Art. 1^{er} de la loi n° 56-557 du 7 juin 1956 relative aux délais de recours contentieux en matière administrative.

⁴ La date d'entrée en vigueur ayant été fixée, au I de l'article 35 du décret, au 1^{er} janvier 2017.

⁵ Pour « confirme », ainsi que l'indique l'avertissement du recueil Lebon.

⁶ Pour « à comparer ».

C'est à cette extension que procède, un mois plus tard, la décision *J...* des 5^{ème} et 6^{ème} chambres réunies, toujours sous présidence Schwartz, qui sera publiée au Recueil et dont le fichage retient également l'attention, puisque la note de rapprochement, en ce qui concerne l'obligation d'exercer un recours juridictionnel dans un délai raisonnable, après un « Cf. » *Czabaj* en ce qui concerne les décisions expresses, mentionne un « *Comp., s'agissant des rejets implicites de réclamations présentées sur le fondement de l'article R. 199-1 du LPF, CE, 8 février 2019, SARL Nick Danese Applied Research, n° 406555* ».

Ceci autorise à penser que la décision *SARL Nick Danese Applied Research* a été comprise, par les auteurs du fichage (et nous savons qui ils sont), comme ayant retenu une solution juridiquement différente de la décision *J...*, dans un contexte juridique différent, ce qui est cohérent avec l'idée que la première aurait refusé de faire jouer le délai raisonnable *Czabaj* à propos des décisions implicites de rejet des réclamations des contribuables là où la seconde, dans le contentieux général, admet, à certaines conditions, que le délai raisonnable *Czabaj* soit opposé à l'auteur du recours.

La demande que vous adresse la cour de Versailles le montre, il n'est peut-être pas complètement inutile de sortir de l'ambiguïté et de confirmer ou à tout le moins juger en toutes lettres, dans les motifs de votre avis contentieux, que le délai *Czabaj* ne saurait être opposé à un contribuable dont la réclamation a fait l'objet d'un rejet implicite et qui saisit le juge de l'impôt après un délai déraisonnablement long.

L'article R. 199-1 du LPF, nous l'avons suffisamment dit, n'enferme dans aucun délai le recours juridictionnel d'un contribuable lorsque l'administration n'a pas expressément statué sur la réclamation. Cette règle est fondamentalement différente de la règle applicable en contentieux général puisque l'article R. 421-2 du CJA impose aux administrés d'agir en justice dans le délai de deux mois à compter de la date à laquelle est née la décision implicite de rejet alors qu'en vertu de l'article R. 199-1, aucun délai ne court, tant que l'administration n'a pas statué sur la réclamation par une décision expresse. Il y aurait donc une sorte d'incongruité à considérer qu'un délai de recours « raisonnable » aurait commencé à courir à compter de la naissance de la décision implicite alors que le pouvoir réglementaire a prévu, en des termes on ne peut plus clairs, qu'aucun délai de recours n'était déclenché par l'expiration du délai de six mois. Si aucun délai de recours ne court, alors aucun délai de recours raisonnable ne peut non plus courir. Nous sommes donc en dehors de la configuration traitée par l'arrêt *J...* qui est celui d'une décision implicite de rejet dont la contestation est enserrée dans un délai.

Cette première observation de contexte n'est cependant, à elle seule, pas décisive, car on pourrait nous objecter, à raison, que le principe général du droit de sécurité juridique se trouve, dans la hiérarchie des normes, à l'étage immédiatement supérieur par rapport aux dispositions réglementaires du LPF. Tout irait bien si l'article R. 199-1 était un article en « L. », mais tel n'est pas le cas.

Néanmoins, il faut se souvenir que la jurisprudence *Czabaj* a été conçue pour remédier à une difficulté d'ordre essentiellement pratique, tenant à l'impossibilité d'opposer une forclusion aux requérants contestant des décisions administratives individuelles qui ne

comportaient pas la mention des voies et délais de recours ; il s'agissait, de la sorte, de revenir sur la solution de l'arrêt *Mme M...* (Section, 13 mars 1998, n° 120079, rec. p. 80) qui jugeait que la connaissance acquise manifestée par l'exercice d'un recours administratif était sans influence sur l'inopposabilité des délais de recours contentieux. Or on voit bien que, dans notre cas de figure, la DGFIP, qui est une administration performante et parfaitement organisée, a les moyens d'assurer sa propre sécurité juridique. Il lui suffit de statuer sur la réclamation. Elle n'est, selon nous, victime d'aucune sorte d'insécurité, d'autant que les délais de recours déraisonnables ne sont pas légion : nous n'en voyons que rarement. S'il est donc légitime de faire jouer à son profit, comme au profit des autres administrations publiques, le délai raisonnable *Czabaj*, toutes les fois qu'elle a statué sur la réclamation par une décision expresse mais ne comportant pas l'indication des voies et délais de recours, il n'en va pas de même lorsqu'elle n'a pas statué sur la réclamation.

A cet égard, il n'est pas indifférent d'observer que le ministre de l'économie, des finances et de la relance, dans les brèves observations qu'il a produites devant vous, ne vous demande pas d'acclimater la jurisprudence *Czabaj* au délai de recours devant le tribunal administratif, contrairement à la position qu'il avait pu défendre à un stade antérieur de la procédure. Il ne vous requiert pas de le préserver des contribuables nonchalants, étourdis ou négligents. Il n'a donc aucun sentiment d'insécurité (juridique). Or il y aurait une forme de paradoxe à accorder à l'administration une protection qu'elle ne souhaite pas.

Enfin, non seulement l'architecture des délais de recours juridictionnels en matière fiscale est ancienne, parfaitement stabilisée et connue de tous – contribuables et conseils fiscaux – mais aussi tous les connaisseurs du contentieux fiscal savent pertinemment que l'absence de forclusion garantit une bonne administration de la justice et sert les intérêts tant des contribuables que de l'administration fiscale : elle évite en effet que des séries entières de contestations identiques, coûteuses pour la DGFIP et pour les requérants, affluent vers les juridictions administratives, en permettant à l'ensemble des contribuables intéressés par la résolution d'un seul litige « pilote » d'attendre l'issue du contentieux pour, selon le sens de la décision juridictionnelle qui aura été rendue, soit agir à leur tour, soit bénéficier d'un dégrèvement d'office, soit renoncer à agir.

Nous ne sommes, pour ces raisons, nullement tenté de vous proposer de bâtir un système parent du délai *Czabaj*, qui impliquerait au demeurant, à notre avis, de laisser au contribuable un délai supérieur au délai indicatif d'un an, au risque de complexifier un peu plus le paysage contentieux.

Pour en revenir au jeu de piste dans les fichages, nous vous proposons donc un « Cf. » *Cortansa*, un « Cf. » *SARL Nick Danese Applied Research*, un « Comp. » *J...* et un « Comp. » *Czabaj*.

EPCMNC à ce que vous répondiez à la cour administrative d'appel de Versailles qu'en cas de silence gardé pendant six mois par l'administration fiscale sur la réclamation d'un contribuable, introduite en application de l'article R. 190-1 du livre des procédures fiscales, aucun délai de recours contentieux ne court à son encontre tant qu'une décision expresse de rejet de sa réclamation ne lui a pas été régulièrement notifiée.