

CONCLUSIONS

Mme Céline GUIBE, Rapporteur publique

La matière fiscale a-t-elle conservé un particularisme s'agissant des règles applicables aux réclamations et requêtes collectives ? Telle est la question posée par la présente affaire.

La société Clinique Saint-Roch occupait des locaux sur le territoire de la commune de Cambrai, dans un premier temps, en qualité de locataire dans le cadre d'un contrat de crédit-bail conclu avec la société BPI France Financement, puis, en qualité de propriétaire à la suite de la levée d'option d'achat le 30 décembre 2016. Elle a supporté la charge financière de la taxe d'enlèvement des ordures ménagères, répercutée par son bailleur au titre de l'année 2016, et en sa qualité de propriétaire en 2017. La société BPI France Financement lui ayant donné mandat de représentation, la société Clinique Saint-Roch a déposé une réclamation unique auprès des services fiscaux pour contester tant la taxe relative à l'année 2016, établie au nom de BPI France Financement, que la taxe relative à l'année 2017, établie en son nom propre.

La demande ayant fait l'objet d'un refus, elle a saisi le tribunal administratif de Lille, qui a rejeté le recours comme irrecevable au motif que les dispositions de l'article R. 197-1 du livre des procédures fiscales interdisent la présentation de réclamations et de requêtes visant des impositions établies au nom de contribuables différents. La société vous demande d'annuler ce jugement.

1. Commençons par la question la plus simple, à savoir celle de l'examen des réclamations préalables collectives par l'administration fiscale, à propos de laquelle votre jurisprudence est déjà fixée.

L'article R. 197-1 du LPF pose la règle selon laquelle « *les réclamations doivent être individuelles* » et y admet trois exceptions pour a) les contribuables imposés collectivement ; b) les membres des sociétés de personnes qui contestent les impôts à la charge de la société ; c) les maires qui sollicitent au nom de leurs administrés un dégrèvement de taxe foncière pour pertes de récoltes. S'y ajoute, depuis le 1^{er} janvier 2018, le cas des bénéficiaires de traitement et salaires qui contestent le montant de la retenue à la source opérée par un même débiteur pour le paiement de l'impôt sur le revenu – en général les salariés d'un même employeur.

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

Relevons, en revanche, l'absence de règle s'opposant à la présentation d'une réclamation par un même contribuable à l'encontre de plusieurs impositions différentes mises à sa charge, à l'exception de l'interdiction prévue par l'article R. 197-2 du LPF qui prohibe les réclamations uniques dirigées contre des impositions établies dans deux communes différentes.

Si la règle fixée par l'article R. 197-1 permet de préserver l'examen individualisé de la situation de chaque contribuable, le champ des exceptions apparaît quelque peu étroit au regard des situations où l'examen d'une réclamation collective s'avérerait opportun. L'on peut songer, par exemple, au cas des associés d'une même société de personnes contestant les impositions mises à leur charge au titre de l'IR à raison de leur quote-part des bénéfices sociaux rectifiés, ou du propriétaire et du locataire d'un même bien immobilier contestant l'évaluation de sa valeur locative, servant d'assiette à l'établissement de la taxe foncière et de la cotisation foncière des entreprises, ou encore, du professionnel dont la vérification aboutit à la fois à des rappels de TVA mis à sa charge à titre individuel et à des rectifications d'IR mises à la charge de son foyer fiscal.

L'administration fiscale a d'ailleurs elle-même pris le parti de ne pas l'appliquer dans toute sa rigueur, puisque la doctrine recommande aux agents de s'abstenir de demander aux contribuables qui ont présenté une réclamation collective de régulariser la procédure en produisant des réclamations individuelles dans tous les cas où le caractère collectif de la réclamation ne crée pas de difficultés particulières à l'autorité compétente pour statuer, auquel cas il doit alors être pris autant de décisions qu'il y a de réclamants¹.

Vous veillez, en outre, à ce que la règle ne se retourne pas contre les contribuables et, en vous inspirant des solutions dégagées en contentieux général à propos de la présentation des requêtes devant le juge administratif, vous avez jugé que l'irrecevabilité édictée à l'encontre des réclamations fiscales individuelles ne peut être opposée au contribuable que lorsqu'il a été invité par l'administration fiscale à présenter des réclamations distinctes et s'est abstenu d'y donner suite dans le délai imparti (sous l'empire des dispositions de l'article 1933-1 du CGI, aujourd'hui reprises à l'article R. 197-1 du LPF : 11 octobre 1978, Société X, n° 8078, au rec. et à la RJF 11/78 n° 503, concl. B. Martin-Laprade²).

Au cas d'espèce, il est constant que l'administration fiscale n'a pas invité la société Clinique Saint-Roch à déposer deux réclamations distinctes, en sa qualité de mandataire de la société BPI France Financement pour la taxe relative à l'année 2016, d'une part, et en son nom propre pour la taxe relative à l'année 2017, d'autre part. Par conséquent, elle ne pouvait pas opposer l'irrecevabilité tirée du caractère collectif de cette réclamation pour la première fois devant le juge administratif et c'est donc à tort que le jugement attaqué a retenu ce premier motif d'irrecevabilité.

¹ BOI-CTX-PREA-10-50, § 30, version du 12 septembre 2012.

² V. aussi, selon la même logique, 25 juin 1986, Ministre du budget c/ Compagnie française de raffinage, n° 68326, au rec., s'agissant de l'irrecevabilité de la réclamation unique dirigée contre des impositions établies dans deux communes différentes, qui ne peut être opposée sans demande de régularisation préalable.

2. Poursuivons par l'examen de la question plus délicate, qui est celle de la recevabilité de la requête collective devant le tribunal lui-même.

Du temps où votre jurisprudence encadrait très strictement, en contentieux général, la recevabilité des requêtes collectives, vous aviez, dans le champ particulier du droit fiscal, consacré l'interdiction des requêtes collectives « personnelles », émanant de plusieurs contribuables, en vous fondant sur l'assise textuelle de l'article 1933-1 du CGI, aujourd'hui repris à l'article R. 197-1 du LPF. Par une décision du 3 décembre 1956, *Sieur V...* (n° 32763, au rec.), vous aviez jugé que l'interdiction des réclamations individuelles s'appliquait aussi aux demandes présentées devant le tribunal administratif.

Le paysage jurisprudentiel a toutefois nettement évolué depuis.

Conformément à la jurisprudence *D...* (Sec. 30 mars 1973, n° 80717, au rec.), les conclusions d'une requête collective sont désormais recevables dans leur totalité si elles présentent entre elles un lien suffisant. La caractérisation d'un tel lien est affaire d'espèce, eu égard à l'objet de la requête et aux moyens évoqués, et suppose que chaque situation individuelle n'appelle pas un examen distinct (17 juillet 2013, M. ND..., n° 349135, aux tables). En l'absence de lien suffisant, les requêtes collectives ne sont recevables qu'en tant qu'elles émanent du requérant premier dénommé ou qu'elles sont dirigées contre la première décision dénommée, mais le juge administratif ne peut retenir l'irrecevabilité des autres conclusions qu'après avoir invité le ou les justiciables à régulariser leur requête en présentant autant de requêtes distinctes que nécessaires (n° 80717, précité).

Par une décision du 21 juin 1978, *Sieur T...* (n° 6650, au rec. RJF 10/78, n° 439), vous avez transposé au contentieux fiscal la jurisprudence *D...* Dans cette affaire, mettant en cause une requête collective « réelle » émanant d'un même contribuable contestant plusieurs impositions mises à sa charge, votre commissaire du gouvernement P. Rivière proposait d'admettre que l'identité du contribuable établit, par elle-même, un lien suffisant pour que la demande unique présentée à propos d'impôts différents soit recevable dans sa totalité. Mais vous ne l'avez pas suivi, préférant censurer la procédure contentieuse faute pour les premiers juges d'avoir invité le requérant à régulariser sa requête. Si la motivation de la décision n'est pas explicite, elle se réfère à l'obligation, pour le tribunal, de statuer par deux jugements distincts. C'est donc, si l'on comprend bien, l'interdiction de se prononcer par un jugement commun, dont il était - quelque peu extensivement - affirmé qu'elle s'appliquait à toutes les contestations d'impositions distinctes, qui explique que n'ait pas été reconnue, dans ce cas, l'existence d'un lien suffisant entre les conclusions³.

³ Le règlement au fond de l'affaire ne permet pas d'éclairer davantage la portée de la notion de lien suffisant en contentieux fiscal, dès lors que le Conseil n'était saisi, dans le cadre de l'évocation, que d'une contestation relative à l'IR, le jugement, distinct, par lequel le tribunal s'était prononcé sur la patente ne lui ayant pas été soumis.

La solution a, logiquement, été transposée aux requêtes collectives personnelles, présentées par des contribuables distincts (5 juin 1987, Sardina et autres, n° 44443, inédit, RJF 8-9/87 n° 889⁴ ; 2 février 1996, Olivier, n° 123532, inédit, RJF 3/96 n° 356 ; 27 avril 2001, Cts L..., n° 200659, aux tables sur un autre point, RJF 7/01 n° 968, concl. J. Courtial BDCF 7/01 n° 99 ; 27 juillet 2009, Société Carrefour Montesson, n° 304125, inédit, RJF 12/09 n° 1097 ; 27 mars 2012, min. c. société Alimentation générale du Mail, n° 335047, inédit, RJF 6/12 n° 577). Les solutions s'appuient, là encore, sur l'obligation pour le juge de l'impôt, de statuer par des décisions séparées dans une telle configuration⁵.

Mais l'interdiction faite au juge de joindre les requêtes de deux contribuables, issue d'une jurisprudence traditionnelle consacrée par la très critiquée décision *M-J...* (Plén. 14 juin 1989, n° 61229, aux tables et à la RJF 8-9/89 n° 1028) a, depuis, volé en éclats. Par une décision de Section *min. c/ M. C...* du 23 octobre 2015 (n°s 370251 373530, au rec. et à la RJF 1/16 n° 75, concl. E. Crépey C 75), vous avez jugé que, dans l'intérêt d'une bonne administration de la justice, le juge administratif dispose, sans jamais y être tenu, de la faculté de joindre plusieurs affaires, y compris lorsqu'elles concernent des contribuables, ou des impositions, distincts.

Dans sa chronique de cette décision (RJF 1/16 p. 5), N. Labrune relevait à juste titre qu'elle avait fait sauter un verrou à l'égard de la recevabilité des requêtes collectives en contentieux fiscal, sans qu'il ne soit certain qu'elle leur ouvre la porte du prétoire, ni, dans l'affirmative, qu'elle l'ouvre dans tous les cas de figure. La jonction est, en effet, une simple commodité à la main du juge, qui ne provoque pas la fusion des litiges, en particulier pendant la phase d'instruction, et qui n'a pas d'incidence sur la régularité de la décision juridictionnelle, à l'inverse de la faculté de présenter une requête collective, qui pose une question de recevabilité.

Deux options s'offrent à vous.

Vous pourriez maintenir l'obligation de présenter des requêtes individuelles, en revenant à la logique de la décision *Sieur V...* de 1956, qui consacrait une continuité des règles de recevabilité des réclamations devant l'administration fiscale et des requêtes devant le juge de l'impôt. Cette solution peut se réclamer du lien particulier qui existe en droit fiscal entre la procédure administrative préalable et la procédure juridictionnelle, qui explique, à notre sens, que vous ayez transposé au stade de la réclamation l'obligation d'inviter les intéressés à régulariser leur demande consacrée par la jurisprudence *D...*. Cette solution aurait, par ailleurs, le mérite de la simplicité, du point de vue des contribuables comme de l'administration, dès lors qu'elle conduit à l'application d'une même règle aux différentes étapes de la contestation. L'obligation d'inviter les intéressés à régulariser leur requête

⁴ La décision annule le jugement, faute pour le tribunal d'avoir adressé une invitation à régulariser la requête présentée par plusieurs propriétaires contestant la taxe foncière établie à raison de constructions appartenant à un même ensemble immobilier et écarte au fond les conclusions sans qu'il soit besoin de se prononcer sur la fin de non-recevoir tirée du caractère collectif de la requête (fondée, selon les conclusions de N. Chahid-Nourai).

⁵ Explicitement s'agissant de la décision *Olivier* du 2 février 1996, ce fondement étant avancé par les conclusions des commissaires du gouvernement et rapporteurs publics pour les affaires postérieures.

permettrait d'éviter, par ailleurs, qu'ils ne se retrouvent piégés par une règle par trop formaliste.

Ce n'est toutefois pas la voie que nous vous proposons de suivre, étant relevé que vous n'êtes nullement tenus, en matière contentieuse, par les dispositions réglementaires applicables aux seules réclamations préalables.

Si vous n'avez pas, expressément, abandonné la jurisprudence de 1956, elle nous semble être tombée en désuétude, le fichage des décisions rendues depuis 1978 n'y faisant pas référence et se bornant à comparer les solutions retenues à la jurisprudence *D...*, ce qui témoigne de votre volonté de ne pas réserver un sort particulier à la matière fiscale. Par ailleurs, alors que la pratique de l'administration fiscale, consacrée par sa propre doctrine, s'éloigne, nous l'avons dit, de la lettre de l'article R. 197-1 du LPF pour renoncer à opposer l'irrecevabilité lorsque le traitement d'une réclamation collective ne pose pas de difficulté, nous ne pensons pas qu'il soit opportun de réintroduire un élément de rigidité au stade de la procédure juridictionnelle, lorsque les conclusions de la requête n'impliquent pas un examen distinct de la situation individuelle de chaque contribuable.

Selon nous, le caractère personnel de l'impôt et le principe de l'indépendance des procédures d'imposition menées avec des contribuables différents ne suffit pas, en soi, à exclure l'existence d'un lien suffisant entre les conclusions d'une requête fiscale collective. J. Théry précisait, dans ses conclusions sur l'affaire *D...*, que votre jurisprudence n'impose pas d'exclure toute considération de fait mais exige seulement que les questions posées au juge n'appellent pas l'examen de circonstances de fait ou de droit particulier à chacun des requérants. A cette aune, et pour reprendre l'exemple évoqué il y a quelques instants des associés d'une société de personnes dont le résultat aurait été vérifié et rectifié par l'administration fiscale, la recevabilité d'une requête collective de ces derniers, qui contesterait uniquement la régularité de la procédure de vérification suivie à l'encontre de la société et le bien-fondé du rehaussement des bénéfices imposés, à hauteur de leur quote-part respective, entre les mains des associés, nous semblerait pouvoir être admise. Nous ne parviendrions pas à la même conclusion, en revanche, et alors même qu'il s'agit d'une hypothèse classique de jonction, dans le cas d'une société ayant fait l'objet d'une rectification en matière d'IS et de son associé imposé en conséquence dans la catégorie des revenus distribués, dès lors que les deux impositions seraient fondées sur des bases légales différentes.

Par ailleurs, la circonstance que les conclusions des différents contribuables puissent faire l'objet d'un examen distinct, s'agissant du respect des délais de procédure, ne nous semble pas davantage de nature à faire obstacle, par principe, à la caractérisation d'un lien suffisant en cas de requête collective. Par analogie, vous admettez, dans le contentieux indemnitaire, que la circonstance que les conclusions d'une requête émanant de plusieurs requérants soient soumises à des conditions de recevabilité différentes n'est pas de nature à faire obstacle à l'examen, dans une même instance, de leur recevabilité respective (10 décembre 2021, M. M... et autres, n° 440845, aux tables).

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

Nous vous proposons donc de juger que les dispositions de l'article R. 197-1 du LPF ne font pas obstacle à ce que plusieurs contribuables présentent, après rejet de leurs réclamations respectives, une même requête, si les conclusions de cette dernière présentent entre elles un lien suffisant. Et vous pourrez censurer la double erreur de droit commise par le tribunal, qui s'est, à tort, fondé sur ces dispositions pour juger irrecevable la requête collective de la société BPI France Investissement et de la société Clinique Saint-Roch et qui n'a pas recherché, comme il aurait dû le faire, si les conclusions de cette requête présentaient entre elles un lien suffisant.

Si vous estimiez, à l'inverse, que le principe applicable en droit fiscal demeure celui de la présentation de requêtes individuelles, vous n'en devriez pas moins faire droit à une partie des conclusions du pourvoi. En effet, le tribunal a, à tort, retenu l'irrecevabilité de la totalité des conclusions dont il était saisi, alors que la requête était recevable en tant qu'elle émanait de la requérante première nommée, la société Clinique Saint-Roch. S'agissant des conclusions présentées au nom de la société BPI France Investissement, vous pourriez, en revanche, confirmer la solution retenue, en neutralisant l'erreur de droit entachant le motif tiré de l'irrecevabilité de la réclamation préalable, qui peut être regardé comme objectivement surabondant (sur l'appréciation objective de la surabondance : 30 décembre 2015, Société Les laboratoires Servier, n° 372230, au rec.), alors que le tribunal pouvait, par ailleurs, rejeter la requête par une décision prise après audience publique sans avoir invité les requérants à la régulariser, dès lors qu'une fin de non-recevoir avait été soulevée en défense sur ce point (14 novembre 2011, M. A..., n° 334764, aux tables).

PCMNC à l'annulation du jugement attaqué, au renvoi de l'affaire au tribunal et à ce que l'Etat verse une somme de 3 000 euros à la société Clinique Saint-Roch au titre de l'article L. 761-1 du CJA.

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.