

**N° 383687**  
**Institut national de**  
**recherches archéologiques**  
**préventives (INRAP)**  
**c/ SNC Altarea Les Tanneurs**

**9<sup>ème</sup> et 10<sup>ème</sup> chambres réunies**  
**Séance du 2 novembre 2016**  
**Lecture du 16 novembre 2016**

## **CONCLUSIONS**

**Mme Marie-Astrid de BARMON, rapporteur public**

Par un arrêté du 4 octobre 2001, la société Altarea Les Tanneurs s'est vu délivrer un permis de construire en vue de la restructuration et de l'extension d'un centre commercial à Lille, sous réserve que soit menée une nouvelle campagne de fouilles préventives sur le site, conformément à l'avis du conservateur régional de l'archéologie. Un arrêté du préfet de la région Nord-Pas-de-Calais en date du 13 mai 2002 prescrivait la réalisation de ces opérations et le versement de la redevance d'archéologie préventive à l'Institut National de Recherches Archéologiques Préventives (INRAP). En application de cet arrêté, l'INRAP a émis le 20 septembre 2002 à l'encontre de la SNC Altarea Les Tanneurs un titre de recettes exécutoire d'un montant de plus d'un million d'euros correspondant à cette redevance instituée par la loi du 17 janvier 2001 relative à l'archéologie préventive qui a le caractère d'une imposition de toutes natures<sup>1</sup>.

Cette somme venait s'ajouter aux 2 900 000 francs dont la SNC s'était déjà acquittée au titre des quatre opérations de fouilles précédemment mises à sa charge pour le même projet d'aménagement. Après une relance et sous la menace de pénalités de retard, la société s'est résolue à payer la redevance, mais en a demandé la restitution, qu'elle a obtenue par un arrêt de la cour administrative d'appel de Douai du 22 juin 2009, devenu définitif après le refus d'admission du pourvoi en cassation formé par l'INRAP à son encontre.

Le premier titre de recettes avait été annulé pour un motif de pure forme, le défaut de publicité suffisante donnée à la délégation de signature de son auteur. Aussi l'INRAP a-t-elle estimé pouvoir émettre un nouveau titre de perception le 21 septembre 2009.

---

<sup>1</sup> Loi n° 2001-44.

La SNC Altarea Les Tanneurs a de nouveau saisi le tribunal administratif de Lille qui a rejeté sa demande d'annulation de cet état exécutoire. Par l'arrêt attaqué, rendu le 11 juin 2014, la cour administrative d'appel de Douai a en revanche admis que la prescription était acquise à la société en vertu du IV de l'article 9 de la loi du 17 janvier 2001 et a condamné l'INRAP à lui restituer la somme en litige. L'INRAP se pourvoit régulièrement en cassation contre cet arrêt<sup>2</sup>.

Le juge administratif est bien compétent pour connaître de cette opposition à un état exécutoire émis par un établissement public national à caractère administratif. Le cœur du litige est en effet une question de prescription, qui se rattache à la contestation de l'exigibilité de la créance, selon une jurisprudence constante aussi bien en contentieux général que fiscal (voyez Section, 30 mars 1990, *L...*, n°57018 au Rec. ; Section, *SARL Laiterie Fromarsac*, 5 mai 1995, n° 163224, au Rec. ; *Société Sceria*, 22 février 2012, n° 348211, aux T. ; 27 juillet 1984, n° 40721, *Epoux P...*, RJF 10/84 n° 1289 ; 18 mai 1992 n° 82267, *M...*, RJF 7/92 n° 1075 ; TC, 23 juin 2003 n° 3357, *M...*, RJF 11/03 n° 1283 ; TC, 4 juillet 2011, n° 3803, *B...*, RJF 4/12 n° 408).

L'institut critique en premier lieu les motifs par lesquels la cour a écarté sa fin de non recevoir tirée de ce que la demande présentée par la SNC au tribunal administratif était irrecevable, faute pour la société d'avoir exercé un recours administratif préalable.

La cour aurait insuffisamment motivé son arrêt et commis une erreur de droit en examinant la recevabilité de la demande de première instance à l'aune des dispositions de l'article L. 524-15 du code du patrimoine, alors qu'à la date du fait générateur de la redevance litigieuse, c'est l'article 10 de la loi du 17 janvier 2001 dans sa rédaction primitive qui était applicable.

Ce débat sur le texte applicable *ratione temporis* peut sembler vain à première vue, car il est constant que la SNC Altarea les Tanneurs a directement porté le litige devant le tribunal administratif, alors que, quel qu'en soit le fondement textuel, un recours administratif s'imposait effectivement préalablement à la saisine du juge d'une demande d'annulation du titre exécutoire. Dans sa rédaction applicable à la date de l'arrêt préfectoral du 13 mai 2002 constituant le fait générateur de la créance, l'article 10 de la loi de 2001 relative à l'archéologie préventive rendait obligatoire l'exercice d'un recours préalable auprès de la commission administrative de la redevance archéologique, lui-même précédé d'une réclamation auprès de l'INRAP prévue par l'article 31 de son décret d'application du 16 janvier 2002. Conformément à l'article 28 de ce décret, la redevance d'archéologie préventive suivait alors le régime de droit commun de recouvrement des créances des établissements publics nationaux à caractère administratif régie par le décret du 29 décembre 1962 portant règlement général sur la comptabilité publique<sup>3</sup> (voyez votre décision *UNICEM et autres* du 30 avril 2003, n° 244139). Dans sa rédaction issue de la loi du 1<sup>er</sup> août 2003, codifiée ensuite à l'article L. 524-15 du code du patrimoine, l'article 10 de la loi de 2001 imposait désormais d'adresser au service liquidateur de l'INRAP les réclamations relatives à la redevance d'archéologie préventive et soumettait la présentation et l'instruction des réclamations aux

<sup>2</sup> Publié à l'AJDA du 3 novembre 2014.

<sup>3</sup> Décret n° 62-1587.

règles des titres III et IV du livre des procédures fiscales régissant le contentieux et le recouvrement de l'impôt. L'on est ainsi passé d'un recours administratif préalable *ad hoc* préluce à un litige relevant du contentieux général des créances des établissements publics administratifs au recours prévu pour les impositions relevant du livre des procédures fiscales permettant de nouer un litige fiscal.

C'est pourquoi la détermination du texte applicable *ratione temporis* commande le sort de la fin de non-recevoir opposée par l'INRAP à la requête de la SNC, bien que la loi ait ainsi constamment exigé un recours administratif préalable.

En effet, comme l'a relevé la cour, il est constant que le titre de recettes qui lui a été adressé ne mentionnait pas l'obligation de former un recours administratif préalable, à peine d'irrecevabilité du recours contentieux. Or, votre jurisprudence n'attache pas la même conséquence à l'absence de mention du caractère obligatoire du recours administratif préalable dans la notification de la décision attaquée selon que le litige se situe dans le paradigme du contentieux général dont relevait la redevance d'archéologie préventive de 2001 ou dans celui du contentieux fiscal où le législateur l'a fait basculer à partir d'août 2003. En contentieux général, cette omission est sans incidence sur l'irrecevabilité de la demande présentée directement devant le juge (*A...*, 1<sup>er</sup> avril 1994, n° 88068, au rec. ; *R...*, 9 février 1996, n° 161450, au rec. ; *B...*, 24 janvier 1996, n° 111516 ; *D...*, 26 février 2003, n° 237297, aux T.)<sup>4</sup>. En contentieux fiscal, en revanche, l'absence de mention de l'existence ou du caractère obligatoire de la réclamation préalable dans l'acte par lequel l'administration porte les impositions à la connaissance du contribuable interdit de lui opposer l'irrecevabilité d'un recours présenté directement devant le juge pour contester l'impôt mis à sa charge (26 mars 2012, *Min. c. Sté Sonavi*, n° 325404, RJF 2012 n° 644). La demande de première instance de la SNC Altarea n'est donc recevable que sous l'empire des textes en vigueur en 2009.

Dans l'arrêt attaqué, la cour ne s'est pas trompée en appliquant la loi en vigueur à la date d'émission du titre de recettes contesté et non lors du fait générateur de la redevance.

Vous ne pouvez suivre la thèse de l'INRAP. D'abord parce qu'elle est fondée sur la jurisprudence ancienne selon laquelle les règles applicables en matière de procédure d'imposition étaient celles en vigueur au moment du fait générateur, que vous avez abandonnée depuis une décision de Plénière du 14 janvier 1983 pour juger que les règles de procédure d'imposition sont d'application immédiate (n° 28077, au rec., RJF 3/83 n° 448). Ensuite et surtout, parce que la réclamation fiscale préalable ne relève pas de la phase de redressement à laquelle s'applique cette jurisprudence ; elle marque le début de la phase contentieuse du différend opposant l'administration au contribuable. C'est donc du côté des règles de procédure contentieuse qu'il faut se tourner.

Or, les dispositions définissant les voies de recours ouvertes aux intéressés, notamment les recours administratifs préalables, sont celles en vigueur à la date de la décision attaquée (*Comité départemental du Vaucluse de la Fédération française de pétanque et jeu provençal*, 27 janvier 1997, n° 141182, aux T., aux ccl de R. Abraham). Cette jurisprudence relative à l'application dans le temps des lois régissant les recours contre les décisions administratives nous semble valoir aussi bien en contentieux général qu'en contentieux

---

<sup>4</sup> Le litige se situe avant l'adoption de la loi n° 2011-525 du 17 mai 2011 de simplification et d'amélioration de la qualité du droit, qui a rendu obligatoire la mention des voies et délais de recours pour les RAPO.

fiscal dont relevait la procédure d'opposition à l'état exécutoire émis par l'INRAP en 2009 : c'est à la date de cet acte qu'il convient de se placer pour déterminer la législation applicable en matière de recours préalable. Au demeurant, il est difficile de reprocher à la SNC de ne pas avoir saisi une commission qui n'existait plus depuis l'entrée en vigueur de la loi de 2003.

La cour n'a donc pas entaché son arrêt d'erreur de droit en se fondant sur les dispositions de l'article L. 524-15 du code du patrimoine et en faisant application de votre jurisprudence *Min. c. Sté Sonavi* précitée pour écarter la fin de non-recevoir soulevée par l'INRAP. Et la cour n'était pas tenue de motiver l'emploi dans son arrêt des dispositions applicables *ratione temporis*. Les premiers moyens ne peuvent donc prospérer.

L'INRAP reproche en deuxième lieu à la cour d'avoir jugé que le IV de l'article 9 de la loi du 17 janvier 2001 instituait une prescription d'assiette et non de recouvrement.

La prescription étant une règle de fond, c'est à juste titre que la cour a cette fois-ci cité les dispositions de ce paragraphe en vigueur à la date du fait générateur de la redevance litigieuse, qui prévoyait alors que « *Les redevances sont recouvrées par l'agent comptable de l'établissement public selon les règles applicables au recouvrement des créances des établissements publics nationaux à caractère administratif. (...) Le délai de prescription de la redevance est quadriennal* ».

La cour a transposé à ces dispositions les motifs de votre décision *Commune d'Aubagne* du 30 juillet 2003 (n° 220914, RJF 11/03 n° 1249, ccl du président Goulard BDCF 11/03 n° 140) en jugeant qu'elles n'ont pas pour objet de fixer au comptable le délai maximum dans lequel il peut procéder au recouvrement des sommes mentionnées sur le titre de recettes mais d'imposer à l'ordonnateur un délai maximum, à compter du fait générateur de la créance, pour émettre le titre de recette, à peine de prescription.

Nous croyons que cette affirmation est exacte, du moins en tant qu'elle se rapporte au dernier alinéa du IV de l'article 9 de la loi de 2001, qui nous semble devoir être lu indépendamment du premier. Les dispositions de ce IV citées par la cour sont en effet deux strates superposées, provenant de deux interventions successives du législateur.

Par la loi du 17 janvier 2001, il a dans un premier temps prévu que les redevances d'archéologie préventive devaient être recouvrées par l'agent comptable de l'INRAP selon les règles applicables au recouvrement des créances des établissements publics nationaux à caractère administratif. Ce n'est que dans un second temps, par l'article 69 de la loi du 28 décembre 2001 de finances rectificative pour 2001, que le législateur a ajouté, trois alinéas plus loin, un délai de prescription quadriennal « de la redevance ».

La question n'est pas tant de savoir s'il s'agit d'une prescription d'assiette ou de recouvrement au sens que revêt cette distinction en contentieux fiscal et qu'explicite la décision *Commune d'Aubagne*, puisque c'est le régime de recouvrement des créances non fiscales des établissements publics nationaux à caractère administratif encadré par les articles 163 et 164 du décret du 29 décembre 1962 que le législateur avait choisi d'appliquer à la redevance d'archéologie préventive en 2001, comme le constate votre décision *UNICEM*.

Pour comprendre la portée de cette prescription quadriennale, il faut se référer aux différentes étapes de la procédure de recouvrement des créances par un établissement public

administratif sur le fondement de ce décret rappelées par Henri Savoie dans ses conclusions sur votre décision de Section *SARL Laiterie Fromarsac* déjà mentionnée. Une première phase, purement administrative, est conduite par l'ordonnateur. Il émet d'abord un ordre de recettes dépourvu de caractère exécutoire. En vertu de l'article 163 du décret de 1962, il dispose d'un délai de deux mois au début de chaque exercice pour procéder à l'émission des ordres de recettes correspondant aux droits acquis au cours de l'exercice précédent. Cette phase de recouvrement amiable se termine avec le fait pour l'ordonnateur de rendre exécutoire le titre de perception comme le prévoit le 1<sup>er</sup> alinéa de l'article 164 du décret. Si le débiteur ne s'est pas acquitté de sa dette, s'enclenche alors une seconde phase, comptable, au cours de laquelle l'agent comptable engage des poursuites à son encontre en émettant un commandement de payer avant, si cette mesure reste sans effet, de recourir aux voies civiles d'exécution.

La prescription quadriennale instituée à l'article 9 de la loi du 17 janvier 2001 ne vise à l'évidence pas le délai dans lequel l'ordonnateur doit émettre un ordre de recettes, sauf à juger que le délai réglementaire expressément prévu à cette fin par l'article 163 du décret de décembre 1962 est illégal. Il ne peut s'agir que du délai imparti à l'ordonnateur à compter du fait générateur de la redevance pour émettre un état exécutoire ou de celui imparti à l'agent comptable de l'établissement pour engager les poursuites.

C'est la première solution qui a notre faveur. Même si la loi est elliptique, le dernier alinéa du IV doit se comprendre comme imposant à l'INRAP, sous peine de prescription, d'émettre un titre exécutoire avant l'expiration de la quatrième année suivant celle de l'édition de l'arrêté préfectoral prescrivant les fouilles.

Cet alinéa n'est pas venu préciser le régime de recouvrement des créances par l'agent public, question déjà traitée quelques mois auparavant par le renvoi au décret de 1962, mais combler une lacune de la loi bien plus criante, l'absence de délai imparti à l'ordonnateur pour transformer l'ordre de recettes en état exécutoire, sans lequel le comptable public ne dispose d'aucun titre l'habilitant à poursuivre le recouvrement forcé de la créance.

L'architecture du texte plaide en ce sens : la prescription quadriennale n'a pas été insérée à la suite des dispositions relatives au recouvrement par l'agent comptable mais trois alinéas plus loin.

En outre, vous interprétez généralement en matière fiscale les règles de prescription imprécises comme instituant une prescription d'assiette. Ainsi, vous avez vu dans les dispositions des articles R. 332-21 du code de l'urbanisme et L. 274 A du livre des procédures fiscales un délai imparti à l'ordonnateur pour mettre en recouvrement la participation pour non réalisation d'aires de stationnement et la taxe locale d'équipement par l'émission d'un titre de recette sans vous laisser arrêter par la rédaction de ces textes qui évoquent pourtant la prescription de l'action en recouvrement de l'administration (voyez la décision *Commune d'Aubagne* précitée et votre décision *M. et Mme G...* du 16 avril 2010, n° 305835, aux ccl de Laurent Olléon).

Ce prisme en faveur de la prescription d'assiette reflète sans doute votre préoccupation, que nous partageons, de donner son plein effet à un délai de prescription spécial voulu par le législateur, une prescription de l'action de l'ordonnateur étant par construction plus protectrice pour le débiteur de l'administration que la prescription des poursuites engagées par le comptable à son encontre.

La lettre de la loi de janvier 2001 conduit beaucoup plus naturellement à y lire une prescription de l'action de l'ordonnateur que dans ces deux précédents, de sorte qu'il ne nous paraît pas utile de recourir aux travaux des deux assemblées parlementaires qui, au demeurant, se contredisent.

Pour ces motifs, même si la cour n'aurait pas dû fouiller dans la strate législative la plus ancienne posant les règles de recouvrement de la redevance par le comptable public, inutile à la solution du litige, nous vous invitons à juger qu'elle n'a pas commis d'erreur de droit en jugeant que le dernier alinéa du IV de l'article 9 de la loi du 17 janvier 2001, dans sa rédaction issue de la loi de finances rectificative du 30 décembre 2001, impose à l'ordonnateur un délai maximum, à compter du fait générateur de la créance, pour émettre le titre de recette exécutoire à peine de prescription.

Celle-ci était-elle acquise à la SNC lorsque l'INRAP a établi l'état exécutoire en litige, le 21 septembre 2009 ? C'est ce que conteste l'INRAP par un dernier ensemble de moyens.

Se fondant sur l'article L. 189 du livre des procédures fiscales, la cour a jugé que le paiement de la redevance par la SNC Altarea le 17 octobre 2003 avait interrompu la prescription qui courait depuis l'arrêté préfectoral du 29 mars 2002 et ouvert à l'INRAP un nouveau délai de quatre ans qui avait expiré le 31 décembre 2007. La cour en a déduit que la créance était prescrite lorsque l'INRAP a émis le titre exécutoire en litige en septembre 2009.

L'institut soutient que c'est au prix d'une erreur de droit que la cour a estimé que le règlement de la redevance avait interrompu le délai de prescription pour en rouvrir un nouveau.

Ce motif est bien entaché d'une erreur de droit. Le paiement litigieux n'emportait pas reconnaissance de sa dette par la SNC et ne constituait pas un acte interruptif de prescription au sens de l'article L. 189 du livre des procédures fiscales, d'abord parce que la société, tout en s'acquittant de la redevance, a formé une réclamation à son encontre (21 avril 1986, C..., n° 56740, aux T. ; décision *Commune d'Aubagne* précitée) ensuite, parce que ce paiement, faisant suite à la menace de pénalités et fondé sur un premier titre annulé par le juge administratif, n'a été accompli ni spontanément ni en réponse à une demande régulière de l'administration (9 février 2000, *SA Secap*, n° 192179, aux T. ; 17 mai 2013, *H...*, n° 348135, aux T.). Le paiement de la redevance n'a pu interrompre la prescription.

Il n'y a cependant pas lieu d'accueillir le moyen. En réalité, l'INRAP ne conteste pas l'affirmation erronée de la cour selon laquelle le paiement a interrompu la prescription, qui va dans le sens de ses prétentions ; l'erreur de droit alléguée consiste à avoir jugé qu'un nouveau délai courait à compter de ce paiement, alors que, selon l'INRAP, il valait renonciation définitive de la société au bénéfice de la prescription ou à tout le moins en suspendait le cours tant que la somme restait en possession de l'INRAP. Mais aucun nouveau délai n'a couru, puisque le premier n'a pas été interrompu. L'erreur de droit commise par la cour n'est pas celle soulevée par l'INRAP.

Cette erreur de droit dans le maniement de votre jurisprudence sur la notion d'acte du contribuable comportant reconnaissance de sa dette fiscale au sens de l'article L. 189 du livre des procédures fiscales se double d'une méconnaissance plus fondamentale du champ d'application de ces dispositions. Vous l'avez compris, la redevance d'archéologie préventive

n'était pas encore régie par ces dispositions du livre des procédures fiscales à la date du fait générateur de la créance litigieuse, si bien que vous devriez, en toute orthodoxie, relever d'office et censurer cette erreur dans le champ d'application de la loi.

Vous pourrez, nous semble-t-il, faire l'économie d'annuler l'arrêt sur ce point et mettre un terme à un litige qui n'a que trop duré en faisant abstraction de cette étape superflue du raisonnement de la cour sur le caractère interruptif de prescription du paiement pour n'en retenir que la conclusion, qui seule importe : la prescription était acquise à la SNC Altarea.

Cette affirmation de l'arrêt nous paraît exacte. Pour sa défense, l'INRAP persiste à soutenir que le premier titre exécutoire a eu un effet interruptif jusqu'à son annulation contentieuse et que l'action en justice engagée contre cet état exécutoire a elle aussi interrompu le cours de la prescription, avant qu'un nouveau délai ne commence à courir à compter de l'arrêt de la cour administrative d'appel de Douai du 22 juin 2009. Cette analyse ne tient pas. D'une part, un titre de recette n'interrompt pas le cours de la prescription. D'autre part, l'opposition de la société au premier titre de recette formée devant la juridiction compétente a certes suspendu sa force exécutoire et interdit de poursuivre le recouvrement forcé de la créance jusqu'à l'intervention du jugement du tribunal administratif, en vertu d'un principe général du droit rappelé par votre décision *UNICEM* et décliné par l'article 164 du décret de décembre 1962 (voyez aussi vos décisions *SARL Laiterie de Fromarsac* et *Société Sceria* précitées). Mais il nous semble que ce recours contentieux est resté sans incidence sur la prescription quadriennale qui enserrait la faculté pour l'ordonnateur d'émettre un état exécutoire pour avoir paiement de la redevance. La procédure d'opposition à titre exécutoire n'interrompt pas le cours de cette prescription. A l'issue du litige, soit l'état exécutoire émis dans le délai de quatre ans à compter du fait générateur de la redevance est validé et la somme redevient exigible ; soit il est annulé et l'ordonnateur ne peut alors en émettre un nouveau que si le délai de prescription n'est pas encore écoulé. L'INRAP déplore que les délais juridictionnels soient tels qu'en pratique ce raisonnement aboutisse à la priver de session de rattrapage. Mais, si vous nous suivez, cette situation ne serait pas propre au contentieux des créances des établissements publics nationaux : la règle générale en contentieux fiscal veut que la décharge d'une imposition, même prononcée pour vice de forme ou de procédure, revêt pour cette raison un caractère définitif.

Vous pouvez, sans passer par ces détours, juger directement que la créance était prescrite en rapprochant la date du titre exécutoire en litige de celle du fait générateur de la créance. Ce motif, qui n'implique l'appréciation d'aucune circonstance de fait qui ne transparaisse de l'arrêt attaqué, peut être substitué au motif erroné retenu par la cour.

L'INRAP soutient encore que la cour a insuffisamment motivé son arrêt en s'abstenant d'écarter les causes interruptives de prescription qu'elle invoquait en défense et dont nous venons de parler, avant de juger que la prescription était acquise à la SNC Altarea. Toutefois, il ne s'agissait pas de moyens auxquels la cour aurait omis de répondre, mais d'arguments du défendeur en appel, que la cour a implicitement mais nécessairement écartés en faisant droit au moyen de l'appelante tiré de la prescription de la créance.

Enfin, la cour a pu sans insuffisance de motivation garder le silence sur l'invocation par l'INRAP du principe de loyauté des relations contractuelles qui ne pouvait s'appliquer à un titre de recettes émis non pas en exécution d'une obligation contractuelle mais de l'acte unilatéral qu'est l'arrêté préfectoral prescrivant les fouilles.

Les derniers moyens étant mal fondés, vous rejetterez le pourvoi de l'INRAP, y compris sa demande de frais irrépétibles, et pourrez en revanche le condamner à verser à la société Altarea Les Tanneurs une somme de 3 500 euros au même titre.

Tel est le sens de nos conclusions dans cette affaire.