

N° 438209 – M. C...

9^{ème} et 10^{ème} chambres réunies

Séance du 10 novembre 2021

Lecture du 6 décembre 2021

CONCLUSIONS

Mme Céline Guibé, Rapporteur publique

Y a-t-il lieu, dans la lignée de votre jurisprudence de Section *Société Export Press*¹, d'ouvrir la voie du recours pour excès de pouvoir aux contestations des refus de révision de classement de parcelles pour les besoins de l'évaluation foncière des propriétés non bâties ? C'est pour répondre à cette question que la présente affaire, initialement examinée lors d'une séance de votre 9^e chambre jugeant seule, a été portée à l'examen de votre formation de jugement.

Rappelons qu'aux termes de l'article 1396 du CGI, la taxe foncière sur les propriétés non bâties est établie d'après la valeur locative cadastrale de ces propriétés, déterminée conformément aux règles définies par les articles 1509 à 1518 A. Selon l'article 1509, cette valeur, établie en raison du revenu de ces propriétés, résulte des tarifs fixés par nature de culture et de propriété, conformément aux règles tracées par la vénérable instruction ministérielle du 31 décembre 1908, dite « instruction Caillaux », qui distingue treize catégories de natures de culture ou de propriété (article 18).

M. C..., agriculteur à la retraite, est propriétaire de quatre parcelles situées dans la commune de Maen-Roch en Bretagne, lesquelles ont été classées dans la deuxième catégorie correspondant aux « prés et prairies naturels, herbages et pâturages » à l'occasion des opérations de remembrement de la commune réalisées en 1997. Par lettre du 7 décembre 2016, il a demandé au centre des impôts fonciers de Rennes leur déclassement dans la sixième catégorie correspondant aux « landes, pâtis, bruyères, marais, terres vaines et vagues ».

L'administration a rejeté cette demande par une décision du 12 janvier 2017. M. C... a alors porté le litige devant le tribunal administratif de Rennes en demandant tout à la fois l'annulation de ce refus, la réduction de la taxe foncière acquittée au titre des années 2014 à 2016, le remboursement des frais d'expertise engagés pour obtenir le reclassement ainsi que le versement d'une indemnité correspondant à la perte de droits à retraite et d'autres dommages et intérêts. Le tribunal a partiellement fait droit à sa requête en annulant la décision du 12 janvier 2017, en tant qu'elle avait refusé le déclassement de l'une des quatre parcelles en litige.

M. C... a saisi la cour administrative d'appel de Nantes d'un recours, que son président vous a transmis par une ordonnance prise sur le fondement de l'article R. 351-2 du CJA. Cette transmission traduit une divergence d'interprétation entre les juges de première instance et

¹ 2 déc. 2016, n° 387613 et s., au rec. et à la RJF 2017 n° 168, concl. E. Cortot-Boucher C168.

d'appel quant à la nature de la demande du requérant. Le tribunal s'est considéré saisi, pour partie, de conclusions d'excès de pouvoir dirigées contre une décision dont les conséquences excédaient la détermination des bases d'imposition à la taxe foncière, ce dont il découlait que son jugement était susceptible d'appel. A l'inverse, le président de la cour a estimé que la demande s'analysait, exclusivement, comme un litige relatif à la taxe foncière, relevant de la compétence en premier et dernier ressort du tribunal en vertu du 4° de l'article R. 811-1 du CJA.

L'arbitrage de ce différend vous impose de trancher, en amont, une question de principe : doit-on opposer une exception de recours parallèle à un propriétaire contestant un refus de reclassement ?

Comme vous le savez, cette exception ferme la voie du recours pour excès de pouvoir lorsqu'une autre voie de droit plus naturelle et dont les effets pratiques sont équivalents s'offre au justiciable. En matière fiscale, il en résulte que, sauf exceptions², les actes non détachables de la procédure d'imposition ne peuvent, traditionnellement, faire l'objet d'une contestation d'excès de pouvoir dès lors qu'ils peuvent être contestés en même temps que l'impôt lui-même (ass., 29 juin 1962, Société des aciéries de Pompey, n° 53090, au rec.).

Faisant application de ces principes, vous avez jugé, par une décision du 3 février 1988, K... (n° 81099, aux tables et à la RJF 5/88 n° 655), confirmée un an plus tard par une décision S... (4 octobre 1989, n° 59244, aux tables et à la RJF 12/89 n° 1431), que la décision refusant le déclassement de parcelles en matière de foncier non bâti ne constitue pas un acte détachable de la procédure d'imposition et ne peut dès lors faire l'objet d'un recours pour excès de pouvoir³.

Relevons que cette solution a été adoptée aux conclusions contraires de N. Chahid-Nouraï, qui relevait que le classement d'une parcelle pour les besoins de l'établissement de la taxe foncière sur les propriétés non bâties a des effets pluriannuels, de sorte qu'en soulevant une exception d'illégalité contre ce classement à l'appui d'un recours fiscal contre la taxe assignée au titre d'une année déterminée, le contribuable n'obtient pas un résultat identique à celui qu'il pourrait obtenir grâce à une annulation, laquelle a une portée plus large.

Et relevons aussi que, dans la lignée de votre décision de Section *Marquiset* (8 mai 1981, n° 17929, au rec., RJF n° 712), vous avez jugé que l'exception de recours parallèle n'était pas opposable au propriétaire temporairement exonéré de taxe foncière, et, par suite, empêché de former un recours de plein contentieux fiscal, dès lors que le classement contesté, qui servait de référence pour le calcul de diverses cotisations de sécurité sociale, lui faisait grief (31 juillet 1992, n° 116810, Vidal, aux tables et à la RJF 11/92 n° 1551).

Le paysage jurisprudentiel a toutefois changé depuis l'intervention de votre décision *Société Export Press* du 2 décembre 2016. Vous avez jugé qu'un rescrit fiscal, pris sur le fondement

² Notamment s'agissant des refus d'agrément ou d'autorisation (récemment : 28 nov. 2018, min. c/ Sté Ypso France SAS, n° 417173, aux tables).

³ Ces jurisprudences paraissent revenir sur une décision du 11 juin 1980, *Commune de Mauzé-Thouarsais*, n° 11673, au rec., RJF 9/80 n° 692. Mais si le fichage de celle-ci lui donne une portée générale, le recours contre la décision de classement émanait en l'espèce d'une commune pour laquelle la voie du recours de plein contentieux fiscal n'était pas ouverte.

des articles L. 80 B et L. 80 C du LPF, peut faire l'objet d'un recours pour excès de pouvoir lorsqu'il entraînerait, à supposer que le contribuable s'y conforme, des effets notables autres que fiscaux et qu'ainsi, la voie du recours de plein contentieux fiscal ne lui permettrait pas d'obtenir un résultat équivalent. Vous avez précisé qu'il en allait ainsi, notamment, lorsque le fait de se conformer à la prise de position de l'administration aurait pour effet, en pratique, de faire peser sur le contribuable de lourdes sujétions, de le pénaliser significativement sur le plan économique ou encore de le faire renoncer à un projet important pour lui ou de l'amener à modifier substantiellement un tel projet.

Selon une logique similaire, vous avez jugé, par une décision *Société Biomis* du 1^{er} juillet 2019 (n° 421460, au rec. et à la RJF 10/19 n° 965), que la voie du recours pour excès de pouvoir est ouverte à l'encontre des refus opposés par l'administration pour la constitution d'un groupe fiscal intégré, compte tenu des enjeux économiques qui motivent l'option pour l'intégration fiscale et des effets notables autres que fiscaux susceptibles de résulter d'un tel refus.

Nous pensons qu'il convient de réviser la solution ancienne résultant de vos décisions *K... / S...* à la lumière de cette évolution.

En effet, le classement cadastral n'est pas utilisé pour les seuls besoins de la détermination des cotisations de taxe foncière sur les propriétés non bâties. Il sert de référence au calcul des cotisations au régime de protection sociale des agriculteurs, soumises, pour partie, à des conditions d'assujettissement par rapport à la superficie et à la consistance des terres exploitées. Il sert aussi de référence pour l'attribution de certaines aides économiques. Ceci est parfaitement illustré par le cas d'espèce : le refus de révision opposé par l'administration fiscale conduisait au dépassement de la superficie de subsistance que M. C... pouvait continuer à exploiter sans perdre le bénéfice du cumul du versement de sa pension de retraite et des aides de la PAC.

Dans ces conditions, il est souhaitable d'offrir aux propriétaires non exonérés de TFPNB le choix des armes contentieuses et de leur permettre de contester un refus de révision hors de toute procédure d'imposition. La voie du recours pour excès de pouvoir permet aux propriétaires dont la demande repose principalement sur des motivations liées au bénéfice de certaines aides ou prestations sociales d'obtenir un résultat plus rapide que celle du plein contentieux fiscal, d'autant plus qu'elle peut être assortie, le cas échéant, d'une procédure en référé lorsque les effets du refus sur les ressources de l'agriculteur créent une situation d'urgence. Elle permet également d'obtenir une annulation revêtue de l'autorité absolue de la chose jugée, contraignant l'administration fiscale à réviser le classement pour l'avenir, ce qui répond à l'objection justement formulée par N. Chahid-Nourai.

Il est vrai que la solution que nous vous proposons comporte un inconvénient. Elle n'interdit pas au propriétaire de formuler deux demandes distinctes auprès de l'administration fiscale, l'une reposant sur des motivations fiscales et l'autre non. En cas de refus, leur cheminement contentieux pourra conduire à ce que l'une fasse l'objet d'un jugement rendu en premier et dernier ressort par le tribunal, et l'autre à un jugement susceptible d'appel alors même qu'elles appellent une appréciation sur les mêmes éléments de fait. Mais nous ne pensons pas que cet inconvénient, résultat collatéral de la répartition des compétences au sein de l'ordre juridictionnel administratif, doive vous arrêter. Il en résulterait, à défaut, une entorse aux

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.

principes exprimés par votre jurisprudence *Société Export Press*, au détriment des intérêts des justiciables concernés.

Si vous nous suivez, il vous reste à examiner si la demande de révision présentée par M. C... traduisait, ou non, l'intention d'engager un contentieux fiscal. Nous confessons, sur ce point, que la lecture que nous avons initialement proposée à votre 9^e chambre jugeant seule reposait, très largement, sur des considérations d'opportunité tirées de la préoccupation d'apporter rapidement une réponse, sur le fond, au litige, alors que le bien-fondé de la demande de révision ne fait, à nos yeux, aucun doute pour l'ensemble des parcelles en cause. Mais il est, à dire vrai, peu contestable, au regard des pièces produites à l'appui de la requête introductive d'instance de M. C... devant le tribunal administratif de Rennes, et qui faisaient état des conséquences du refus de révision au regard de ses droits à retraite et des aides européennes susceptibles de lui être accordées, que cette demande relevait du recours pour excès de pouvoir, et donc, de la compétence d'appel de la cour administrative d'appel de Nantes, à laquelle vous devrez renvoyer l'affaire, dans cette mesure.

Vous devrez, en revanche, rejeter les autres conclusions du pourvoi.

La demande de décharge des cotisations de taxe foncière sur les propriétés non bâties établies au titre des années 2014 à 2016 a été formulée pour la première fois dans un mémoire présenté le 22 septembre 2017, après l'expiration du délai de recours contentieux, et le tribunal n'a donc pas commis d'erreur de droit en la rejetant comme tardive.

Quant aux conclusions de nature indemnitaire, dont le montant n'excède pas le plafond visé par le 8^o de l'article R. 811-1 du CJA, celles-ci étaient, comme l'a jugé le tribunal sans erreur de droit, irrecevables faute d'avoir été précédées d'une demande préalable auprès de l'administration, ainsi que l'exige l'article R. 421-1 du CJA.

PCMNC à ce que le jugement des conclusions tendant à l'annulation de la décision de refus de révision du classement des parcelles de M. C... du 12 janvier 2017 soit attribué à la cour administrative d'appel de Nantes et au rejet du surplus des conclusions.

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.