

CONCLUSIONS

Mme Céline GUIBE, Rapporteur publique

La réponse que vous apporterez à cette demande d'avis aura une incidence pratique considérable : celle de régler le sort de milliers de réclamations concernant la contribution au service public de l'électricité (CSPE) dont le rejet implicite par la Commission de régulation de l'énergie (CRE) n'a pas été suivi d'une saisine du tribunal administratif de Paris.

Il nous faut d'abord rappeler les principales étapes qui ont mené à votre saisine.

Instituée en 2003 et fondue, depuis le 1^{er} janvier 2016 dans la taxe intérieure sur la consommation finale d'électricité (elle-même rebaptisée CSPE...), cette contribution, acquittée par les consommateurs finals d'électricité au prorata de leur consommation, visait à financer les charges de service public qui sont supportées par les opérateurs électriques¹.

Parmi les multiples angles d'attaque dont elle a fait l'objet², ses détracteurs ont trouvé la faille dans une méconnaissance de la directive « accise » du 25 février 1992³. Saisie par vos soins

¹ Celles-ci regroupant trois postes principaux : (i) le paiement des surcoûts résultant de l'obligation d'achat, par les fournisseurs, de l'électricité obtenue à partir de sources d'énergie renouvelable et par cogénération (finalité environnementale) ; (ii) les surcoûts de production dans les zones non interconnectées au réseau métropolitain continental (finalité de cohésion territoriale) et (iii) les pertes de recettes et les coûts de gestion supplémentaires supportés par les fournisseurs d'électricité en conséquence, d'une part, de la tarification spéciale de l'électricité considérée comme « produit de première nécessité » et, d'autre part, de la participation de ceux-ci au régime instauré en faveur des personnes en situation de précarité (finalité de cohésion sociale).

d'une question préjudicielle, la CJUE a jugé, dans son arrêt *Messer France SAS* du 25 juillet 2018 (C-103/17), que, pour la période postérieure au 1^{er} janvier 2009, cette taxe n'était conforme à la directive qu'en tant qu'elle poursuivait une finalité environnementale, à l'exclusion de ses finalités de cohésion territoriale et sociale. Et la Cour a ajouté que les contribuables concernés peuvent prétendre à un remboursement partiel, à proportion de la part des recettes affectée à ces finalités budgétaires, à condition de ne pas avoir répercuté la taxe sur leurs propres clients. Vous en avez tiré les conséquences, dans votre décision *Messer France* du 3 décembre 2018 (n° 399115, aux tables, RJF 3/19 n° 307), en précisant les modalités de calcul de l'étendue du droit à restitution.

Pour faciliter le traitement de ce contentieux de masse, la loi du 8 novembre 2019 relative à l'énergie et au climat a habilité le Gouvernement à prendre par voie d'ordonnance toute mesure précisant les conditions dans lesquelles le président de la CRE – identifié par votre avis de Section *Praxair* du 22 juillet 2015 (n° 388853, au rec., RJF 11/15 n° 968) comme l'autorité compétente pour connaître des réclamations en la matière - est autorisé à transiger en vue de mettre un terme aux litiges liés au paiement de la CSPE au titre des années 2009 à 2015⁴.

L'ordonnance, adoptée le 26 février 2020⁵, donne au président de la CRE pouvoir de transiger sur les demandes fondées de remboursement et d'engager le paiement des sommes correspondantes (article 1^{er}). A cet effet, les contribuables doivent déposer sur une plateforme électronique (ou, pour les particuliers n'ayant pas d'accès à internet, adresser par voie postale) les éléments de nature à établir le dépôt de leur réclamation initiale et les justificatifs qu'ils étaient tenus de produire au soutien de celle-ci (article 3).

Cette ordonnance a été complétée par décret du 30 octobre 2020, qui fixe, outre les formalités de procédure, la part annuelle de la CSPE acquittée ouvrant droit à remboursement, variant entre 5,77 % et 29,45 % selon les années concernées, ce taux étant calculé conformément aux règles dégagées par votre décision du 3 décembre 2018 (article 6). Le décret prévoit en outre

² Ont été écartées la contestation de la constitutionnalité des dispositions législatives qui en forment la base légale (Cons. cons., 8 octobre 2014, n° 2014-419 QPC, RJF 12/14 n° 1130) et celle de la méconnaissance des règles relatives aux aides d'Etat (Section, avis, 22 juillet 2015, Société Praxair, n° 388853, au rec., RJF 11/15 n° 968).

³ Directive 92/12/CEE, article 3, paragraphe 2.

⁴ Loi n° 2019-1147, III de l'article 57.

⁵ Ordonnance n° 2020-161 du 26 février 2020, ratifiée par l'article 104 de la loi n°2023-175 du 10 mars 2023

que la signature de la transaction emporte renonciation à tout recours ultérieur ayant le même objet et l'engagement, si un recours a déjà été introduit, de se désister de l'instance en cours (article 9).

Alors qu'on estimait, en 2020, à 55.000 le nombre de réclamations pendantes devant la CRE, et 15.000 le nombre de requêtes présentées devant le tribunal administratif de Paris⁶, la procédure aurait conduit, selon les indications de la CRE, plusieurs milliers de contribuables à conclure une transaction et à se désister de leur requête devant le tribunal. En revanche, la CRE a opposé un refus de transiger à un certain nombre de contributeurs qui n'avaient pas contesté le rejet implicite de leur réclamation devant le tribunal, au motif que leur réclamation était prescrite, faute d'avoir été réitérée dans le délai de quatre ans prévu par l'article 2 de la loi du 31 décembre 1968⁷.

Ces refus ont, eux-mêmes, fait l'objet de plusieurs dizaines de recours pour excès de pouvoir devant le tribunal administratif de Paris.

C'est dans le cadre de l'examen de l'une de ces requêtes que le tribunal a usé de la faculté offerte par l'article L. 113-1 du CJA pour vous poser trois questions, qui sont, à l'évidence, susceptibles de se poser dans de nombreux litiges et soulèvent par ailleurs des difficultés sérieuses, ainsi que nous allons le voir dans quelques instants.

1. La première question, qui est celle de savoir si le refus de transiger du président de la CRE peut faire l'objet d'un recours pour excès de pouvoir, en particulier dans le cas où ce refus oppose la prescription quadriennale, n'est pas la plus délicate.

Le contentieux de la CSPE, qui fait partie de la catégorie des impositions dites « innommées », notion sur laquelle nous reviendrons un peu plus tard, relève, en principe, du plein contentieux (pour la généralité de ces impositions : Ass. 20 décembre 1985, Outters, n° 31927, au rec., RJF 1986, n° 194 ; pour la CSPE : 13 juillet 2011, Société bretonne de Fonderie mécanique, n° 318788, RJF 12/11 n° 1396). Le recours en excès de pouvoir n'est donc ouvert que si l'acte contesté est détachable de la procédure d'imposition, c'est-à-dire s'il ne porte pas sur la détermination de l'obligation fiscale du contribuable ou qu'il emporte des effets notables autres que fiscaux⁸.

⁶ Rapport au Président de la République sur l'ordonnance du 26 février 2020.

⁷ Loi n° 68-1250 du 31 décembre 1968 relative à la prescription des créances sur l'Etat, les départements, les communes et les établissements publics.

⁸ Sect., 2 déc. 2016, Société Export Presse n° 387613 et s., au rec. et à la RJF 2017 n° 168

C'est, normalement, le cas des refus de transiger, à l'image de l'ensemble des décisions relevant de la matière gracieuse (Section, 18 décembre 1970, n° 75.639, au rec. ; 15 octobre 1982, n° 23391, RJF 12/82 n° 1089⁹).

Cependant, la procédure mise en place par l'ordonnance du 26 février 2020 n'est pas comparable à une transaction classique entre l'administration et le contribuable.

Elle répond, en effet, au besoin d'organiser, de manière « industrielle » si l'on peut dire, la procédure de remboursement partiel de la CSPE au profit de contribuables ayant déjà déposé une réclamation à cet effet, et dont le droit à restitution a été reconnu, dans son principe, par l'arrêt *Messer France* de la Cour de justice, et défini, dans son étendue, par votre décision du 3 décembre 2018, dont les règles ont été déclinées ensuite, sous la forme de taux annuels, par le décret du 30 octobre 2020. En d'autres termes, cette procédure permet aux contribuables d'obtenir une décharge à laquelle ils ont droit, sans que le président de la CRE ne dispose d'une quelconque marge de négociation pour en faire varier le montant.

Ceci résulte clairement de la loi d'habilitation, qui n'autorise sa mise en œuvre que dans le respect du principe d'égalité devant les charges publiques – ce qui impose que les contribuables soient tous traités de la même manière – et du cadre tracé par la Cour de justice – ce qui commande la détermination du montant de la restitution qui doit être accordé à chacun d'entre eux. On retrouve ces impératifs à l'article 1^{er} de l'ordonnance, qui précise que le président de la CRE ne peut transiger que sur les demandes fondées, pour un remboursement partiel de la CSPE à proportion de la part des recettes de cette taxe affectée à des finalités autres qu'environnementale, c'est-à-dire à hauteur de son illégalité.

L'article 7 du décret du 30 octobre 2020, qui fixe le contenu de la proposition de transaction confirme l'absence de marge de manœuvre du président de la CRE : celle-ci doit comporter (i) le montant global hors taxes retenu pour la restitution avec un décompte par année, qui est calculé par application aux contributions individuellement acquittées du taux annuel fixé par le même décret, (ii) les intérêts moratoires appliqués conformément à l'article R.* 208-1 du LPF, dont on rappellera que le paiement est de droit lorsque l'administration prononce un dégrèvement à la suite d'une réclamation contentieuse (article L. 208 du LPF) ;

⁹ V. aussi, plus spécifiquement, pour les refus opposés aux demandes présentées sur le fondement de l'article L. 247 du LPF : 3 novembre 2006 n° 268919, M..., au rec., RJF 1/07 n° 88 ; 24 juillet 2009 n° 304674, cité *infra*.

et peut également comporter (iii) une somme prenant en compte les frais exposés par le demandeur au titre de sa réclamation.

Nous sommes bien loin, ici, des transactions que l'administration fiscale est normalement autorisée à conclure en application du 3° de l'article L. 247 du LPF, et qui lui permettent d'accorder, pour des motifs qui peuvent être parfaitement étrangers à la légalité de l'impôt et sur lesquels le juge de l'excès de pouvoir n'exerce qu'un contrôle minimum (24 juillet 2009, Sté Leuchtturm Albenverlag GmbH, n° 304674, RJF 11/09 n° 989), l'atténuation d'amendes fiscales ou de majorations d'impôts, en échange d'un renoncement du contribuable à contester au contentieux les sommes restant à sa charge, y compris sur les droits au principal auxquels s'ajoutent les pénalités faisant l'objet de la transaction (article L. 251 du LPF).

Par ailleurs, bien que l'ordonnance énonce, à son article 1^{er}, qu'elle se déroule « *dans les conditions fixées par les articles 2044 à 2052 du code civil* » et que soient visés les articles L. 423-1 à -5 du code des relations entre le public et l'administration (CRPA), nous peinons à voir, dans le règlement transactionnel en cause, un « *contrat par lequel les parties, par des concessions réciproques, terminent une contestation née, ou préviennent une contestation à naître* »¹⁰. Si l'Etat, qui est ici le débiteur, s'épargne l'engagement ou la poursuite d'un procès, le contribuable ne concède rien en retour mais se borne à obtenir l'exécution par l'administration de son obligation.

On le voit, l'objet de la transaction – une imposition dont l'illégalité partielle a été établie par une décision de justice, et ses effets - la restitution de l'imposition indûment payée, assortie des intérêts moratoires, ne diffèrent pas de ceux d'un dégrèvement classique pris à l'issue de la réclamation contentieuse. Seule la nature des frais exposés dont le remboursement est susceptible d'être accordé au contribuable varie¹¹, mais il ne s'agit là que d'un accessoire à l'objet principal de la transaction, les frais remboursables n'étant pas laissés à la libre négociation des parties mais correspondant à ceux que le contribuable aurait, à défaut, pu réclamer auprès du tribunal administratif sur le fondement de l'article L. 761-1 du CJA.

Dans ces conditions, le refus de transiger, qui ne peut être opposé par le président de la CRE que lorsqu'il estime que la demande du contribuable n'est pas fondée, c'est-à-dire pour un motif qui a trait au bien-fondé de l'imposition, s'analyse comme un rejet de la réclamation

¹⁰ Article 2044 du code civil, auquel se réfère également le CRPA et la jurisprudence : 26 octobre 2018, Garde des sceaux, ministre de la justice c/ M. C..., n° 421292, aux tables.

¹¹ Les frais susceptibles d'être remboursés en cas d'admission de la réclamation contentieuse sont énumérés aux articles R. 207-1 et s. du LPF.

initiale du contribuable tendant au remboursement de la CSPE. Elle n'est pas détachable de la procédure d'imposition de sorte que sa contestation relève exclusivement d'un recours de plein contentieux formé devant le juge de l'impôt, quel que soit le motif de refus opposé au contribuable.

Précisons, d'un point de vue pratique, que le tribunal administratif de Paris, saisi d'un recours contre cette décision se présentant comme une requête pour excès de pouvoir, pourra requalifier ces conclusions comme tendant au remboursement partiel de la CSPE. Et lorsque le contribuable concerné a déjà introduit un recours à la suite de sa réclamation initiale, ces nouvelles conclusions pourront être analysées dans le cadre de l'instance en cours.

2. La deuxième question, qui est la plus délicate, porte sur la possibilité, pour le président de la CRE, d'opposer la prescription quadriennale aux contribuables.

2.1. Pourquoi cette question ne se pose-t-elle qu'à ce stade tardif de la saga contentieuse de la CSPE ?

Vous savez que la prescription quadriennale est interrompue par toute demande de paiement ou toute réclamation écrite adressée par un créancier à l'autorité administrative (article 2 de la loi de 1968). En pratique, le délai de réclamation applicable en matière de CSPE est le délai d'un an prévu par l'article R. 772-2 du CJA, dont vous avez jugé, dans votre avis *Praxair*, non seulement qu'il s'appliquait aux demandes présentées après acquittement spontané de l'impôt, alors que le texte prévoit uniquement l'hypothèse de la réception d'un titre exécutoire, mais aussi qu'il court alors même que la taxe est versée sur la base des informations figurant sur la facture établie par le fournisseur du contribuable, qui ne comporte pas la mention des voies et délais de recours. Ce délai de forclusion d'un an étant inférieur au délai de prescription de droit commun de quatre ans, vous en avez déduit qu'il n'était pas besoin de répondre à la question de la cour administrative d'appel de Paris, qui vous avait interrogés sur l'application de la prescription.

Toutefois, si la prescription est interrompue par la réclamation devant l'administration, la loi de 1968 prévoit qu'un nouveau délai de quatre ans court à compter du premier jour de l'année suivant celle au cours de laquelle a eu lieu l'interruption (article 2, dernier al.). Ce n'est que si le demandeur introduit un recours juridictionnel contre la décision implicite de rejet que l'interruption est prolongée, jusqu'au premier jour de l'année suivant celle au cours de laquelle la décision est passée en force de chose jugée (id.).

C'est à ce second stade de la procédure que nous nous trouvons aujourd'hui, puisqu'on a vu qu'un peu moins de 30% des contribuables seulement ont présenté une requête devant le tribunal administratif de Paris à la suite du rejet implicite de leur réclamation par le président de la CRE.

Le match pourrait paraître joué d'avance si vous n'aviez pas jugé, par une décision *Société Champagne Jeanmaire* du 14 février 2001 (n°s 202966-202967, au rec., RJF 5/01 n° 671), à propos des impositions relevant du LPF, que les dispositions de l'article R. 196-1 de ce livre, qui fixent les délais de réclamation, ont pour effet d'instituer un régime légal de prescription propre aux créances d'origine fiscale dont les contribuables entendent se prévaloir envers l'Etat, excluant ces créances du champ d'application de la loi de 1968.

Derrière la question posée par le tribunal, se cachent donc deux interrogations distinctes.

La jurisprudence *Champagne Jeanmaire*, qui a fait l'objet de critiques tant par le rapporteur public de l'avis *Praxair* que par le chroniqueur de cette décision à la RJF, devrait-elle être remise en cause, à tout le moins, dans le cas où le contribuable néglige de saisir le tribunal après le rejet de sa réclamation implicite ?

Et, par ailleurs, cette jurisprudence s'applique-t-elle, non seulement aux impositions « classiques », régies par le LPF, mais aussi à cette catégorie « balai » que sont les impositions innommées, dont la contestation est régie, avant tout, par le CJA ?

2.2. Si vous nous suivez pour apporter une réponse négative à la seconde question, vous ne serez pas tenus de vous prononcer explicitement sur la première. Il nous semble toutefois utile que vous soyez pleinement éclairés sur ce point pour vous décider en toute connaissance de cause.

Disons-le d'emblée, nous ne partageons pas le jugement sévère qui a été porté sur votre décision *Champagne-Jeanmaire*, du moins, sur le sens de la solution, dont on relèvera qu'elle est alignée avec celle que retient la Cour de cassation (Com. 9 juillet 1996, n° 94-11.351, 94-11.428, Bull. RJF 10/96 n° 1258¹²).

¹² Qui ne retient, toutefois, pas la même articulation entre prescription et forclusion que les juridictions administratives.

Il est vrai qu'elle s'appuie, dans ses motifs, sur l'existence d'une règle de forclusion pour écarter l'application d'une règle de prescription alors que ces deux types de règles ne sont, en principe, pas exclusives l'une de l'autre.

En dehors de la matière fiscale, il est, ainsi, bien établi que l'action introduite contre une décision de portée pécuniaire, tout comme l'action indemnitaire, sont bornées tant par les délais de recours prévus par les dispositions du code de justice administrative que par le délai de prescription¹³. Il est vrai qu'en pratique le second s'efface très souvent devant les premiers, plus brefs. Mais lorsque la borne de la forclusion cède, à défaut pour l'administration d'établir qu'elle a respecté les conditions lui permettant de la faire jouer, et à défaut de pouvoir opposer l'exigence du délai raisonnable de la jurisprudence X... - soit que la nature du recours y fasse obstacle¹⁴, soit que ce délai supplétif ne court pas lui-même faute pour le justiciable d'avoir eu connaissance de la décision implicite de rejet¹⁵, la borne de la prescription prend alors le relais.

Par ailleurs, du fait qu'elles relèvent du domaine réglementaire¹⁶, les règles de délai applicables aux réclamations administratives, telles que celle de l'article R. 196-1 du LPF, de même que celles qui s'appliquent à la saisine du juge ne peuvent, à l'évidence, pas permettre, par elles-mêmes, d'écarter une règle de prescription, qui relève du domaine de la loi¹⁷.

Pour autant, nous pensons que le LPF prévoit bel et bien, dans sa partie législative, des règles particulières au sens de l'article 1^{er} de la loi du 31 décembre 1968, qui permettent d'écarter l'application de la prescription quadriennale.

¹³ V, pour plus de précisions, l'analyse de C. Barrois de Sarigny dans ses conclusions sur l'affaire *Centre hospitalier de Vichy*, citée infra.

¹⁴ 17 juin 2019, Centre hospitalier de Vichy, n° 413097, au rec., s'agissant des recours mettant en jeu la responsabilité de la puissance publique ; 10 juillet 2020, min. c/ M. V..., n° 430769, aux tables, s'agissant de la demande d'un agent public tendant au versement des rémunérations impayées.

¹⁵ 13 mars 2019, M. N..., n° 417270, aux tables.

¹⁶ Sur la nature réglementaire des délais de réclamation en matière fiscale, v. les décisions n° 80-113 L du 14 mai 1980 et n° 80-116 L du 24 octobre 1980 adoptées par le Conseil constitutionnel en vue de la création du LPF.

¹⁷ Sur la nature législative des règles relatives au mécanisme de compensation, qui comportent la faculté de déroger à la règle de la prescription, v. la décision précitée n° 80-116 L.

V. aussi, à fronts renversés, CE, 28 mai 2001, min c/ F..., n° 208142, RJF 8-9/01 n° 1112) jugeant que l'article R. 200-15 du LPF, qui permet à l'administration fiscale de présenter, en cours d'instance, des conclusions reconventionnelles tendant au rétablissement d'un impôt ayant fait l'objet d'un dégrèvement, n'autorise pas la présentation de telles conclusions après l'expiration du délai de reprise, solution qui s'explique par le fait que ce dernier, eu égard à sa nature de garantie pour le contribuable, relève du domaine législatif.

En effet, le législateur a, dans ce livre, entendu définir de manière exhaustive les règles applicables aux actions relatives aux créances et aux dettes fiscales entrant dans son champ d'application. On trouve ainsi, dans sa partie législative, l'ensemble des règles relatives au délai de reprise ouvert à l'administration (prescription d'assiette) – qu'il s'agisse de ses modalités de computation, de ses causes de prorogation ou d'interruption (art L. 186 à L. 189 du LPF), de même que les règles de prescription équivalentes applicables à l'action en recouvrement (art. L. 274 du LPF). Et si le législateur n'a pas prévu l'application, par défaut, d'une règle de prescription pour les créances détenues par un contribuable sur l'Etat, c'est, à notre sens, qu'il entendait qu'il n'y en ait aucune.

Nous n'avons pas trouvé, dans les travaux préparatoires de la loi de 1968, confirmation expresse de l'intention du législateur d'exclure les créances fiscales du champ de la prescription quadriennale, même s'il n'est pas anodin que, parmi les créances de toute nature mentionnées par ces travaux, il ne soit pas fait mention une seule fois des créances d'origine fiscale, qui représentent, pourtant, une part non négligeable des créances sur l'Etat.

Pour autant, un peu d'archéologie aux origines des actuelles dispositions du LPF atteste que le législateur a entendu définir, pour les impositions relevant de la compétence de l'ancienne DGI (actuelle DGFIP), un corpus unifié et autonome de règles propres à la procédure contentieuse fiscale, parmi lesquelles les règles de délai qui encadrent tant l'action de l'administration que celle des contribuables pour faire valoir leurs droits respectifs. Celles-ci ont classiquement pour objet d'assurer la sécurité juridique de l'une et des autres mais aussi de rétablir un certain équilibre au profit du contribuable, confronté à l'une des administrations parmi les plus puissantes et les plus efficaces.

Avant la création du LPF en 1981, qui a conduit au déclassement de certaines d'entre elles, l'ensemble de ces règles¹⁸, était regroupé au sein de dispositions de forme législative, aux articles 1931 et s. du CGI. Outre que la distinction entre forclusion et prescription ne semble jamais avoir été très nette pour les auteurs de ces textes (et parfois aussi pour le juge de l'impôt), le législateur avait donc parfaitement conscience, en instituant un délai de réclamation de droit commun de deux ans¹⁹ pour les impositions nationales et d'un an pour les impositions locales²⁰, que l'application, en sus, d'une prescription quadriennale n'était pas

¹⁸ Dont l'application à l'ensemble des impositions relevant de la compétence de la DGI a été prévu par la loi n° 63-1316 portant unification ou harmonisation des procédures, délais et pénalités en matière fiscale.

¹⁹ Plus exactement, jusqu'au 31 décembre de la deuxième année suivant la mise en recouvrement de l'imposition ou de l'évènement motivant la réclamation.

²⁰ Id.

nécessaire. A l'inverse, le législateur n'aurait pas créé un droit de rétorsion²¹ en faveur du contribuable²², qui lui permet de présenter ses réclamations dans le même délai que l'administration, y compris lorsque celle-ci use du délai spécial de reprise, lequel peut s'étendre jusqu'à dix ans, s'il avait estimé qu'il existait une règle de prescription susceptible d'y faire échec.

Le législateur ne s'est ensuite pas privé de créer une règle spéciale de prescription, lorsqu'il a considéré qu'elle était nécessaire à la protection des intérêts financiers de l'Etat. Tel est le cas de celle qui figure au 3^e alinéa de l'article L. 190 du LPF, qui fixe le délai de prescription des actions en restitution fondées sur la non-conformité de la règle de droit dont il a été fait application à une règle de droit supérieure, révélée par une décision juridictionnelle ou par un avis rendu au contentieux. Ces dispositions ont été introduites dans le LPF pour faire échec à la jurisprudence de la Cour de cassation, qui avait entendu, dans de telles hypothèses, appliquer la prescription trentenaire de droit civil²³. C'est également à dessein que le choix a été fait, en 2013²⁴, de maintenir une règle de prescription de niveau législatif, sans se contenter des règles de forclusion de l'article R. 196-1 applicables en cas d'évènement de nature à rouvrir le délai de réclamation, regardées comme insuffisantes. La coordination qui a ensuite été opérée entre l'article L. 190 et l'article R. 196-1 confirme l'articulation entre les deux types des règles.

Par ailleurs, il n'y a pas lieu de distinguer, comme le suggère la question formulée par le tribunal, selon qu'est en cause la réclamation préalable devant l'administration ou le recours devant le juge de l'impôt : dans la mesure où aucune prescription ne commence à courir, après la naissance de la créance, la réclamation ne peut interrompre un délai qui n'a jamais couru, ni par suite, le faire courir de nouveau.

L'architecture des règles applicables à la procédure postérieure à la présentation de la réclamation préalable confirme qu'aucune prescription n'a vocation à s'appliquer à ce stade,

²¹ Selon l'expression de Ph. M... dans ses concl. sur Plén. 28 novembre 1986, n° 47147, RJF 2/87 n° 236 ; Dr. fisc. 6/88 c. 233.

²² Actuellement codifié, après son déclassement, à l'article R. 196-3 du LPF.

²³ V. les travaux préparatoires de la loi n° 89-936 du 29 décembre 1989 de finances rectificative pour 1989, et les arrêts Com., 17 janvier 1989, n° 87-13.579, Bull. ; Com., 9 février 1993, n° 91-10.527, Bull.

²⁴ Article 48 de la loi n° 2013-116 du 6 décembre 2013 contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière (v. l'exposé des motifs de l'amendement n° 152 présenté par le gouvernement en première lecture au Sénat et le rapport de l'Assemblée nationale sur ce point).

parce qu'elle n'a pas d'utilité, lorsque l'administration se prononce par décision expresse, et qu'elle serait contre-productive, lorsqu'elle rend une décision implicite.

Alors qu'un délai de réclamation classique de deux mois s'applique en cas de décision expresse, aucun délai de forclusion n'a été prévu lorsque l'administration rejette implicitement la réclamation du contribuable, à qui il est simplement loisible de saisir le tribunal à l'expiration d'un délai de six mois. De cette règle, actuellement codifiée à l'article R. 199-1 du LPF, mais qui résulte, à l'origine, d'un choix du législateur²⁵, vous avez déduit qu'aucun délai de recours contentieux ne peut courir à l'encontre du contribuable tant qu'une décision expresse de rejet de sa réclamation ne lui a pas été régulièrement notifiée (7 décembre 2016, EURL Cortansa, n° 384309, au rec., RJF 2/17 n° 172), y compris le délai raisonnable issu de votre jurisprudence X... (avis, 21 octobre 2020, Sté Marken Trading, n°443327 au rec., RJF 1/21 n° 83²⁶).

Il est significatif que l'administration fiscale se soit opposée à l'application d'un délai dans cette hypothèse. Comme le relevait R. Victor dans ses conclusions sur l'affaire *Marken Trading*, l'absence de forclusion garantit une bonne administration de la justice et sert les intérêts tant des contribuables que de l'administration fiscale, en évitant que des séries entières de contestations identiques 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, ou renoncer à agir. Ce qui est vrai pour le délai de forclusion l'est aussi pour la prescription puisqu'il n'est pas rare de devoir attendre plusieurs années après le dépôt des premières réclamations pour que le sort d'une série soit réglée, une fois la question passée par les filtres des différents degrés de juridiction, jusqu'au stade de la cassation. Il n'est donc pas étonnant que le législateur n'ait pas institué de prescription non plus à ce stade ultérieur de la procédure : il n'est pas nécessaire de protéger une administration qui n'a pas besoin de protection.

Et cela l'est d'autant moins que la réclamation préalable a toujours joui, en matière fiscale, d'un statut particulier, relevant, selon l'article L. 190 du LPF, de la « juridiction contentieuse », l'administration fiscale disposant de prérogatives dépassant celles d'une administration classique, et notamment celle de soumettre d'office une réclamation à la

²⁵ Elle figurait à l'ancien article 1939 du CGI.

²⁶ Clarifiant ce qui avait été implicitement jugé par CE, 8 février 2019, SARL Nick Danese Applied Research, n° 406555, RJF 5/19 n° 480.

juridiction (art. R. 199 du LPF, al. 3). Ceci peut expliquer que sa saisine puisse avoir un effet interruptif équivalent à celle d'une juridiction.

L'analyse que nous vous proposons ne nous paraît, par ailleurs, pas en délicatesse avec votre décision *Société BFO* du 9 mars 2016 (n° 385244, aux tables, RJF 6/16 n° 515), où vous avez accepté de faire jouer la prescription quadriennale en matière de remboursement des créances nées du report en arrière des déficits prévu par l'article 220 *quinquies* du CGI. Ces remboursements sont, en effet, d'une nature particulière puisqu'ils ne se rattachent pas à une réclamation formée dans les conditions de l'article L. 190 du LPF, celle-ci ayant déjà été présentée, et admise, lors de l'étape antérieure de la déclaration d'option pour le report en arrière. Il ne s'agit donc, pour le contribuable, que d'obtenir le paiement d'une créance fiscale dont l'administration a déjà reconnu l'existence et dont elle aurait dû s'acquitter spontanément.

Nous sommes donc d'avis que la prescription quadriennale ne s'applique pas aux réclamations contentieuses à l'encontre des impositions régies par le LPF, à quelque stade de la procédure que l'on se trouve.

2.3. En revanche, nous pensons que cette règle, qui découle, on l'a vu, de l'économie du LPF, ne peut être transposée aux impositions innommées telles que la CSPE²⁷, auxquelles le LPF ne s'applique que de façon supplétive et parcellaire.

Ces impositions correspondent à celles qui ne peuvent pas être classées parmi les grandes catégories d'impôts énumérées par l'article L. 199 du LPF, qui organise la répartition des compétences entre les deux ordres de juridiction²⁸ et que votre jurisprudence a rattachées au contentieux général des actes et des opérations de puissance publique relevant de la compétence de la juridiction administrative (Outters, préc.).

²⁷ Qualification retenue par la décision du 13 mars 2006, Société Eurodif, n° 255333, aux tables, RJF 6/06 n° 802, en dépit des caractéristiques de cette taxe qui auraient permis de l'assimiler à une contribution indirecte (à ce sujet, v. les concl. de P. Collin sur la décision du 5 mars 2012 Sté Ciments Calcia, n° 346410 au rec., RJF 5/12 n° 538).

²⁸ A savoir les impôts directs, taxes sur le chiffre d'affaires ou taxes assimilées, dont le contentieux relève de la juridiction administrative, et les droits d'enregistrement, d'impôt sur la fortune immobilière, de taxe de publicité foncière, de droits de timbre, de contributions indirectes et de taxes assimilées à ces droits, taxes ou contributions, dont le contentieux relève de la juridiction judiciaire.

Vous y avez classé des impositions aussi diverses que les redevances perçues par les agences financières de bassin (Outters, préc.), l'ancienne taxe hydraulique instituée au profit de Voies Navigables de France²⁹ (TC, 20 octobre 1997, Société Papeteries Etienne, n° 2995, au rec.), la contribution au service universel du téléphone versée par les opérateurs (18 juin 2003, Société Tiscali Télécom, n° 250608, au rec.), la redevance pour création de bureaux en Ile-de-France (17 décembre 2003, min. c/ Mme Rado, n°s 237044, 237045, aux tables, RJF 3/04 n° 255) et la CSPE (13 mars 2006, Société Eurodif, n° 255333, aux tables, RJF 6/06 n° 802). Hétéroclite, cette catégorie est, en outre, en voie de disparition du fait du transfert progressif à la DGFIP du recouvrement de taxes auparavant gérées par d'autres administrations³⁰.

Leur qualification d'imposition n'ayant, par elle-même, aucune autre conséquence que la compétence du législateur pour les instituer, et notamment pas celle d'entraîner l'application des règles de contrôle, de recouvrement et de contentieux du LPF, qui ne concernent expressément, pour la plupart, que les impositions établies ou recouvrées par les agents de l'administration des impôts³¹, votre décision d'Assemblée *Outters* a admis, selon l'expression de Ph. Crouzet dans sa chronique de cette décision à la RJF, de « compléter les trous » du dispositif légal qui leur est propre en faisant référence à certaines dispositions légales à caractère général. Vous avez jugé qu'elles ne pouvaient faire l'objet d'un recours contentieux qu'au titre de procédure fixée par les anciens articles 1931 et s. de CGI, aujourd'hui codifiés aux articles R. 190-1 et s. du LPF, qui impose, notamment, la présentation d'une réclamation préalable avant de saisir la juridiction administrative.

Votre jurisprudence ayant semblé faire marche arrière, trois ans plus tard, en refusant d'opposer une telle irrecevabilité sans texte (13 mai 1988, Communauté urbaine de Strasbourg, n° 39289, aux tables), le pouvoir réglementaire a codifié cette obligation dans le code des tribunaux administratifs et des cours administratives d'appel (actuel art. R. 772-2 du CJA)³². Ce faisant, il a, consciemment ou non, déplacé le curseur fixé par la décision *Outters* dans le sens d'une séparation plus nette avec les règles du LPF en énonçant, au 2^e alinéa de l'actuel article R. 772-1 du CJA, que les requêtes relatives à ces impositions sont, sauf disposition spéciale contraire, présentées et instruites dans les formes prévues par le CJA. Votre avis *Praxair* en a tiré, en 2015, des conséquences radicales en abandonnant toute référence à l'article L. 190 du LPF en matière de procédure contentieuse, et en écartant par

²⁹ A laquelle l'article 26 de la loi de finances pour 2019 a substitué une redevance domaniale.

³⁰ Ce transfert concerne, notamment, les taxes d'urbanisme et les taxes relevant de la Direction générale des douanes et droits indirects.

³¹ Ou, désormais, par l'administration des douanes et des droits indirects.

³² Décret n°89-641 du 7 septembre 1989.

voie de conséquence l'application supplétive de l'article R. 196-1 pour la détermination du délai de réclamation.

En pratique, et en écho à la classification proposée par L. Vallée dans ses conclusions sur l'affaire *Rado*, qui nous semble avoir été validée, implicitement, par l'avis *Praxair*, les règles de la procédure contentieuse fiscale de droit commun qui peuvent être transposées aux impositions innommées sont de deux sortes.

Il s'agit, d'une part, des dispositions du LPF, qui en raison de leur formulation générale, concernent l'ensemble des impositions et parmi lesquelles on peut ranger la possibilité, pour le contribuable, de se prévaloir de l'interprétation du texte fiscal donnée par l'administration prévue par l'article L. 80 A³³ ou l'application d'intérêts moratoires en cas de dégrèvement imposée par l'article L. 208³⁴³⁵.

Et il s'agit, d'autre part, des règles que l'avis *Praxair* qualifie de « principes généraux qui régissent le contentieux fiscal », et parmi lesquels on peut ranger le caractère de plein contentieux du recours en matière fiscale (Outters, préc.), ou l'identité du délai de réclamation applicable en cas d'émission d'un titre d'imposition ou en cas de versement spontané de l'impôt (*Praxair*, préc.)³⁶.

Qu'en est-il s'agissant de l'application la prescription quadriennale ?

Vous aviez jugé, par une décision du 7 mai 1982, *Commune de Buille-lez-Marchienne* (n° 22613, aux tables sur un autre point, RJF 7/82 n° 682) que celle-ci s'applique à la redevance d'assainissement, qui fait partie des impositions innommées³⁷. Cette solution est

³³ 5 janvier 1978 n° 97446, SCI « Le Bellegarde » : RJF 3/78 n° 111

³⁴ 5 mars 2012, Société Owens Corning Fiberglass France, n° 332284, aux tables, RJF 5/12 n° 539.

³⁵ Parmi les règles générales du LPF applicables au stade de la rectification, on trouve le délai de reprise par défaut de dix ans prévu par l'article L. 186, 10 décembre 1975, n° 97896, RJF 02/76, n° 84

³⁶ Par ailleurs, parmi les règles générales applicables en matière fiscale figure, au stade de la rectification, la possibilité d'établir une imposition d'office en l'absence de déclaration du contribuable (Outters, préc.).

La classification exposée *supra* s'adapte moins bien à cette phase amont du contrôle, où il a été décidé d'appliquer directement aux impositions innommées la procédure contradictoire de l'article L. 55 du LPF, définie aux articles L. 57 à L. 61 A, alors même que celle-ci était expressément réservée aux impositions dues en vertu du CGI (21 décembre 1994, SCI La Brise, n° 140835, RJF 01/95 n° 193). Mais l'exclusion des règles du LPF qui résulte de l'application, par défaut, du CJA ne s'applique, en vertu du 2^e al. de l'article R. 772-2 de ce code, qu'aux phases aval de la réclamation contentieuse et du recours juridictionnel.

³⁷ Section, 21 novembre 1975, Grande Brasserie Moderne, n° 90171, au rec. RJF 1/76, p. 27.

antérieure à la décision *Outters* mais nous pensons qu'elle n'est pas remise en cause par l'évolution de votre jurisprudence.

Aucune disposition expresse du LPF ne permettant d'écarter l'application de la prescription quadriennale à l'ensemble des créances d'origine fiscale, abandonner la solution de 1982 supposerait de dégager un nouveau principe général du contentieux fiscal.

Or ceci est exclu, si l'on en revient à la logique initiale de votre décision *Outters*, qui était de remédier aux lacunes des textes instituant des taxes échappant au CGI, et de n'appliquer le LPF qu'à titre supplétif : il ne s'agit pas, ici, de « combler un trou », mais, au contraire, d'écarter une règle de niveau législatif, qui s'applique, sauf règle spéciale contraire, à l'ensemble des créances de l'Etat.

A la différence des impositions classiques régies par le LPF, on ne peut, par ailleurs, pas s'appuyer sur la genèse des textes, éclatés et souvent parcellaires, qui régissent les impositions innommées, pour en déduire une quelconque intention du législateur d'écarter l'application du droit commun de la prescription quadriennale.

Ces impositions échappent, pour partie, aux règles du LPF qui forment entre elles un tout cohérent, et que nous avons prises en compte tout à l'heure pour en déduire l'exclusion de la prescription quadriennale. Certes, leur contestation est aussi soumise à un délai de réclamation, d'ailleurs très strict puisqu'il n'est que d'un an, et qui résulte de l'article R. 772-2 du CJA. Mais, comme nous l'avons dit, l'institution d'une règle de forclusion par le pouvoir réglementaire ne permet pas, par elle-même, d'exclure l'application des règles législatives de prescription. Pour ce qui concerne, plus spécifiquement, l'introduction du recours juridictionnel à la suite du rejet de la réclamation préalable, qui est en cause dans la présente demande d'avis, les impositions innommées échappent, en cas de décision implicite, à la *lex specialis* de l'article R. 199-1 du LPF et sont soumises au délai de réclamation de droit commun prévu par l'article R. 421-2 du CJA³⁸, suppléé, le cas échéant, par le délai raisonnable *X*..³⁹. L'application des règles du CJA n'est, ainsi, pas compatible avec le mode de traitement sériel des réclamations sérielles mis au point par la DGFIP – même s'il est

³⁸ Sur l'applicabilité dans le temps des règles issues du décret du 2 novembre 2016 soumettant au droit commun de la naissance du délai de recours les décisions implicites dont la contestation relève du plein contentieux : 30 janvier 2019, M. Fernandez, n° 420797, au rec.

³⁹ Certes, il y a peu de chances, s'agissant des réclamations en matière de CSPE, que ce délai se soit déclenché, faute pour le président de la CRE d'avoir accusé réception des réclamations des contribuables.

indéniable qu'en pratique, celui-ci aurait été bien mieux adapté à la gestion du contentieux de masse de la CSPE.

Il ne nous paraît pas non plus possible de dégager un principe général à raison de la seule nature fiscale de la créance. En effet, les impositions, au sens de l'article 34 de la Constitution, ne forment pas une catégorie de nature homogène et l'on trouve, à côté des grandes masses d'impôts d'Etat gérées par la DGFIP, des petites impositions, gérées par des collectivités ou par des établissements publics dont ce n'est pas le cœur de métier. Si la prescription quadriennale est inutile aux premières, elle retrouve tout son intérêt, en termes de sécurité juridique, au profit des secondes.

Certes, la ligne de démarcation que nous vous proposons peut apparaître artificielle puisqu'il suffit au législateur, lorsqu'il crée une nouvelle imposition, de prévoir que ses modalités de contrôle, de recouvrement et de contestation suivent le régime de l'une des catégories d'imposition visée par l'article L. 199 du LPF, pour faire basculer cette taxe, quelles que soient ses caractéristiques, hors du champ de la prescription quadriennale. Mais il s'agit alors d'un choix exercé conformément aux missions que lui confie l'article 34 de la Constitution, de définir, notamment, les règles de procédure mettant en cause des règles ou des principes fondamentaux placés dans le domaine de la loi, parmi lesquels nous rangeons, sans hésitation, les règles de prescription.

Nous vous proposons donc de juger que la prescription quadriennale s'applique aux impositions innommées, telle que la CSPE.

3. La dernière question du tribunal, dont les enjeux sont spécifiques à la procédure de remboursement mise en place par l'ordonnance du 26 février 2020, vous occupera moins longtemps.

L'article 3 de cette ordonnance prévoit que les contribuables souhaitant bénéficier de la procédure de remboursement doivent adresser, sur la plateforme électronique dédiée ou, par exception, par voie postale, « *les éléments qui sont de nature à établir le dépôt de leur réclamation initiale* » et « *l'ensemble des éléments qu'ils étaient tenus de produire au soutien de leur réclamation initiale* ». Ces exigences sont précisées par le décret du 30 octobre 2020, qui énumère, à son article 1^{er}, les justificatifs que doit comporter la demande de transaction, parmi lesquels la preuve du dépôt de la réclamation initiale, et, le cas échéant, le numéro du recours introduit devant la juridiction administrative. L'article 5 du décret prévoit qu'en cas

de dépôt de dossier incomplet, la CRE doit inviter le contribuable à compléter sa demande dans un délai de deux mois. A défaut, la demande est rejetée comme irrecevable.

Ni l'ordonnance, ni le décret ne font référence à la possibilité pour la CRE de réclamer des pièces complémentaires, et, notamment, la preuve d'une démarche interrompant le nouveau délai de prescription de quatre ans courant à compter de la réclamation initiale.

Pour autant, dès lors que la transaction ne peut porter, aux termes de l'article 1^{er} de l'ordonnance, que sur des demandes fondées, les règles qui déterminent le contenu du dossier à présenter à la CRE, qui ont trait à la recevabilité de la demande, ne sauraient interdire de réclamer au contribuable des justificatifs complémentaires, pour en vérifier le bien-fondé, et notamment l'absence de prescription, qui est une règle de fond.

Vous pourriez cependant être tentés, comme nous l'avons un temps été, de déduire de leur silence que le législateur a, implicitement mais nécessairement, entendu écarter l'application de la prescription quadriennale. Il est frappant, en effet, de constater qu'alors même que la procédure a été conçue pour s'appliquer, non seulement aux 15.000 dossiers dans lesquels le contribuable avait introduit une requête devant le tribunal administratif de Paris, mais aussi aux 55.000 dossiers pour lesquels il s'était arrêté au stade de la réclamation préalable, il n'a jamais été mentionné, dans les travaux préparatoires de la loi d'habilitation puis de l'ordonnance, que la prescription était susceptible de frapper une grande partie de ces derniers.

Ce qui nous retient d'aller dans cette voie, c'est l'absence de toute certitude quant à l'intention du législateur, dont l'attention n'a probablement jamais été alertée à ce sujet. Alors que la loi de 1968 est d'application générale, et que son article 6 dispose que les autorités administratives ne peuvent renoncer à opposer la prescription quadriennale, sauf circonstances particulières relevant d'une appréciation au cas par cas et, tenant, notamment, à l'impécuniosité du créancier, le relèvement de la prescription à grande échelle, pour une série de litiges, ne peut résulter, à notre sens, que d'une volonté clairement exprimée par le législateur, *a minima* dans le cadre des travaux préparatoires dont est issu le dispositif en cause.

La procédure de règlement transactionnel propre à la CSPE est, par exemple, bien éloignée de certains régimes spéciaux d'indemnisation, comme celui de la loi du 23 février 2022⁴⁰ visant à

réparer les préjudices résultant des conditions indignes d'accueil sur le territoire français des harkis, qui ont été mis en place par le législateur dans le but, précisément, de surmonter la prescription qui était opposée aux requérants dans le cadre des actions en responsabilité de droit commun.

Il convient donc de répondre au tribunal que le président de la CRE peut opposer la prescription, et qu'il est même tenu de le faire, le cas échéant, quand bien même le contribuable aurait assorti sa demande de l'ensemble des pièces exigées par l'ordonnance du 26 février 2020 et le décret du 30 octobre 2020.

On peut certainement comprendre la frustration de nombre de contribuables qui échoueront ainsi, après tant d'années, à la dernière marche. Mais, si vous nous suivez, votre avis, qui confirmera, dans la ligne de la décision *Praxair*, la particularité du contentieux des impositions innommées, viendra seulement reproduire votre précédent de 1982. Et l'on relèvera qu'une bonne partie des contribuables, certainement bien conseillés, ont porté le litige devant le tribunal et interrompu la prescription.

On relèvera aussi que la solution que nous vous proposons est conforme avec le droit de l'Union, la Cour de justice jugeant, de longue date, que les Etats membres peuvent opposer aux actions en remboursement d'imposition perçues en violation d'une norme européenne un délai de prescription national courant à partir de la date d'exigibilité de l'impôt, à condition de respecter les principes d'équivalence et d'effectivité, ce qui est bien le cas ici (CJCE, 28 novembre 2000, Roquette Frères SA, C-88/99).

PCMNC à ce qu'il soit répondu à la demande d'avis du tribunal administratif de Paris dans le sens des observations qui précèdent.

⁴⁰ Loi n° 2022-229.