

## **Vices de forme et droit d'agir au contentieux, un piège pour les groupes, mais l'administration et le juge doivent-ils prévenir ?**

### **Commentaire par Thierry Pons avocat**

#### **Réclamation**

**Solution. – 1) Seul le redevable d'une imposition et les débiteurs solidaires sont habilités à émettre une réclamation sur cette imposition. Lorsqu'elles font partie d'un groupe (IS ou TVA), dans lequel la société mère est seule redevable de l'impôt, les filiales n'ont, après le paiement de l'impôt, pas qualité pour agir, sauf mandat obtenu de la part de la société mère pour réclamer au nom de cette dernière. Une réclamation déposée par une filiale, même « *représentée par la société mère* » n'est donc pas recevable.**

**2) La régularisation de la réclamation doit intervenir au plus tard dans le délai de recours au tribunal. Le fait que ni l'administration ni le tribunal n'aient soulevé ce vice de procédure au moment de la réception de la demande n'empêche pas que cette réclamation et la requête subséquente puissent être, d'office, déclarées irrecevables par le tribunal.**

**Impact. – On peut s'interroger sur l'obligation pour l'administration et pour le juge d'informer les contribuables ayant commis une erreur sur leur capacité à agir au contentieux, ou d'autres vices de forme, et sur les conséquences qu'il faut en tirer concernant les délais d'une possible régularisation : dans le délai de recours au tribunal, ou tout au long de la procédure ?**

[CE, 9e ch., 20 oct. 2022, n° 441459, Sté AirPorc](#), concl. É. Bokdam-Tognetti, note Th. Pons

(...)

#### **Note :**

**1** – L'arrêt commenté permet d'illustrer un piège récurrent pour les groupes constitués pour l'impôt sur les sociétés, ou la TVA et beaucoup d'autres situations similaires, lié à l'identification de la personne ayant qualité pour agir au contentieux. La filiale d'un groupe intégré pour l'impôt sur les sociétés n'a pas qualité pour émettre en son nom une réclamation concernant l'IS dont seule la société mère est redevable (**1**). Les groupes TVA constitués en vertu des articles 256 C (le nouveau régime de l'assujetti unique) et 1693 quater B (le régime du paiement consolidé) du

CGI, les groupes pour la taxe GAFAM et bien d'autres situations (les sociétés de personnes, les fiducies, etc.), sont l'objet des mêmes règles (2). La régularisation de la demande contentieuse doit intervenir au plus tard dans la demande au tribunal, dans le délai de recours. Le fait que ni l'administration, ni le tribunal, n'aient soulevé ce vice de procédure n'empêche pas que cette réclamation puisse être déclarée irrecevable par le tribunal ou la cour administrative d'appel, mais les règles du Code des relations entre le public et l'administration, peu commentées et appliquées, sont susceptibles d'affecter ces solutions (3). Le Conseil d'État repousse par principe l'argumentation fondée sur l'article 16 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen (4).

Bien qu'il s'agisse d'une décision prise en chambre seule, l'arrêt apporte certaines précisions sur ces questions, concernant le rôle du tribunal ([CJA, art. R. 612-1](#)) et l'obligation de l'administration ou des juges d'inviter le demandeur à régulariser. C'est donc l'occasion d'une tentative de faire le point sur cette question épineuse et douloureuse pour les contribuables et leurs conseils. Le piège et l'erreur qui en résulte pourraient peut-être être évités par une meilleure diffusion des règles applicables et les développements ci-dessous illustrent l'importance de l'objectif d'accessibilité du droit, sorte de « fil rouge » des commentaires qui suivent.

## **1. La règle : la réclamation doit être effectuée par le redevable de l'imposition contestée, soit, dans un groupe intégré, la société mère**

2 – Même si elles n'ont pas fait l'objet d'une grande publicité dans les commentaires administratifs (V. [BOI-CTX-PREA-10-60, 4 févr. 2015, § 200](#)), ce que l'on peut regretter et qui explique une bonne partie du problème (V. n° 27 à 29), les règles sont désormais relativement bien établies par la jurisprudence. Dans un groupe intégré formé sous le régime de l'article 223 A du CGI, la société mère est le seul redevable de l'impôt et c'est en conséquence au nom de cette dernière que doit être menée la procédure de réclamation, puis les procédures juridictionnelles.

Les règles du contrôle fiscal et du contentieux suivent donc des logiques différentes dans les groupes intégrés.

(...) voir la revue

## **2. L'application de la règle aux groupes TVA, à la taxe GAFAM et à d'autres situations**

### **A. - Les groupes TVA**

(...) voir la revue

### **B. - La taxe GAFAM**

(...) voir la revue

## **C. - Beaucoup d'autres situations sont concernées**

(...) voir la revue

## **D. - La question n'est pas limitée aux réclamations faisant suite à un redressement**

(...) voir la revue

## **3. L'exception : la régularisation, mais dans un délai très contraint et sans avertissement, sous réserve probablement du CRPA**

12 – Le vice de forme lié à la signature de la réclamation par une personne n'ayant pas qualité pour agir peut être régularisé, mais seulement dans le délai de recours au tribunal (A). Le fait qu'il puisse s'agir d'une erreur assez ostensible ne change rien, le « droit à l'erreur » n'étant pas un droit subjectif (B). La solution suscite néanmoins des interrogations au regard de l'absence d'appel à régularisation de la part de l'administration (C). Le Code des relations entre le public et l'administration (CRPA) intègre à cet égard des dispositions qui forcent l'administration à inviter l'auteur de la demande à la régulariser (D). Les dispositions du Code de justice administrative (CJA) incitent également les juges à informer les demandeurs de l'existence d'un vice de forme pouvant entraîner l'irrecevabilité (E).

## **A. - La régularisation des vices de forme dans le délai de recours au tribunal**

(...) voir la revue

## **B. - *Dura lex, sed lex* et le droit à l'erreur**

(...) voir la revue

## **C. - La critique liée à l'absence de demande de régularisation préalable**

(...) voir la revue

## **D. - Le Code des relations entre le public et l'administration**

**23** – Dans un procès ordinaire, on ne s'attendrait pas à ce qu'une des parties aide son opposant à corriger ses demandes pour mieux l'attaquer ensuite. L'administration, si elle ne souhaite pas donner suite à une réclamation, aurait en pratique intérêt à ne pas signaler le vice de forme au moment de la réclamation et à attendre l'échéance de la période de saisine au tribunal pour faire valoir le vice de forme, voire l'appel, ou même, telle la flèche du Parthe, en cassation (V. [CE, 10e et 9e ss-sect., 10 juin 2013, n° 337137, Sté Fresenius Medical Care Groupe France et Sté Fresenius Medical Care France : Dr. fisc. 2013, n° 40, comm. 458](#) ; [RJF 10/2013, n° 974](#) ; [BDCF 10/2013, n° 106, concl. D. Hedary](#) ; [FR 10/2013, n° 812](#)).

L'administration fiscale n'est cependant pas une partie au procès comme une autre. Elle doit certes veiller à défendre les intérêts de l'État et garantir le bon usage des deniers publics, mais elle est également garante du droit des contribuables. La question de la protection des usagers du droit dans leurs relations avec l'administration préexistait avant la loi Essoc. Le Code des relations entre le public et l'administration, résultant de l'[ordonnance n° 2015-1341 du 23 octobre 2015](#), reprend de nombreuses dispositions issues de différentes lois qui se sont succédé depuis 1978 sur ce sujet. Les dispositions du Code des relations entre le public et l'administration n'ont pas été commentées en matière fiscale.

Ce nouveau code prévoit ce qui ressemble à une obligation générale pour l'administration d'informer l'auteur d'une demande incomplète à l'administration sur les informations manquantes ([CRPA, art. L. 114-5](#)) et d'informer les auteurs d'une demande affectée par un vice de procédure de la nécessité de la régulariser ([CRPA, art. L. 114-6](#)). Cet article L. 114-6, issu de l'article 6 de la loi n° 2011-525 du 17 mai 2011 « *de simplification et d'amélioration de la qualité du droit* » précise par ailleurs que « *les délais de recours ne sont pas opposables à l'auteur de la demande lorsque la réponse de l'administration ne comporte pas les indications mentionnées à l'alinéa précédent* ». Contrairement à l'article 197-3, c du LPF, le texte tire ainsi une conséquence assez claire du défaut d'appel à régularisation d'un vice de procédure : la non-opposabilité du délai de recours.

(...) voir la revue

## **E. - Les juridictions doivent-elles appeler à régulariser avant de déclarer une irrecevabilité d'ordre public ([CJA, art. R. 612-1](#)) ?**

(...) voir la revue

## **4. La Convention EDH et l'article 16 de la Déclaration des droits de l'homme**

(...) voir la revue

## **5. En conclusion**

**(...) voir la revue**

**30** – Que l'article 16 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen et la garantie des droits constituent un droit au sens des dispositions organisant la QPC, ou qu'ils soient ravalés en matière fiscale au rang d'objectif vaporeux, qui ne s'imposerait qu'au législateur, lors du contrôle *a priori*, ce sont bien les principes liés à cet article 16 qui fondent le Code des relations entre le public et l'administration : le procès équitable, les droits de la défense, l'objectif d'intelligibilité et d'accessibilité du droit, l'équilibre des armes, contribuant tous à la garantie des droits, clé de voûte de l'état de droit, sans laquelle même la Constitution perd toute valeur. C'est exactement ce qu'ont expliqué les constituants en 1789 : « *Toute société dans laquelle la garantie des droits n'est pas assurée ni la séparation des pouvoirs déterminée, n'a point de Constitution* ».