

LE CONTENTIEUX FISCAL

— Le contentieux de la créance ou contentieux de l'imposition —

Dr. Yalçın ALGANER

Au sens étroit, le contentieux fiscal peut être défini comme l'ensemble des modes de règlement des litiges opposant sur des points de droit l'administration fiscale aux contribuables. Le contentieux de l'imposition est une partie importante du contentieux fiscal. Pour arrêter les limites de l'étude du "contentieux de l'imposition" il convient d'abord de définir cette expression¹.

— Le mot "contentieux" tire son origine du verbe latin "contendere" qui signifie mettre aux prises². Pris dans son acception juridique il vise donc à la fois les litiges qui peuvent naître entre sujets de droit et les moyens de règlement de ces litiges. Une partie de la doctrine exclut de la notion de "contentieux" les modes non-judicieux de règlement des litiges. MM. Auby et Drago définissent le contentieux administratif comme "l'ensemble des règles juridiques qui régissent la solution *par voie juridictionnelle* des litiges administratifs"³. Dans cette étude nous prendrons une conception large du contentieux d'autant plus qu'environ 98 % des litiges fiscaux se règlent sans l'intervention du juge.

— Le terme "d'imposition" est issu du latin "impositio" il vise une série d'opérations ayant pour objet d'asseoir et de liquider un

- 1) BERN Philip, "La nature juridique du contentieux de l'imposition", 1972, p. 6.
- 2) MEHL Lucien, "Science et Techniques Fiscales", *Thémis*, T. II, 1959, p. 739.
- 3) AUBY ET DRAGO, "Traité Élémentaire du Contentieux Administratif", 1972.

impôt afin de déterminer la somme due par chaque redevable au titre de cet impôt.

Ainsi compris le "contentieux de l'imposition" englobera l'ensemble des litiges (ainsi que les modes de règlement susceptible de les résoudre) qui mettront aux prises le fisc et les redevables à propos du principe ou du montant de leurs dettes fiscales individuelles. Il s'oppose au contentieux du recouvrement, dans lequel le contribuable ne discute pas le principe ou le montant d'une imposition, mais la régularité d'une poursuite engagée à son encontre pour le contraindre à se mettre en règle avec le Trésor.

Plan de travail —

Le contribuable qui entend contester une imposition mise à sa charge ne peut immédiatement saisir le juge. Il doit, au préalable, adresser une réclamation au directeur des services fiscaux compétents. Ce n'est que si ce dernier ne donne pas entièrement satisfaction à l'intéressé ou s'il garde le silence sur la réclamation que le litige pourra être porté devant le tribunal administratif ou devant le juge judiciaire. La réclamation préalable étant obligatoire, il en découle que le contentieux de l'imposition passe par deux phases successives: une phase administrative et une phase juridictionnelle.

Section I — LA PHASE ADMINISTRATIVE

§ 1. LE PRINCIPE AU RECOURS PRÉALABLE A L'ADMINISTRATION

Comme nous l'avons déjà vu le redevable qui conteste une imposition mise à sa charge ne peut saisir directement le juge de l'impôt. Il lui faut, au préalable, s'adresser à l'administration: jadis au directeur départemental des impôts et désormais au directeur des services fiscaux territorialement compétent. Le directeur dispose alors d'un délai normal de six mois pour statuer sur la réclamation. Il peut

— soit soumettre d'office au juge compétent s'il le juge véritablement opportun (art. 1938-3° CGI)

- soit faire droit à la réclamation ce qui met un terme à la procédure
- soit rejeter la réclamation — par décision expresse et motivée
 - par son silence pendant le délai qui lui est imparti.

Telle est la règle du recours préalable à l'administration. C'est une règle capitale puisqu'elle est à la base de toute la phase administrative du contentieux de l'imposition. A cet égard il convient de se poser deux séries de questions:

— par de nombreux traits le régime du recours préalable se rapproche d'un recours juridictionnel, pourtant la doctrine lui confère un caractère administratif, quelle est donc la nature juridique du recours préalable?

— D'autre part le recours préalable n'est-il qu'une application au contentieux de l'imposition de la règle de la décision préalable bien connue des spécialistes du contentieux administratif? Dans le cas d'une réponse positive l'intégration du contentieux de l'imposition dans le contentieux administratif ne s'oppose-t-elle pas à l'idée selon laquelle le droit fiscal, ainsi que le contentieux auquel il donne lieu, serait "autonome"?

I. LA NATURE JURIDIQUE DU RECOURS PRÉALABLE

Certains auteurs ont soutenu que le recours préalable avait un caractère juridictionnel. M. Carnac dans sa thèse affirmait que les décisions du directeur étant susceptibles "d'appel" il s'agissait là de véritables jugements⁴. D'autre part la loi du 27 décembre 1927 ainsi que celle du 21 décembre 1963 classent les règles concernant la réclamation devant le directeur sous le titre de "Juridiction Contentieuse". Faut-il en conclure que le législateur a entendu créer un nouveau degré de juridiction où le directeur est appelé à jouer le rôle d'un juge statuant en premier ressort? Certes, le Conseil d'Etat a affirmé le caractère administratif de la réclamation devant le di-

4) CARNAC, "Les réclamations en matière de contributions directes" (Paris 1929).

recteur, cela n'empêche pas certains auteurs de parler "d'une procédure mixte mi-juridictionnelle -mi- administrative"⁵.

(1) Par certains aspects l'organisation du recours préalable à l'administration peut faire songer à un recours juridictionnel.

le directeur est pratiquement saisi comme l'est le juge administratif en matière fiscale (organisation de délais de rigueur, l'obligation d'un intérêt à agir pour le réclamant, signature manuscrite de l'auteur, exposé sommaire des moyens et les conclusions de la partie requérante, réclamation accompagnée de la mention de l'imposition contestée et des productions matérialisant l'acte d'imposition: article 1933, 4^e).

L'article 1940, 1 concernant l'introduction de requêtes par un mandataire devant le tribunal administratif renvoie à l'article 1934, 1 et 3 concernant la réclamation.

les règles concernant la charge de la preuve sont les mêmes devant le directeur et devant le juge de l'impôt⁶.

enfin par la réclamation le contribuable ne demande pas une faveur à l'administration fiscale mais l'exercice d'un droit à son profit.

Mais ces analogies avec la procédure juridictionnelle ne peuvent pas avoir de portée juridique précise car le directeur se comporte en administrateur et non en juge.

(2) Le caractère administratif du recours préalable

Le directeur est soumis à la doctrine administrative, aux directives, circulaires et notes de service au même titre qu'il doit respecter la jurisprudence. (Instruction générale sur le contentieux des impôts dir. I n° 220 du 1er avril 1964)

Le directeur doit consulter la C.G.I. avant de prendre une décision soulevant une question de principe délicate à résoudre (Instruction générale sur le contentieux des impôts)

5) RENAHY, "Unité et dualité du contentieux fiscal", Thèse, Paris 1956.

6) DERUEL, "La preuve en matière fiscale", Paris 1962.

. Le directeur, contrairement au juge n'est pas lié par la règle "non ultra petita" il peut prononcer une restitution supérieure à celle qui avait été réclamée

. le directeur n'est pas tenu de soulever d'office l'irrecevabilité d'une réclamation il peut quand même donner droit à la réclamation quant au fond.

. le directeur peut éviter de se prononcer sur une réclamation sans commettre un déni de justice (au terme du délai de 6 mois le chef de service est simplement réputé avoir pris une décision implicite de rejet). Mieux le législateur permet expressément au directeur chargé de statuer de "soumettre d'office le litige à la décision du tribunal compétent" (article 1938, 3 CGI).

. le directeur peut déléguer son pouvoir de décision (art. 1938, 2 CGI)

. enfin, du point de vue de ses effets, la réclamation et la décision directoriale ne peuvent être assimilées à un jugement.

Tous ces points nous montrent clairement le caractère administratif du principe du recours préalable à l'administration.

Cependant on peut noter qu'un récent arrêt du Conseil d'Etat assimile la décision du juge sur réclamation préalable à un jugement. L'article 1957 du Code Générale des Impôts indique que "si l'Etat succombe dans une instance fiscale et qu'il est condamné à un dégrèvement...." l'Assemblée du Conseil d'Etat dit que le mot "instance fiscale" concerne aussi la décision du directeur sur recours préalable. Cet arrêt remet-il en question le caractère administratif du recours préalable. Cet arrêt remet-il en question le caractère administratif du recours préalable? il semble que non; car le directeur répond au nom de l'Etat mais il ne le condamne pas.

II. LE PRINCIPE DU RECOURS PRÉALABLE A L'ADMINISTRATION EN DROIT ADMINISTRATIF ET EN DROIT FISCAL

En droit administratif un juge administratif ne peut normalement être saisi en premier ressort que s'il existe une décision préalable de

L'administration contraire aux prétentions du requérant. L'origine historique de cette règle est dans la théorie du ministre-juge: le Conseil d'Etat ne pouvait être saisi que comme juge d'appel des décisions du ministre. Après l'abandon de la théorie du ministre-juge cette règle n'en conserve pas moins toutes ses justifications pratiques, notamment celle de procurer "une sorte de préliminaire de conciliation". Puisque cette justification pratique se retrouve en contentieux fiscal "En 1962, sur 400.000 réclamations adressées à l'administration, 395.000 ont abouti à des règlements amiables, soit environ 99 % "ne peut-on pas se demander si le recours préalable en droit fiscal n'est qu'une application particulière de la règle administrative générale?

Certains auteurs affirment que la règle administrative et la règle fiscale du recours préalable ne sont pas assimilables car elles n'ont pas la même origine, la première étant le fruit d'une évolution jurisprudentielle, la deuxième, étant brutalement imposée par le législateur en 1927. A cet argument, on peut répondre, qu'au contraire, l'introduction de cette règle pour les affaires de contributions directes n'a été qu'une première étape vers sa généralisation à l'ensemble du contentieux administratif.

D'autres auteurs remarquent qu'en droit fiscal, la décision préalable existe déjà c'est l'acte d'imposition, le rôle (l'article 1933 al. 4 exige d'ailleurs que la réclamation soit accompagnée de la production d'une pièce matérialisant l'imposition). Mais cet argument peut être réfuté à 2 points de vue:

— certains litiges peuvent prendre leur source dans une initiative du contribuable en l'absence de toute décision de l'administration fiscale, dans ces cas le contribuable ne dispose pas dès l'origine d'une décision à déférer au juge de l'impôt

— d'autre part le rôle, quand il existe, constitue bien en lui-même une décision administrative mais le contribuable réclame presque toujours non une annulation du rôle mais par exemple une réduction de droits, il ne sera pas alors en possession d'une décision de l'administration refusant cette réduction et sa réclamation aura comme but, justement, de provoquer une telle décision.

— En fait il est certain que dans ses modalités d'application, la règle fiscale est soumise à une réglementation plus minutieuse que la règle générale du droit administratif mais chaque fois que le Code Général des Impôts n'y fait pas obstacle ce sont les solutions normales du droit administratif qui s'appliquent. (CE 29 juin 1962 Sté Aciéries de Pompey Rec. 438.)

§ 2. LES DÉLAIS DE RÉCLAMATION

Pour être recevables, les réclamations doivent, quels que soient les impôts; droits ou taxes qu'elles concernent, être présentées dans les délais fixés par la loi.

Pour apprécier si une réclamation a, ou non, été présentée dans les délais légaux, la date à retenir n'est pas celle de l'envoi de cette réclamation mais celle de sa réception à la direction. Cependant, lorsque la réclamation parvient après l'expiration du délai par suite d'un retard anormal du service postal, la date à considérer est celle à laquelle ladite réclamation aurait normalement dû parvenir à la direction.

Les délais de réclamation ne sont pas des délais francs, c'est à dire que le jour du départ et le jour de l'expiration de ces délais ne sont pas comptés en sus (CE 27 avril 1934 Rec. 495).

Par suite, pour les réclamations qui doivent être présentées dans de délai général, le délai expire le 31.12 à minuit. Si le dernier jour du délai est un dimanche ou un jour férié, les réclamations qui parviennent à la direction par les courriers du premier jour ouvrable qui suit sont recevables (CE 8 février 1921 Rec. 173).

Les réclamations parvenant à la direction antérieurement à la date servant de point de départ au délai de réclamation sont prématurées et dès lors irrecevables. (CE 19 juin 1966 Lebon p. 426).

La fin de non recevoir tirée de l'expiration du délai est d'ordre public. (CE 4 mars 1970 Leb. p. 154) C'est un délai de rigueur qui ne peut être suspendu ou prorogé sans disposition législative. Si elle est formulée dans les délais, légaux, une seconde réclamation peut être valablement présentée après rejet par le Tribunal Administratif d'une première demande visant les mêmes impositions.

I. LE DELAI GÉNÉRAL

Les réclamations au directeur, en toute matière fiscale, sont recevables:

— sous réserve de certaines exceptions; jusqu'au 31 décembre de l'année suivant, selon le cas, celle:

— de la notification d'un avis de mise en recouvrement (en matière d'impôt sur le revenu, de capitaux mobiliers, de taxes sur le chiffre d'affaires, de droits d'enregistrement et de timbre ainsi que de contributions indirectes)

— du versement de l'impôt contesté, si cet impôt n'a pas donné lieu à l'établissement d'un rôle ou à la notification d'un avis de mise en recouvrement

— au cours de lesquelles les retenues ont été opérées, s'il s'agit de contestations relatives à l'application de retenues effectuées à la source (en matière de bénéfices non commerciaux ou de revenus de capitaux mobiliers)

— de la réalisation de l'événement qui motive la réclamation (en toute matière fiscale)

Si le délai part de la date de la mise en recouvrement, celle-ci est indiquée sur l'avertissement délivré au contribuable conformément à l'article 1659 (CE 12 oct. 1959 A.J. 1960.II.16.)

Au cas où l'avertissement n'a pas été reçu par le contribuable, le délai ne court pas. La preuve de la non réception résulte de l'affirmation du contribuable non démentie par l'administration (CE 20.01.33 Rec. p' 90 et CE 20.01.50 Rec. p. 42) Le point de départ est alors la connaissance acquise de l'imposition (CE 14 avril 1956 Soc. X. A. J. 56. II. p. 423).

L'article 1932 al. 1 indique que la réclamation est recevable jusqu'au 31.12 de l'année suivant celle de la "réalisation de l'événement qui motive la réclamation. Que recouvre cete notion d'"événement". Par événement il convient d'entendre tout fait ou circonstance se rapportant directement à la situation du contribuable et ayant pour

effet ou conséquence soit de mettre en cause le principe de l'imposition contestée, soit de modifier rétroactivement le calcul de cette imposition, soit d'ouvrir droit, par sa nature même à une restitution (CE 13 février 1954 Rec. p. 762). (C.E. 4 mars 1970)

II. DÉLAIS SPÉCIAUX

La loi a aussi établi ce que l'on est convenu de qualifier de "délais spéciaux" il s'agit de dérogations au régime de droit commun, mais qui concernent sinon l'ensemble des impôts, au moins tout une catégorie d'entre eux les impôts directs (notification de nouveaux avertissements, faux ou double emploi, procédure de reprise ou de redressement).

Il y a enfin des règles particulières applicables à des réclamations très précises et de nature spéciale, l'article 1932 en mentionne deux (vacance de maison ou inexploitation d'immeubles à usage commercial ou industriel- pertes de récoltes) mais il n'est pas limitatif.

Ces délais spéciaux ne présentent pour la plupart qu'un intérêt pratique c'est pourquoi nous nous contenterons d'en montrer un tableau récapitulatif (cf. documents).

§ 3. LA QUALITÉ DU RÉCLAMANT

La loi ne précise pas de manière précise quelle qualité doit avoir une personne pour soutenir légalement une réclamation. Elle n'indique pas de critère permettant d'apprécier en toutes circonstances de la recevabilité d'une réclamation. Certes le C.G.I. dans son article 1931 al. 1 précise "le redevable qui entend contester la créance du Trésor" mais s'agit-il de la notion de redevable par opposition à la notion de contribuable? Doit-on au contraire ne donner aucune signification précise à l'emploi du terme "redevable" plutôt que celui de "contribuable"? D'autant plus qu'à l'art. 1934 al. 1, à l'article 1933 al. 1 ainsi qu'à l'article 1932 alinéa 2 par deux fois la loi utilise le terme de "contribuable".

L'article 1934 al.1 "Toute personne qui introduit ou soutient une réclamation pour autrui doit justifier d'un mandat régulier" ne nous apporte pas de solution à cet égard car il est bien évident qu'une des conditions de la régularité d'un mandat est que le mandant puisse effectuer lui-même l'acte dont il a confié l'exercice au mandataire. Ce n'est que si le mandant est effectivement titulaire d'un droit à réclamer qu'il peut dans un deuxième temps confier à autrui le soin de réclamer pour lui. Il y a donc là deux problèmes distincts:

— il faut qu'il y ait un titulaire effectif du droit à réclamer, soit que ce titulaire l'exerce personnellement, soit qu'une autre personne l'exerce à sa place

— il faut que la personne qui agit à la place du titulaire effectif du droit à réclamer bénéficie d'un mandat régulier ou d'une absence régulière de mandat.

A — Le titulaire orginaire du droit de réclamation

Qu'entend la loi par les notions de redevable et de contribuable? est-ce là une condition suffisante à habiliter une personne à soutenir une réclamation?

I. LES CRITÈRES DE L'EXERCICE DU DROIT A RÉCLAMER

(1) La qualité de contribuable-redevable.

En droit fiscal le redevable est celui qui juridiquement doit payer, le contribuable est celui qui supporte ou devrait supporter l'impôt. La loi semble employer indifféremment les termes de redevable et de contribuable sans les opposer, quelle est la position de la jurisprudence sur ce point. Le juge fiscal semble adopter la notion de redevable: peut présenter une réclamation que la personne qui est directement et nominativement débitrice de la créance en cause. Celui qui a supporté l'incidence de l'impôt n'a qualité pour agir, ni à titre personnel, ni par la voie de l'action oblique (art. 1166 du Code civil) CE 6 déc. 1965 Lebon p. 664, de même celui qui a payé volontairement l'impôt pour autrui (CE 13 juill. 1963 Rec. p. 445).

Le fait que sur les articles du rôle figure le nom d'un tiers ne suffit pas pour conférer à ce dernier la qualité pour agir "Bien que les articles du rôle et les avertissements afférents aux impositions en litige fassent mention de la Société ... ces mentions n'ont eu ni pour but ni pour effet de rendre la dite société personnellement imposable" CE 15 mai 1954 Lebon p. 278. CE 28 mars 1973 Sieur Vitet.

Un arrêt du Conseil d'Etat (2 mai 1961 Lebon p. 273) a même jugé qu'en matière de taxes sur le chiffre d'affaires, un vendeur n'était pas privé du droit de réclamer, alors même qu'il avait récupéré sur son acheteur l'intégralité de l'impôt. Cet arrêt pose un autre problème: le juge fiscal demande au débiteur de l'impôt d'avoir un intérêt à réclamer c'est-à-dire demander une annulation ou une réduction de l'impôt or en l'espèce le fait que l'acheteur ait en fait payé la taxe n'enlève-t-il pas au vendeur tout intérêt à agir?

(2) La notion d'intérêt à agir, critère jurisprudentiel du droit à réclamation.

a — La notion d'intérêt à agir en droit administratif

La règle "pas d'intérêt, pas d'action" est un principe général de procédure. Cette règle destinée à éviter les inconvénients de "l'actio popularis" pose le problème de la définition de l'intérêt à agir. La jurisprudence administrative a une conception large de la notion d'intérêt à agir: il suffit que le requérant ait un intérêt suffisamment caractérisé, c'est-à-dire que sa situation personnelle se trouvera améliorée si on donne droit à sa demande⁷.

b — La notion d'intérêt à réclamer dans le contentieux fiscal.

Il faut d'abord préciser que la notion d'intérêt à agir en droit administratif s'applique à une action devant les tribunaux alors que la réclamation du contribuable s'effectue devant une autorité non-juridictionnelle.

D'autre part, la notion d'intérêt à réclamer est une notion purement fiscale qui n'a son pareil nulle part. La notion d'intérêt à agir, condition d'existence du droit de réclamer, recouvre en droit fiscal une réalité bien précise. Il appartient au juge de rechercher si les

7) VEDEL G., "Droit Administratif", Paris 1974.

moyens invoqués sont de nature à entraîner au moins une réduction de l'imposition contestée. (CE 10 mai 1950). La jurisprudence admet qu'un contribuable a, de manière générale, intérêt à demander l'annulation de l'imposition mis à sa charge. (CE, Ass. 14 mai 1965 Droit fiscal 1970 p. 104).

Mais un contribuable est sans intérêt à présenter une réclamation qui, si elle était admise aboutirait à un relèvement de l'imposition (CE 14 oct. 1960 Leb. p. 535). Le Conseil d'Etat (C.E. 21.1.1949) précise qu'un contribuable est "sans intérêt et par conséquent non recevable à se prévaloir au soutien de sa demande en décharge, de l'erreur ...commise à son profit dans l'assiette de son imposition...". Cependant un contribuable est recevable à attaquer une imposition qui a été établie sur la base de sa propre déclaration (CE 6 juin 1969) ou à contester un forfait qu'il a formellement ou tacitement accepté (CE Section 10 mars 1972 Lebon p. 295).

II. LA MISE AN OEUVRE DU DROIT DE RÉCLAMATION

(1) Le droit de présenter une réclamation est strictement rattaché à la personne du titulaire de cette faculté (sauf disposition légale expresse).

La communauté d'intérêt qui existe entre les membres d'une même famille n'a pas par elle-même pour conséquence de conférer à chaque membre le droit de réclamer au nom de l'un des autres. (CE 3 août 1917 Rec. p. 616, CE 28 nov. 1973 Sieur Vitet Droit fiscal 1974 n°. 22 comm. 520).

Le créancier du contribuable n'est pas recevable à mettre en oeuvre le droit de réclamation, même si le prélèvement opéré par le Trésor entre les mains du tiers détenteur le lèse dans ses intérêts CE 29 nov. 1937.

une disposition de nature contractuelle ne confère pas le droit de réclamer.

le tiers qui a payé *volontairement* l'impôt à la place du redevable ne peut porter de réclamation ni en son nom ni au nom de celui dont il a payé l'impôt (C.E. 13 juill. 1963 Rec. Lebon p. 445).

(2) La transmission du droit de réclamation

La faculté de présenter une réclamation peut faire l'objet d'une transmission soit à la suite de la dévolution de la totalité d'un patrimoine (héritage pour les personnes physiques, transformation ou absorption d'une société dans certains cas pour les personnes morales) soit accessoirement au transfert d'un bien ou d'un droit réel.

B — La réclamation pour autrui

I. LE MANDAT

La loi prévoit expressément que le titulaire du droit à réclamer peut se faire représenter par son mandataire. Pour être valable le mandat doit être donné par le contribuable lui même ou par un mandataire habilité expressément à le faire (CE 13 mars 1931 Lebon p. 287). Le mandat doit, sous peine de nullité, être rédigé sur papier timbré et enregistré avant l'exécution de l'acte qu'il autorise. La jurisprudence est stricte sur ce point et déclare irrecevable un recours déposé par un conseil fiscal titulaire d'un mandat qui n'avait pas été enregistré avant l'introduction de la demande devant le tribunal administratif (art. 1940, 1 "Lorsque les requêtes (devant le Tribunal administratif) sont introduites par un mandataire, les dispositions de l'art. 1934, 1 et 3 sont applicables". La solution du Conseil d'Etat du 6 février 1956 Société X. AJ 1956.II.143 peut donc s'appliquer au droit de réclamation devant le directeur.) Le juge de l'impôt peut et doit vérifier les conditions de validité du mandat, bien que celui-ci soit un contrat de droit privé il n'y a pas lieu à question préjudicielle. Les pouvoirs du mandataire sont déterminés par les termes du mandat, la durée des pouvoirs du mandataire est régie par l'art. 2003 du Code Civil.

Le vice de forme du résultant de l'irrégularité du mandat ou de son absence n'est pas susceptible d'être couvert (CE 28 janv. 1935 Ravet p. 114). Comme dans le contentieux général, la nullité est d'ordre public et peut être invoquée pour la première fois en appel, de même l'administration peut s'en prévaloir devant les premiers juges alors que le directeur aurait statué au fond sur la réclamation

initiale. Le juge doit soulever d'office le moyen (CE 20 juin 1962 Leb. p. 405).

II. LA DISPENSE RÉGULIÈRE DU MANDAT

(1) dispense jurisprudentielle de mandat.

Le tiers qui est intervenu dans la rédaction d'une réclamation, car le contribuable était une personne illettrée ou physiquement incapable a pu le faire valablement car il y a eu là circonstances exceptionnelles s'apparentant à un cas de force majeure (CE. 23 déc. 1910 Leb. p. 998).

(2) Dispense légale de mandat (art. 1945 G.G.I.)

a — avocat régulièrement inscrit au barreau
(CE 19 déc. 1956 A.J. 1957. II. p. 130)

b — "personnes qui tiennent de leurs fonctions ou de leur qualité le droit d'agir au nom du contribuable"

Nous pouvons inclure dans cette catégorie des représentants des personnes morales privées comme publiques (CE 20 juil. 1971 Lebon p. 531).

Peuvent être considérés comme représentants des personnes morales les personnes qui peuvent agir au nom de celle-ci soit en vertu d'une disposition expresse de la loi, soit en vertu des statuts (ainsi un comptable n'est pas habilité à réclamer pour sa société sans mandat régulier (C.E. 10 oct. 1969).

De même le représentant qualifié des collectivités locales peut contester devant le directeur les impôts établis au nom de ces collectivités même sans justifier d'un mandat régulier (CE. 26 mars 1948 Lebon p. 558 le maire peut réclamer régulièrement sans mandat.)

c — Les officiers publics ou ministériels visés à l'article 1705-1° à 3°

d — "en cas de calamité agricole le preneur et le bailleur d'un bien rural peuvent, conjointement ou séparément présenter une demande de réduction ou d'exemption de l'impôt foncier".

e — la personne "mise en demeure d'acquitter les impositions visées dans la réclamation"

Le droit d'agir résulte alors en général de la mise en oeuvre d'actes de poursuites (sommation sans frais, avertissement avec invitation à payer aux lieux et place d'un tiers). CE. 10 janv. 1973.

BIBLIOGRAPHIE

- AUBY et DRAGO : Traité élémentaire du contentieux administratif (1972).
- BERN : La nature juridique du contentieux de l'imposition, 1972.
- CARNAC : Les réclamations en matière de contributions directes, Paris, 1929.
- CASTAGNÈDE : Remarques sur la nature juridique du contentieux fiscal, R.S.F. 1970, p. 5.
- C.G.I. : Articles 1931 à 1934 essentiellement
- DERTLIS : Considérations sur le problème de l'autonomie du droit fiscal et plus généralement du droit financier R.D.P. 1957, p. 813.
- DERUEL : La preuve en matière fiscale, Paris 1962.
- GABOLDE : Commentaire de la loi du 28 déc. 1959, Dalloz 1960, 51.
- GILBERT : Commentaire de la loi du 27 déc. 1963 JCP. 64. I. 1834.
- MAESTRE : La loi du 27 déc. 1963 R.S.F. 1964, p. 537.
- MANUELS ET COURS DE FINANCES PUBLIQUES.
- MEHL : Science et Techniques Fiscales, Thémis, Tome II, 1959.
- RECUEILS DE DROIT FISCAL : Jurisclasseur fiscal tome 9 Dictionnaire fiscal permanent.
- RENAHY : Unité et dualité du contentieux fiscal, thèse, Paris 1956.
- TROTABAS : La nature juridique du contentieux fiscal français Mélanges M. Hauriou 1929.
- VEDEL : Droit Administratif, Paris 1974.

DOCUMENTS

- C.E. 29 juin 1962 Recueil, p. 438.
- C.E. 12 octobre 1959, A.J.D.A. 1960, 16.
- C.E. 15 mai 1954, Recueil, p. 278.
- C.E. 4 mars 1970, Recueil, p. 154.
- C.E. 14 octobre 1960, Recueil, p. 535.
- C.E. 6 décembre 1965, Recueil, p. 664.
- C.E. 20 juillet 1971, Recueil, p. 531.
- Instruction générale sur le contentieux des impôts Tableau - résumé des délais de réclamation.

DOCUMENT I

Contributions et Taxes.

Demandes et Oppositions Au Tribunal Administratif. Délais. Loi du 7 juin 1956. Combinaison avec l'article 1936-2 du C.G.I.

Procédure.

Introduction Des Instances. Délais. Durée du délai. Contentieux fiscal. Combinaison de la Loi du 7 juin 1956 et de l'article 1936-2 du Code général des impôts.

Distinction Des Contentieux. Recours de plein contentieux. Recours présentant ce caractère. Contentieux fiscal.

29 juin - Section. - 53.090. Société des aciéries de Pompey. 1962 MM. Barbeau, rapp.: Poussière, c. du g:M^e Célice, av.).

Requête de la Société des aciéries de Pompey, tendant à l'annulation d'un jugement, du 28 septembre 1960 par lequel le Tribunal administratif de Nancy a rejeté sa demande en réduction de la contribution des patentes à la quelle elle a été assujettie au titre de l'année 1957 sous l'article 1200 du rôle de la commune de Dieulouard (Meurthe-et-Moselle)

Vu le Code général des impôts, l'ordonnance du 31 juillet 1945 le décret du 30 septembre 1953.

Considérant qu'aux termes de l'article 1^{er} de la loi du 7 juin 1956: "Le silence gardé pendant plus de 4 mois sur une réclamation par l'autorité compétente vaut décision de rejet. Le recours contre cette décision implicite est ouvert à compter de l'expiration du délai de 4 mois susvisé. Les intéressés disposent pour se pourvoir contre cette décision implicite d'un délai de deux mois à compter du jour de l'expiration de la période de 4 mois susvisée. Néanmoins, lorsqu'une décision explicite de rejet intervient dans ce délai de deux mois, elle fait à nouveau courir le délai du pourvoi. Toutefois, en matière de plein contentieux, l'intéressé ne sera forclos qu'après un délai de deux mois à compter du jour de la notification d'une décision exp-

resse de rejet... Les dispositions du présent article ne dérogent pas aux textes qui ont introduit les délais spéciaux d'une autre durée".

Cons. d'autre part, qu'en vertu de l'article 1936-2 du Code général des impôts. "Tout réclamant qui n'a pas reçu avis de la décision du directeur dans le délai de 6 mois prévu à l'article 1935 ci-dessus peut soumettre le litige au Tribunal administratif", qu'aucune autre disposition du Code n'impartit de délai aux intéressés pour former un recours contre cette décision implicite de rejet.

Cons. que de la combinaison de ces diverses dispositions, il résulte que d'une part il n'est pas dérogé au délai spécial de 6 mois à l'expiration duquel le silence gardé par le directeur doit être assimilé à une décision implicite de rejet, d'autre part que les réclamations et recours formés en matière fiscale relevant par nature du plein contentieux-aucune forclusion ne peut être opposée au contribuable qui a, postérieurement à l'expiration dudit délai de 6 mois, présenté une demande au Tribunal administratif, tant qu'une décision expresse de directeur ne lui a pas été régulièrement notifiée, que ce n'est qu'au cas où une telle décision explicite intervient qu'un délai de deux mois lui est imparti pour se pourvoir devant le juge de l'impôt.

Cons. qu'il ressort des pièces du dossier que la société anonyme des Aciéries de Pompey, qui avait saisi le directeur le 25 mars 1958 d'une réclamation à la quelle il n'a pas été répondu dans le délai de 6 mois. a, le 7 février suivant, porté le litige devant le Tribunal administratif de Nancy par une demande dûment motivée, mais non signée, que ce vice de forme pouvait être couvert en cours d'instance par la production, avant l'expiration du délai du recours contentieux, d'un document signé se référant à la demande initiale: qu'effectivement la société a produit le 23 mai 1960 —date à la quelle aucune décision expresse du directeur n'était encore intervenue— un mémoire en réplique signé de son directeur général —dont la qualité n'est pas contestée— et dans lequel elle se référait expressément à sa demande initiale en maintenant les conclusions de celle —ci : que la production de ce mémoire a donc régulièrement couvert le seul vice de forme dont la demande était entachée, que c'est par suite à tort que le Tribunal administratif a estimé que ledit mémoire était

tardif et a pour ce motif rejeté le pourvoi de la société, que son jugement doit dès lors être annulé.

Cons. que l'affaire n'étant pas en état, il y a lieu de la renvoyer devant le Tribunal administratif de Nancy pour y être statué ce qu'il appartiendra, ... (Annulation, renvoi, remboursement des frais de timbre exposés devant le Conseil d'Etat).

DOCUMENT II

I. — *Surtaxe Progressive*. — Eléments déductibles. — Frais professionnels. — Frais de rédaction d'une thèse de doctorat ès-sciences (oui).

II. — *Surtaxe Progressive*. — Eléments déductibles. — Frais professionnels. — Preuve. Carnet de dépenses quotidiennes. — Justifications raisonnablement exigibles.

III. — *Procédure*. — Réclamation au directeur départemental. — Délai. — Point de départ.

1^{re} Espèce

Conseil d'Etat (7^e s.-sect.). - 12 octobre 1959

MM. François Bernard, rapp., Poussière, c. du g., Brouchet, av.

Sur la régularité du jugement du Tribunal administratif de Lille, en date du 19 mars 1957:

Considérant qu'au termes des dispositions combinées des articles 1932 et 1935 du Code Général des Impôts, les réclamations devant le Directeur des Contributions directes sont recevables jusqu'au 31 mars de l'année suivant celle de la mise en recouvrement du rôle,

Considérant qu'il résulte du dossier que le rôle contenant l'imposition contestée a été émis le 31 juillet 1953: que la réclamation initiale du sieur ... a été présentée dès le 9 septembre 1953 à l'administration des Contributions directes, que dès lors c'est à tort que le Tribunal administratif de ... a, par le jugement attaqué rejeté la demande du sieur ... comme tardive, qu'il y a lieu d'annuler ledit jugement.

Considérant que l'affaire est en état, qu'il y a lieu de l'évoquer pour y être statué au fond.

DOCUMENT III

Contributions et Taxes.

Réclamations et Recours. Qualité pour réclamer. Service intercommunal exploité en régie intéressée. Imposition des communes en raison des bénéfices retirées par elles de l'exploitation. Irrecevabilité du régisseur agissant sans mandat.

(15 mai. - 7^e Sous-Sect. - 12.988. Ministre du Budget c/société X... - 1954. - MM. Touzery, rapp., Lasry, c. du g., M^e Célice, av.).

Recours du ministre du budget, tendant à l'annulation d'un arrêté du Conseil de préfecture de la Seine, accordant décharge de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux établi au nom de "La Régie intercommunale du gaz de X..., société Y..., régisseur, au titre des années 1937, 1938, 1939, 1941, 1942, 1943, respectivement sous les articles 81, 82, 83, 84, 85, 86 du rôle individuel sur les rôles de la ville de P...,

Vu le Code général des impôts directs, l'ordonnance du 31 juillet 1945.

Considérant qu'en vertu des articles 360 et 365 du Code général des impôts directs, le droit de former une réclamation en décharge ou en réduction n'appartient qu'au contribuable ou à son mandataire régulièrement constitué.

Cons. que les impositions contestées ont été réclamées à la "Y..., régisseur," que ces cotisations ont été établies pour l'assujettissement à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux des bénéfices que diverses communes de ... et de ..., constituées en syndicat ont, selon l'administration, retirés de l'exploitation du service du gaz, qu'elles ont confiée, à compter du 1^{er} janvier 1936, à la société X..., en qualité de régisseur intéressé ne concernant à aucun titre les bénéfices que cetet dernière société a pu elle même réaliser à l'occasion de sa gestion, que, bien que les articles du rôle et les aversissements afférents aux impositions en litige fassent mention du nom de la "société X...", ces mentions destinées seulement à faciliter le recouvrement n'ont eu ni pour but ni pour effet de rendre ladite société personnellement imposable, que, dans ces conditions, Gaz

de France, substitué aux droits de la Société X..., qui, lorsqu'il a présenté sa réclamation au directeur et sa demanda au Conseil de préfecture, ne pouvait justifier d'aucun acte de poursuite dirigé contre lui pour obtenir le paiement, n'avait pas qualité, à défaut de tout mandat des autorités légalement qualifiées pour administrer la Régie, pour contester devant le directeur puis devant le Conseil de préfecture les impositions dont s'agit, que c'est, dès lors, à tort que le Conseil de préfecture a, par l'arrêté attaqué, fait droit à la demande en décharge présentée par Gaz de France, laquelle, comme il vient d'être dit, n'était pas recevable: qu'il y a lieu, en conséquence, d'annuler l'arrêté attaqué et en l'absence de toute réclamation régulièrement introduite par une personne habilitée à cet effet, de rétablir la Régie intercommunale du Gaz de banlieue au rôle de l'impôt sur les bénéfiques industriels et commerciaux pour les années 1937, 1938, 1939, 1941, 1942 et 1943,... (Annulation, rétablissement au rôle, frais de timbre dont le reversement a été ordonné par les premiers juges à reverser par Gaz de France).

DOCUMENT IV

Contributions et Taxes.

Réclamation et Recours. Réclamations au Directeur. Délai. Événement susceptible de rouvrir le délai de réclamation. Reconnaissance de paternité.

(4 mars. - 72.530. Sieur X... - 1970. - M. Fabre, rapp., Mehl, c. du g.).

Requête du sieur X... tendant à l'annulation d'un jugement du 1^{er} mars 1967 par lequel le Tribunal administratif de... a rejeté ses demandes en réduction de la taxe proportionnelle et de la surtaxe progressive auxquelles il a été assujéti au titre des années 1918 à 1958.

Vu le Code général des impôts, l'ordonnance du 31 juillet 1945 et le décret du 30 septembre 1953.

Sur la régularité en la forme du jugement attaqué: — Considérant qu'en rejetant, par le jugement attaqué, lequel comporte le visa des conclusions et moyens des parties et répond à l'ensemble des

moyens soulevés par le sieur X... les demandes présentées par ce dernier, par le motif que ses réclamations devant le directeur étaient tardives et, de ce fait, irrecevables, le Tribunal administratif n'a commis en tout état de cause, aucune irrégularité dès lors que la fin de non-recevoir ainsi opposé présente le caractère d'un moyen d'ordre public qui doit être soulevé d'office par le juge de l'impôt.

Sur le moyen tiré de ce que l'administration devrait être réputé avoir acquiescé aux conclusions du requérant, tant en première instance qu'en appel: — Cons. que, si l'administration, qui n'a, d'ailleurs, fait l'objet d'aucune mise en demeure, n'a présenté ses observations, tant en première instance qu'en appel, qu'après l'expiration des délais de six et quatre mois respectivement prévus aux articles 1938-6° et 1919-2 du Code général des impôts, lesdites observations ont été présentées dans les deux cas avant la clôture de l'instruction: que, par suite, l'administration ne peut être réputée avoir acquiescé aux faits exposés par le sieur X..., lesquels, d'ailleurs en vertu des dispositions des articles 1938-6° et 1949-2 susvisés, pourraient seuls être tenus pour incontestés en raison du prétendu acquiescement de l'administration alors que le présent litige porte sur une question de droit.

Sur la recevabilité des réclamations présentées devant le directeur: — Cons. qu'aux termes de l'article 1932-1 du Code général des impôts, dans sa rédaction en vigueur à l'époque, "...les réclamations sont recevables jusqu'au 31 mars de l'année suivant "celle de la mise en recouvrement du rôle ou de la réalisation des événements qui "motivent ces réclamations".

Cons., d'une part, qu'il est constant que les réclamations adressées par le requérant au directeur de 17 mars 1963, et tendant à la réduction des impositions à la surtaxe progressive et à la taxe proportionnelle auxquelles l'intéressé a été assujéti au titre des années 1948 à 1958, étaient tardives au regard du premier délai de réclamation prévu à l'article 1932-1 précité.

Cons., d'autre part, que seuls doivent être regardés comme constituant le point de départ du second délai de réclamation prévu à l'article 1931-1 les "événements" de nature à exercer une influence sur le bienfondé de l'imposition, soit dans son principe, soit dans son montant.

Cons. qu'à l'appui de ses réclamations tendant à ce que les impositions contestées fussent calculées compte tenu du quotient familial applicable aux contribuables célibataires ayant un enfant à leur charge, le sieur X...se prévalait de l'acte, en date du 6 mars 1962, par lequel il a reconnu un enfant, né le 13 mars 1947 et vivant depuis sa naissance au domicile de sa mère:

Cons. qu'une reconnaissance de paternité n'a, en elle-même, aucun effet rétroactif sur la situation d'un contribuable au regard des dispositions de l'article 196 du Code général des impôts, fixant les conditions dans lesquelles un enfant peut être regardé comme effectivement à la charge d'un contribuable, pour la détermination du quotient familial applicable à ce contribuable, que, par suite, l'acte de reconnaissance invoqué par le sieur X... ne constitue pas un "événement" au sens des dispositions susanalysées de l'article 1931-1 du Code général des impôts.

Cons. qu'il résulte de ce qui précède que les réclamations introduites le 17 mars 1963, devant le directeur par le sieur X...étaient tardives et, par suite, irrecevables.

Cons. que, de ce qui précède, il résulte que le requérant n'est pas fondé à soutenir que c'est à tort que, par le jugement attaqué, le Tribunal administratif de..., a rejeté comme non recevables ses demandes en réduction des impositions mises à sa charge au titre des années 1948 à 1958... (Rejet).

DOCUMENT V

Contributions et Taxes.

Bénéfices industriels et Commerciaux. Détermination du bénéfice net. Déductibilité des gratifications versées au personnel du siège social d'une société anonyme exploitant des entreprises tant en France qu'à l'étranger. Gratifications représentant un complément de rémunération intéressant exclusivement la marche de la société en France.

(14 octobre. -8^e Sous-Sect. -45.414. Compagnie X...-1960 MM. F. Bernard. rapp.: Poussière, c. du g., M Roques. av.).

Requête de la compagnie X... tendant à l'annulation d'un jugement, en date du 15 février 1958, par lequel le Tribunal administratif de... a rejeté sa demande, tendant à la réduction de l'impôt sur les sociétés auquel elle a été assujettie au titre des années 1951, 1952 et 1953.

Vu le Code général des impôts, l'ordonnance du 31 juillet 1945 et le décret du 30 septembre 1953.

En ce qui concerne l'exercice 1951 : — Considérant que, dans le dernier état de ses conclusions, la Société anonyme "Compagnie X..." a déclaré renoncer à présenter des conclusions relatives à l'exercice 1951, qu'elle doit dès lors être regardé comme s'étant désistée purement et simplement desdites conclusions, que rien ne s'oppose à ce qu'il soit donné acte de ce désistement.

En ce qui concerne l'exercice 1952: — Cons. qu'il résulte de l'instruction que la compagnie X...a accordé au personnel de son siège social travaillant pour son exploitation en France des gratifications calculées sur les résultats d'ensemble de son exercice 1952 tant en France qu'à l'étranger, que ces gratifications, octroyées d'ailleurs conformément à un règlement intérieur de la société, constituent pour ce personnel non une participation partielle aux résultats des exploitations à l'étranger, mais un complément de rémunération qui, en dépit de ses modalités de calcul, n'est que la contre partie d'une activité intéressant exclusivement la marche de la compagnie en France et nullement ses diverses entreprises à l'étranger, que, par suite, la compagnie réquérante est fondée à demander que les gratifications litigieuses soient intégralement déduites de son bénéfice imposable en France à l'impôt sur les sociétés en 1952 et la réduction de l'imposition correspondante.

En ce qui concerne l'année 1953. — Cons. qu'il résulte de l'instruction que les conclusions de la société relatives à l'exercice 1953 aboutiraient à un relèvement de ses impositions au titre de cet exercice, que la société est ainsi sans intérêt à présenter ledites conclusions qui sont dès lors irrecevables:... (Donné acte du désistement des conclusions concernant l'exercice 1951, bénéfice de 1952 calculé sous déduction intégrale des gratifications versées au personnel travaillant pour le secteur "France" et calculées d'après les

résultats d'ensemble de la société, décharge de la différence: rejet du surplus, réformation du jugement dans ce sens, remboursement des frais de timbre de première instance et d'appel).

DOCUMENT VI

Contributions et Taxes.

Réclamation et Recours. Demandes et oppisiton devant le Tribunal administratif. Irrecevabilité d'une demande introduite par voie d'action oblique, au nom débiteur négligent.

(6 décembre, -7° Sous - Section, -60.951, Société c. Borione et Cie. - 1965 MM. Leulmi, rapp., Poussière, c du g.).

Requête de la Société C. Borione et Cie, tendant à l'annulation d'un jugement du 30 avril 1963 par lequel le Tribunal administratif de Versailles a rejeté sa demande en restitution d'une somme de 00.91 F correspondant à la taxe acquittée par la Société des Industries Agricoles de Meaux, Nantes et Algérie, dite "S.I.A.M.N.A.", sur les betteraves ayant servi à fabriquer le suere à elle vendu par ladite société.

Vu le Code général des impôts, l'ordonnance du 31 juillet 1945 et le décret du 30 septembre 1953.

Sur la recevabilité de la demande en restitution directe: — Considérant que l'action en restitution prévue par l'article 1951 du Code général des impôts ne peut être introduite que par la contribuable qui a acquitté la taxe, qu'en vertu de l'article 1617 du même code la taxe sur les betteraves "est dûe par le producteur et acquittée pour son compte par les industriels et transformateurs auxquelles les betteraves sont livrées", qu'en application de ces dispositions, la taxe dont la Société "C. Barione et Sie.", négociant en sucres demande la restitution a été acquittée par la Société dite "S.I.A.M.N.A." sur les livraisons qui lui étaient faites par les producteurs de betteraves, que la circonstance que la société réquérante ayant acheté le sucre vendu par la "S.I.A.M.N.A." à un prix incluant la taxe litigieuse, n'aurait pu répercuter le montant sur les acheteurs algériens en raison de la réglementation alors en vigueur dans ce territoire, et qu'elle aurait

ainsi supporté en fait ladite taxe alors que l'article 5 de la loi du 13 août 1954 en avant supprimé la perception pour les betteraves exportées directement ou sous forme de sucre", ne saurait la faire regarder comme ayant acquitté cette taxe, et comme lui donnant droit à en réclamer la restitution.

Qu'il est constant enfin que la "S.I.A.M.N.A." a exspressément refusé par lettre du 2 juillet 1959, de donner à la Société Borione, mandat d'introduire en son nom une action en destitution devant le Tribunal administratif, qu'il résulte de ce qui précède que la société requérante n'avait pas qualité pour réclamer directement la restitution de la taxe dont s'agit, comme l'a exactement jugé le Tribunal administratif.

Sur la recevabilité de la demande en restitution par exercice de l'action oblique prévue à l'article 1166 du Code Civil: — Cons. que d'après les dispositions combinées des articles 1951, 1852 et 1937-I du Code général des impôts, les dispositions de l'articles 1935-5 dudit Code sont applicables aux actions en restitutions de taxes sur le chiffre d'affaires et taxes assimilées; qu'il en résulte que ces demandes ne peuvent être introduites devant la juridiction contentieuse que par le contribuable lui-même, les mandataires justifiant d'un mandat régulier, les avocats régulièrement inscrits les personnes qui tiennent de leur fonction ou de leur qualité le droit d'agir au nom de contribuable ou qui auraient été mises personnellement en demeure d'acquitter, que ces dispositions qui ont un caractère limitatif font en tout état de cause obstacle à ce qu'une demande puisse être introduite par voie d'action oblique au nom de débiteur négligent, dans les conditions prévues à l'article 1166 du Code civil, qu'il suit de là qua la Société Borione ne pouvait se substituer à la "S.I.A.M.N.A." pour demander en ces lieu et place réstitution de la taxe litigieuse, qu'elle n'est dès lors pas fondée à se plaindre que par le jugement attaqué par le tribunal administratif a écarté sa demande comme non recevable,... (Rejet)

DOCUMENT VII

Contributions et Taxes.

Réclamation et Recours. Demandes et oppositions devant le Tribunal administratif. Formes. Qualité du demandeur. Demande introduite par l'associé d'une société anonyme habilité par une délibération du Conseil d'administration, non enregistrée avant l'introduction de la demande, à agir en justice au nom de la société.

(20 juillet, - Section. - 76.760. Société X... - 1971.

MM. Odent, près., Verny, rapp., Delmas-Marsalet, c. du g., M^e Calon, av.).

Requête de la Société X... tendant à l'annulation d'un jugement par lequel le Tribunal administratif de...a rejeté sa demande en décharge de la cotisation supplémentaire à l'impôt sur les sociétés à laquelle elle n'a été assujettie au titre de 1958.

Vu le Code général des impôts, l'ordonnance du 31 juillet 1945 et le décret du 30 septembre 1953.

Sur la recevabilité de la demande soumise au Tribunal administratif: — Considérant qu'aux termes de l'article 1937 du Code général des impôts, dans sa rédaction applicable en 1964 "les requêtes doivent être ...signées de leur auteur. — Lorsque "les requêtes sont introduites par un mandataire, les dispositions du paragraphe 5 de l'article 1933 cidessus sont applicables", et qu'aux termes de l'article 1933-5 dans sa rédaction alors en vigueur "toute personne qui introduit ou soutient une réclamation pour autrui doit justifier d'un mandat régulier. Toutefois la production d'un mandat n'est pas exigée ...des personnes qui tiennent de leurs fonctions ou de leur qualité le droit d'agir au nom du contribuable... le mandat doit, à peine de nullité, être rédigé sur papier timbré et enregistré avant d'exécution de l'acte qu'il autorise", qu'il résulte de ces dispositions qu'un mandat spécial n'est pas exigé notamment des membres d'une société ni des employés qui à la date où ils agissent, tiennent de leurs fonctions telles qu'elles sont définies soit par la loi ou par les statuts, soit par une décision régulièrement prise par les organes compétents de la personne morale, délégation permanente pour réclamer ou ester en justice au nom de la société.

Cons. que la demande introductive d'instance enregistrée au tribunal administratif de... le 6 août 1964 a été présentée au nom de la Société X... par le sieur Y... associé, qui avait été habilité par délibération du Conseil d'administration, en date du 20 juillet 1964 à exercer toutes actions judiciaires, tant en demandant qu'en "défendant, devant tous juges et tribunaux compétents", qu'ainsi cet associé tenait des fonctions qui lui avaient été conférées par cette délibération le droit d'agir au nom de la société et n'avait pas à présenter un mandat enregistré préalablement à la demande: que, dès lors le jugement attaqué, par lequel le Tribunal administratif a déclaré irrecevable la demande dont il était saisi, doit être annulé:

Cons. que l'affaire est en état; qu'il y a lieu d'évoquer et de statuer immédiatement sur la demande présentée par la Société X... au Tribunal administratif de...;

Au fond: —Cons., en premier lieu, qu'aux termes de l'article 1649 septies G du Code général des impôts, dans la rédaction applicable en 1962, "Il ne sera précédé à aucun rehaussement d'imposition antérieures si la cause du rehaussement poursuivi par l'administration est un différend sur l'interprétation par le redevable de bonne foi du texte fiscal et s'il est démontré que l'interprétation sur laquelle est fondée la première décision a été, à l'époque, formellement admise par l'administration";

Cons. que la société requérante invoque la bénéfice de cette disposition pour soutenir que la plus-value qu'elle a réalisé du fait de la cession d'un immeuble le 18 juillet 1958 et qui a donné lieu le 22 octobre 1962 à une notification du redressement du bénéfice imposable de l'exercice 1958 devait bénéficier de l'exonération de l'impôt sur les sociétés en application de l'article 210 ter du même code aux termes duquel "...les sociétés et autres personnes morales sont exonérées de l'impôt sur les sociétés pour la fraction de leur bénéfice net correspondant au revenu 31 mars 1950 cette exonération est accordée pendant la durée de l'exemption de vingt cinq ans dont ces immeubles bénéficient en ce qui concerne la contribution foncière des propriétés bâties, en vertu de l'article 1384 du présent code" que la société fait valoir que, par instruction en date du 18 mai 1951, l'administration a admise que "la base de l'imposition des sociétés appelées à profiter de la disposition nouvelle sera déterminée

en excluant tout d'abord des recettes brutes celles provenant des immeubles au portions d'immeubles exonérés y compris le cas échéant, les plusvalues réalisées à l'occasion de la cession au cours de la période d'exonération des immeubles dont il s'agit", et que l'administration ne pouvait, pour l'établissement de l'imposition contestée, revenir sur cette interprétation sans méconnaître les termes de l'article 1649 septies G précité;

Cons. qu'il résulte des mentions mêmes de l'acte notaire du 18 juillet 1958 que la vente dont s'agit portait sur un immeuble "en l'état futur d'achèvement et n'était assortie d'aucune condition suspensive; qu'ainsi la cession a été réalisée avant l'achèvement de la construction, point de départ de la période d'exonération de la contribution foncière des propriétés bâties; que l'interprétation administrative invoquée n'étend le bénéfice des dispositions de l'article 210 ter précité qu'aux plusvalues réalisées à l'occasion de cessions effectuées au cours de ladite période d'exonération; que, dans ces conditions la société n'est pas fondée; à soutenir que ladite imposition a été établie en méconnaissance de l'article 1649 septies G susrappelé du Code Général des impôts;

Cons., en seconde lieu que la société soutient que la plusvalue a été à tort incluse dans les résultats de l'exercice 1958 alors que l'immeuble n'a été achevé qu'en 1959 mais que, par l'acte notaire du 18 juillet 1958 les parties ont manifesté clairement leur accord sur l'objet de la vente et la prix de l'immeuble; qu'ainsi, la créance de la société requérante ayant été dès le 18 juillet 1958 certain dans son principe et dans son montant, c'est à bon droit que la plusvalue a été regardée comme réalisée au cours de l'exercice 1958;

Cons; enfin, que si la société soutient que la plusvalue évaluée par l'administration à 404 261,07 F devra être réduite d'une somme de 120 133,14 F quelle a été payée en 1964 pour les exécutions des travaux effectuées par elle sur l'immeuble dont s'agit, la somme ainsi payée en 1964 n'a fait l'objet d'un engagement de la société que postérieurement à 1958 et ne peut par suite, être regardée comme une charge de l'exercice 1958;

Cons. que, de tout ce qui précède il résulte que la Société X... n'est pas fondée à demander la décharge de l'imposition supplémentaire contestée;... (Annulation du jugement; Rejet de la demande de la Société X... et le surplus des conclusions de sa requête.).

DOCUMENT VIII

7° TABLEAU - RESUME DES DELAIS DE PRESENTATION
DES RECLAMATIONS AU DIRECTEUR

122.

I. — IMPOTS DIRECTS

DIR.-I n 122

Nature de la demande	Délai de présentation	Référence à la présente instruction
Décharge ou réduction ordinaire.	De la date de mise en recouvrement du rôle jusqu'au 31 décembre de l'année suivante.	DIR.-I, n° 48
Demande en restitution d'un impôt acquitté sans émission de rôle.	De la date du paiement de l'impôt contesté jusqu'au 31 décembre de l'année suivante.	DIR.-I, nos 50 à 52
Demande motivée par un événement particulier.	De la date de réalisation de l'événement jusqu'au 31 décembre de l'année suivante, ou de la date de mise en recouvrement du rôle jusqu'au 31 décembre de l'année suivante.	DIR.-I, nos 57 à 61 ou 48
Faux ou double emploi.	De la date de la connaissance certaine de l'existence des cotes jusqu'au 31 décembre de l'année suivante, ou de la date de mise en recouvrement du rôle jusqu'au 31 décembre de l'année suivante.	DIR.-I, nos 67 à 75 ou 48
Deniées consécutives à l'engagement d'une procédure de redressement.	De la date de notification de l'avis de redressement jusqu'au 31 décembre de la troisième année suivant celle au cours de laquelle est intervenue cette notification.	DIR.-I, nos 64
Erreur d'expédition.	De la date de remise des avertissements rectifiés jusqu'au 31 décembre de l'année suivante, ou de la date de mise en recouvrement du rôle jusqu'au 31 décembre de l'année suivante.	DIR.-I, n° 66 ou 48
Retenues à la source.	<i>Pour les personnes qui ont opéré la retenue :</i> de la date à laquelle la retenue a été versée au Trésor jusqu'au 31 décembre de l'année suivante. <i>Pour les contribuables qui ont supporté la retenue :</i> de la date à laquelle la retenue a été opérée jusqu'au 31 décembre de l'année suivante. Pour ce qui est, toutefois, des retenues au titre des revenus de capitaux mobiliers, voir DIR. I, n° 56.	DIR.-I, nos 53 à 55
Inscription au rôle de la contribution mobilière.	De la date de mise en recouvrement du rôle jusqu'au 31 décembre de l'année suivante.	DIR.-I, n° 77

I. — IMPOTS DIRECTS (Suite)

DIR.-I n° 122

Nature de la demande	Délai de présentation	Référence à la présente instruction
Mutation de cote de la contribution des patentes.	<i>Pour le cédant</i> : de la date de mise en recouvrement du rôle jusqu'au 31 décembre de l'année suivante ou dans le délai spécial de faux emploi. <i>Pour le cessionnaire</i> : de la date de mise en recouvrement du rôle jusqu'au 31 décembre de l'année suivante.	DIR.-I, n° 79
Transfert de la contribution des patentes.	<i>Pour le cédant et le cessionnaire</i> : de la date de la cession ou de la date de mise en recouvrement du rôle jusqu'au 31 décembre de l'année suivante. <i>Pour le cessionnaire imposé par rôle supplémentaire</i> : de la date de mise en recouvrement du rôle supplémentaire jusqu'au 31 décembre de l'année suivante.	DIR.-I, n° 80 à 82
Fermeture d'établissement en cours d'année (contribution des patentes).	De la date de fermeture de l'établissement jusqu'au : — 31 décembre de l'année suivante; — 31 décembre de l'année suivant celle de la mise en recouvrement du rôle, si l'imposition est mise en recouvrement après le 31 décembre de l'année de la fermeture.	DIR.-I, n° 78
Mutation de cote d'impôt foncier (P.B. et P.N.B.).	De la date de mise en recouvrement du rôle jusqu'au 31 décembre de l'année suivante, ou dans certains cas, délai spécial de faux emploi.	DIR.-I, n° 83 à 85
Contestation de l'évaluation (P.B. et P.N.B.).	De la date de mise en recouvrement de chacun des deux premiers rôles jusqu'au 31 décembre de l'année suivante.	DIR.-I, n° 86 à 88 (P.B.), 93 à 95 (P.N.B.)
Dépréciation exceptionnelle d'immeuble (impôt foncier bâti).	De la date de mise en recouvrement du rôle jusqu'au 31 décembre de l'année suivante.	DIR.-I, n° 89 et 90
Immeuble bénéficiant d'une exemption ou imposé à tort (impôt foncier bâti).	De la date de mise en recouvrement du rôle jusqu'au 31 décembre de l'année suivante, ou délai spécial de faux emploi.	DIR.-I, n° 91
Démolition en cours d'année (impôt foncier bâti).	De la date du commencement de la démolition jusqu'au : — 31 décembre de l'année suivant celle de l'achèvement; — 31 décembre de l'année suivant celle de la mise en recouvrement du rôle, si l'imposition est mise en recouvrement après le 31 décembre de l'année de l'achèvement de la démolition.	DIR.-I, n° 92

I. — IMPOTS DIRECTS (Suite)

DIR.-I n° 122

Nature de la nature	Délai de présentation	Référence à la présente instruction
Vacance ou inexploitation (impôt foncier bâti).	Courant de l'année suivant celle de la vacance ou inexploitation, ou de la date de mise en recouvrement du rôle jusqu'au 31 décembre de l'année suivante, si l'imposition est mise en recouvrement après le 31 décembre de l'année de la vacance ou inexploitation.	DIR.-I, n° 114
Dépréciation exceptionnelle (impôt foncier non bâti).	De la date de mise en recouvrement du rôle de l'année suivant celle de l'événement jusqu'au 31 décembre de l'année suivante.	DIR.-I, n° 96
Changement de nature de culture (impôt foncier non bâti).	De la date de mise en recouvrement de chacun des deux premiers rôles comportant la nouvelle évaluation ou de la date de mise en recouvrement du rôle de l'année suivant celle d'une déclaration de changement, jusqu'au 31 décembre de l'année suivante.	DIR.-I, n° 97
Propriété bénéficiant d'une exemption ou imposée à tort (impôt foncier non bâti).	De la date de mise en recouvrement du rôle jusqu'au 31 décembre de l'année suivante, ou délai spécial de faux emploi.	DIR.-I, n° 98
Disparition de parcelle en cours d'année (impôt foncier non bâti).	De la date de l'événement ayant entraîné la disparition jusqu'au 31 décembre de l'année suivante.	DIR.-I, n° 99
Exemption temporaire pour semis, plantation, etc. (impôt foncier non bâti).	a. De la date de mise en recouvrement du rôle de l'année suivant celle de l'exécution des travaux jusqu'au 31 décembre de l'année suivante; b. Après l'expiration du délai visé au § a ci-dessus, à toute époque jusqu'au 31 décembre de la cinquième année suivant celle de l'exécution des travaux, mais alors l'exemption n'est accordée que pour la fraction de période restant à courir à compter du 1 ^{er} janvier de l'année de présentation de la demande.	DIR.-I, n° 115
Pertes de récoltes (impôt foncier non bâti).	Dans les quinze jours suivant la date du sinistre, ou quinze jours au moins avant la date où commence habituellement l'enlèvement des récoltes.	DIR.-I, n° 116
Pertes de bétail	Aucun délai.	DIR.-I, n° 117
Économiquement faibles. Père et mère de sept enfants mineurs (contribution mobilière et impôt foncier bâti).	Aucun délai.	DIR.-I, n° 118

123. II. — TAXES SUR LE CHIFFRE D'AFFAIRES DIR.-I n° 123

Nature de la demande	Délai de présentation	Référence à la présente instruction
Décharge ou réduction de taxes ayant donné lieu à l'émission d'un avis de mise en recouvrement.	De la date de notification de l'avis de mise en recouvrement jusqu'au 31 décembre de l'année suivante.	DIR.-I, n° 49
Restitution de taxes acquittées sans émission préalable d'un avis de mise en recouvrement.	De la date du paiement des taxes contestées jusqu'au 31 décembre de l'année suivante.	DIR.-I, n° 50 à 52
Demande motivée par un événement particulier.	De la date de réalisation de l'événement jusqu'au 31 décembre de l'année suivante, ou de la date de notification de l'avis de mise en recouvrement jusqu'au 31 décembre de l'année suivante.	DIR.-I, n° 57 à 61 ou 49
Demandes consécutives à l'engagement d'une procédure de redressement.	De la date de notification de l'avis de redressement jusqu'au 31 décembre de la troisième année suivant celle au cours de laquelle est intervenue cette notification.	DIR.-I, n° 61
Restitution de taxes perçues sur des objets ou marchandises exportés.	De la date à laquelle l'exportation est devenue effective jusqu'au 31 décembre de l'année suivante.	DIR.-I, n° 100
Restitution de taxes perçues à l'occasion des ventes ou services annulés, résiliés ou impayés.	De la date à laquelle le réclamant a cessé d'être assujéti aux T.C.A., en cas d'annulation, résiliation ou irrecevabilité antérieure à cette date jusqu'au 31 décembre de l'année suivante. De la date d'annulation, de résiliation ou d'irrecevabilité de la créance lorsque cette date est postérieure à celle à laquelle le réclamant a cessé d'être assujéti aux T.C.A., jusqu'au 31 décembre de l'année suivante.	DIR.-I, n° 101

Nature de la demande	Délai de présentation	Référence à la présente instruction
Décharge ou réduction de droits ayant donné lieu à l'émission d'un avis de mise en recouvrement.	De la date de notification de l'avis de mise en recouvrement jusqu'au 31 décembre de l'année suivante.	DIR.-I, n° 49
Restitution de droits acquittés sans émission préalable d'un avis de mise en recouvrement.	De la date du paiement des droits contestés jusqu'au 31 décembre de l'année suivante.	DIR.-I, n° 50 à 52
Demande motivée par un événement particulier.	De la date de réalisation de l'événement jusqu'au 31 décembre de l'année suivante, ou de la date de notification de l'avis de mise en recouvrement jusqu'au 31 décembre de l'année suivante	DIR.-I, n° 57 à 61 ou 49
Demandes consécutives à l'engagement d'une procédure de redressement.	De la date de notification de l'avis de redressement jusqu'au 31 décembre de la troisième année suivant celle au cours de laquelle est intervenue cette notification.	DIR.-I, n° 64
Restitution des droits perçus sur un acte produit en justice	De la date d'enregistrement du jugement si les droits ont été perçus au moment de la formalité; De la date du paiement des droits s'ils ont été acquittés après l'enregistrement du jugement et avant notification d'un avis de mise en recouvrement, ou de la date de notification de l'avis de mise en recouvrement jusqu'au 31 décembre de l'année suivante.	DIR.-I, n° 102 ou 49
Restitution pour cause d'annulation, résolution ou rescision d'un acte ou d'un contrat.	De la date à laquelle le jugement ou arrêt prononçant l'annulation, la résolution ou la rescision est devenu définitif, jusqu'au 31 décembre de l'année suivante.	DIR.-I, n° 103
Restitution des droits perçus sur des cessions amiables en matière d'expropriation, d'alignement, d'utilisation de l'énergie hydraulique ou de sépultures des militaires.	De la date de publication du décret ou de l'arrêté portant déclaration d'utilité publique ou de l'arrêté de cessibilité; De la date de publication ou de notification des arrêtés ou décisions établissant le droit à restitution; jusqu'au 31 décembre de l'année suivante.	DIR.-I, n° 104

III. — DROITS D'ENREGISTREMENT (Suite) DIR.-I n° 124

Nature de la demande	Délai de présentation	Référence à la présente instruction
Restitution des droits perçus sur les transmissions d'offices ministériels.	De la date de la notification de la décision ministérielle constatant que la transmission n'a pas été suivie d'effet ou de la date du traité rectificatif réduisant le prix, jusqu'au 31 décembre de l'année suivante.	DIR.-I, n° 105
Restitution des droits de mutation par décès en cas de retour de l'absent.	De la date du retour de l'absent ou de la date à laquelle celui-ci a repris possession de ses biens, jusqu'au 31 décembre de l'année suivante.	DIR.-I, n° 106
Restitution des droits de mutation par décès en cas de paiement des majorations légales d'une rente viagère par les héritiers du débirentier.	De la date à laquelle les majorations de rente ont été fixées d'une manière définitive jusqu'au 31 décembre de l'année suivante.	DIR.-I, n° 107
Restitution des droits perçus sur la mutation d'une nue-propriété, en cas d'usufruits successifs.	De la date du décès du précédent usufruitier jusqu'au 31 décembre de l'année suivante.	DIR.-I, n° 103
Restitution des droits perçus sur la valeur la plus élevée de l'usufruit ou de la nue-propriété à défaut de justification de la date de naissance de l'usufruitier.	De la date du paiement des droits jusqu'au 31 décembre de l'année suivante.	DIR.-I, n° 109
Restitution de la taxe spéciale sur les conventions d'assurances	De la date du paiement; De la date du règlement définitif du dernier exercice productif de taxe, ou de la date à laquelle une décision judiciaire de réalisation, d'annulation ou de résolution de la convention est devenue définitive, jusqu'au 31 décembre de l'année suivante.	DIR.-I, n° 110

125.

IV. — CONTRIBUTIONS INDIRECTES

DIR. I n° 125

Nature de la demande	Délai de présentation	Référence à la présente instruction
Décharge ou réduction d'impôt ayant donné lieu à l'émission d'un avis de mise en recouvrement.	De la date de notification d'un avis de mise en recouvrement jusqu'au 31 décembre de l'année suivante.	DIR.-I, n° 49
Restitution d'impôt acquitté sans émission préalable d'un avis de mise en recouvrement.	De la date du paiement des impôts contestés jusqu'au 31 décembre de l'année suivante.	DIR.-I, nos 50 à 52
Demande motivée par un événement particulier.	De la date de réalisation de l'événement jusqu'au 31 décembre de l'année suivante, ou de la date de notification de l'avis de mise en recouvrement jusqu'au 31 décembre de l'année suivante.	DIR.-I, nos 57 à 61 ou 49
Restitution du droit de consommation perçu sur l'alcool employé pour le mutage des vins doux naturels exportés.	De la date à laquelle l'exportation est devenue effective jusqu'au 31 décembre de l'année suivante.	DIR.-I, n° 111
Restitution de la taxe de circulation acquittée sur les viandes exportées ou saisies.	De la date à laquelle l'exportation ou la saisie est devenue effective jusqu'au 31 décembre de l'année suivante.	DIR.-I, nos 112 et 113
Restitution du droit de garantie perçu sur des ouvrages d'or, d'argent ou de platine exportés.	Aucun délai. Les demandes doivent être présentées au moment du dépôt, en vue de l'oblitération des poinçons, des ouvrages à exporter.	DIR.-I, n° 119