

Tribunal des conflits

N° 3988

MM. M.

N° 3998

Mme L.

Rapp. : D. Duval-Arnaud

Séance du 9 mars 2015

Lecture du 13 avril 2015

CONCLUSIONS

M. Bertrand DACOSTA, Commissaire du Gouvernement

La répartition des compétences entre les deux ordres de juridictions, en ce qui concerne le contentieux fiscal, se présente sous un jour particulier lorsque le contribuable est placé dans le cadre d'une procédure collective. Vous avez en effet admis, en une telle hypothèse, une dérogation aux principes qui résultent de l'article L. 281 du livre des procédures fiscales, et donc à la compétence du juge administratif de l'impôt, au profit du juge de la procédure collective (le tribunal de commerce si le débiteur exerce une activité commerciale ou artisanale, le tribunal de grande instance dans les autres cas).

Les prémices de cette jurisprudence doivent sans doute être recherchées dans votre décision Duquesnoy du 22 janvier 2001 (n° 3231, p. 733), par laquelle vous avez jugé qu'il n'appartient qu'à la juridiction judiciaire compétente en matière de procédure collective de « *se prononcer sur l'existence d'une connexité existant éventuellement entre une créance née antérieurement au jugement ouvrant une procédure de redressement judiciaire et une créance née postérieurement à ce jugement (...) même si les créances dont il s'agit sont de nature fiscale et concernent un impôt dont le contentieux relève de la compétence de la juridiction administrative* » ; cette juridiction est donc seule compétente pour « *connaître du litige relatif à la compensation opérée par un comptable des impôts entre une créance de taxe sur la valeur ajoutée détenue par le Trésor sur un contribuable en situation de redressement judiciaire, mais née avant le jugement ouvrant la procédure, et un crédit de taxe sur la valeur ajoutée détenu par ce contribuable à raison d'opérations effectuées postérieurement à ce jugement, dès lors que ce litige ne porte que sur l'existence éventuelle d'une connexité entre ces créances réciproques.* »

Le tempérament était toutefois très circonscrit.

Les choses vont évoluer avec votre décision du 26 mai 2003, M. et Mme Chorro, pourtant non fichée (n° 3354) : si « *en vertu de l'article L. 281 du livre des procédures fiscales, les contestations relatives aux poursuites concernant des impositions dont le contentieux relève de la compétence du juge administratif, sont portées devant le tribunal administratif lorsqu'elles portent sur l'existence de l'obligation de payer, sur la quotité ou sur*

l'exigibilité de l'impôt (...), le tribunal de la procédure collective est seul compétent pour connaître des contestations nées du redressement ou de la liquidation judiciaire, même si les créances dont il s'agit sont de nature fiscale et concernent un impôt dont le contentieux relève de la compétence de la juridiction administrative. »

« *Les contestations nées du redressement ou de la liquidation judiciaire* » : cette formulation, vous n'en avez pas la paternité, puisqu'elle reprend, partiellement, les termes qu'utilisait déjà la Cour de cassation pour tracer la ligne partage entre la compétence du juge judiciaire de droit commun et celui de la procédure collective. De longue date, la Cour interprétait en effet les dispositions réglementaires relatives à la compétence des tribunaux saisis d'une procédure de règlement judiciaire¹ en ce sens que ces tribunaux n'étaient compétents que « *pour connaître des contestations nées de la procédure collective ou sur lesquelles cette procédure exerce une influence juridique.* » (Com., 4 février 1986, n° 84-16.565, Bull. IV n° 3).

Dans l'affaire Chorro, la contestation était assurément « *née de la procédure collective* » : les intéressés avaient contesté devant le juge administratif un commandement de payer des sommes dues au titre de l'impôt sur le revenu, en se prévalant de ce que cette créance fiscale, née antérieurement à l'intervention du placement en redressement judiciaire de leur entreprise, n'avait pas été déclarée par le Trésor public.

Ceci étant, la notion de contestation née de la procédure collective est susceptible d'au moins deux interprétations :

- une interprétation restrictive : le litige ne relève du juge de la procédure collective que si est en cause l'existence ou la validité de la déclaration de créance ;
- une interprétation extensive : tant qu'un litige est pendant devant le juge de la procédure collective, celui-ci dispose d'une plénitude de compétence pour se prononcer sur l'exigibilité de la créance, même si celle-ci n'est contestée que sur le fondement de purs moyens de droit fiscal, sans aucune critique sur la façon dont le droit des procédures collectives a été mis en œuvre.

Relevons que, même avec l'interprétation restrictive, le juge de la procédure collective se voit doté de la possibilité de trancher des questions fiscales, notamment lorsque le débat porte sur la date de naissance de la créance fiscale (avant ou après le jugement d'ouverture de la procédure).

La jurisprudence ultérieure a-t-elle permis de lever ces ambiguïtés ? Pas totalement...

Aux termes de la décision Delcamp c/ Trésorier principal du Vésinet du 17 décembre 2007 (n° 3643), une contestation relative à l'exigibilité d'une créance fiscale, si elle ne se rattache à aucune procédure collective en cours, relève de la compétence du juge administratif (en l'espèce, la procédure collective engagée avait été rétroactivement annulée). Mais c'est la

¹ Cf. l'article 112 du décret du 22 décembre 1967 sur le règlement judiciaire, la liquidation des biens et la faillite personnelle « *Les tribunaux saisis d'une procédure de règlement judiciaire, la liquidation des biens, la faillite personnelle ou autres sanctions, conformément à ce qui est prescrit à la loi du 13 juillet 1967 et au présent décret, à l'exception des actions en responsabilité civile professionnelle exercées à l'encontre des syndicats ou des administrateurs provisoires qui sont de la compétence du tribunal de grande instance.* » Ces dispositions figurent aujourd'hui à l'article R. 662-3 du code de commerce

solliciter un peu que d'en inférer, par a contrario, que toute contestation sur l'exigibilité de l'impôt relèverait du juge de la procédure collective lorsqu'est en cause une créance fiscale déclarée.

La décision Fougou du 19 octobre 2009 (n° 3694, p. 590) reprend le considérant de principe de la décision Chorro ; elle a toutefois été interprétée, à la lumière des conclusions du commissaire du gouvernement², comme donnant une compétence générale au juge de la procédure collective, et non une compétence limitée, en matière fiscale, aux contestations portant sur l'existence et la validité de la déclaration de créance³.

Cette interprétation semble avoir été confirmée par la décision « M. Pierre-François Fouchet en qualité de mandataire ad hoc de la SARL France Computer Leasing » du 12 décembre 2011 (n° 3815), qui juge que, dès lors qu'une contestation est relative à une créance déclarée par un compte public lors d'une procédure de liquidation judiciaire, et alors même qu'elle porte sur l'exigibilité d'une créance fiscale, il n'appartient qu'au tribunal de la procédure collective d'en connaître. Mais elle n'est pas fichée.

Ajoutons que, depuis la décision Mme Palusci (n° 3869, T.), le critère issu de la jurisprudence Chorro/Fougou a été complété : la contestation relève du juge de la procédure collective si elle née de la procédure collective ou si elle est soumise à son influence juridique. L'ajout a pour objet d'aligner la grille de lecture sur celle de la Cour de cassation (pour une réitération de cette formule : TC, 8 juillet 2013, SARL Absis, n° 3912, T).

La ligne jurisprudentielle dont nous venons de retracer les principales étapes peut prêter le flanc, selon nous, à plusieurs critiques.

En premier lieu – c'est la critique la plus bénigne – la terminologie que vous continuez d'utiliser nous paraît mal ajustée à la portée réelle de vos décisions.

Dans certaines hypothèses, la contestation est bien née de la procédure collective, car le litige porte, au premier chef, sur le déroulement de cette procédure. C'est la validité des actes intervenant dans ce cadre qui est en cause. La compétence exclusive du juge de la procédure collective pour en connaître peut alors le conduire à se livrer à des incursions dans le champ du droit fiscal, autant qu'il est nécessaire pour mener à bien son office (cf. les décisions Chorro et SARL Absis).

Mais vous êtes allés, apparemment, plus loin, en laissant entendre, que durant le temps de la procédure collective, au nom de son unité et de sa célérité, une sorte d'éclipse totale affecte l'article L. 281 du livre des procédures fiscales : le juge fiscal, ce serait alors le juge de la procédure collective.

² Nous citons M. Guyomar : « *La jurisprudence Chorro, qui a pour effet de dépouiller le juge fiscal de sa compétence, en dépit de l'attribution décidée par la loi, n'est pas anodine. Nous renonçons à vous proposer d'en cantonner la portée sur le fondement d'un critère matériel en réservant la compétence exorbitante du juge de la procédure collective aux seules contestations qui en constituent le cœur (les contestations portant sur l'existence et la validité de la déclaration de créance) mais nous vous proposons d'en marquer les limites en retenant un critère chronologique.* »

³ Cf. V. Daumas, « Compétence juridictionnelle en contentieux du recouvrement et procédures collectives : ménage à trois au cœur du labyrinthe », RJF 2010 : « *l'idée de définir un critère matériel permettant de faire le départ entre les contestations relevant des juges de l'article L. 281 et celles relevant du juge de la procédure collective en cas de contestation en lien avec une telle procédure (...) est désormais abandonnée au profit d'un critère temporel.* »

Si tel doit être le cas, il serait alors préférable, selon nous, de renoncer à une phraséologie réductrice. Mieux vaudrait écrire que, par dérogation à l'article L. 281 du livre des procédures fiscales, le tribunal de la procédure collective est seul compétent pour connaître des contestations portant sur des créances fiscales lorsque le redevable fait l'objet d'une procédure de sauvegarde, de redressement ou de liquidation judiciaire.

Le principe ne céderait que lorsque la procédure collective a été annulée (cf. la décision Delcamp) ou lorsqu'elle a été irrévocablement clôturée (cf. les décisions Fougou et SARL France Computer Leasing).

Toutefois, et c'est la deuxième critique, donner compétence exclusive au juge de la procédure collective pour trancher des litiges fiscaux, opère un déplacement de la ligne de partage entre juge administratif et juge judiciaire qui va plus loin, si nous la comprenons bien, que la ligne de partage établie par la Cour de cassation entre juge de droit commun et juge de la procédure collective. Selon la jurisprudence de la Cour de cassation, une contestation ne peut être regardée comme née de la procédure collective ou soumise à son influence juridique lorsque la question se serait posée de la même manière, que la personne concernée ait été soumise ou non à une procédure collective, et il en va en particulier ainsi lorsque le litige porte sur des faits antérieurs à l'ouverture de la procédure (cf. l'arrêt du 4 février 1986 déjà mentionné ; Com., 14 avril 1992, n° 90-15.901, Bull. IV n° 157 ; Com., 8 juin 1993, n° 90-13.821, Bull. IV n° 223 ; Com., 17 janvier 1995, n° 92-17.886, Bull. IV n° 15). De plus, lorsque deux litiges sont connexes, l'un devant la juridiction de droit commun, l'autre devant le tribunal de commerce, chacune des deux juridictions saisies doit conserver la connaissance de l'affaire qui lui est soumise (Com. 7 avril 2009, n° 08-16.884, Bull. IV n° 51). Pour en revenir à la matière fiscale, la Cour de cassation retient traditionnellement que le juge de la procédure collective doit poser une question préjudicielle au juge de l'impôt en cas de doute quant à l'exigibilité de la pénalité fiscale (Com., 13 décembre 1982, n° 81-15.088, Bull. IV n° 406 ; Com., 23 avril 2003, n° 00-13.703 ; Com., 6 mai 2003, n° 99-17.355). Nous n'avons pas d'indication selon laquelle elle aurait renoncé à cette jurisprudence depuis vos décisions Chorro et Fougou. Le juge de la procédure collective est, en revanche, seul compétent pour vérifier l'existence des conditions d'admission d'une créance fiscale (par ex 28 avril 2004, n° 01-01649, Bull. IV, n° 77).

Précisons que peu importe que l'action ait une influence directe sur le déroulement de la procédure collective : le juge de la procédure collective est compétent si l'action est soumise à l'influence juridique de cette procédure, non au cas contraire... (Com., 2 octobre 2007, n° 06-17.104). En d'autres termes, ce n'est pas parce qu'une action devant le juge de droit commun est susceptible de jouer un rôle déterminant sur l'issue du litige devant le juge de la procédure collective que celui-ci doit se voir habilité à en connaître.

En dehors du contentieux fiscal, le Conseil d'Etat, pour sa part, juge de manière constante que les dispositions législatives sur le redressement des entreprises en difficulté ne comportent aucune dérogation aux dispositions régissant les compétences respectives des juridictions administratives et judiciaires (CE, Section, 3 février 1978, Mariani ès qualités et Société de terrassement et de mécanique dite "Durance-Agrégats", n° 1008, p. 48 ; CE, 20 janvier 1992, Société Jules Viaux, n° 130250, p. 31). Ainsi, s'il résulte des dispositions du code de commerce « *qu'il appartient de façon exclusive à l'autorité judiciaire de statuer sur l'admission ou la non-admission des créances déclarées, la circonstance que la collectivité publique dont l'action devant le juge administratif tend à faire reconnaître et évaluer ses*

droits à la suite des désordres constatés dans un ouvrage construit pour elle par une entreprise admise ultérieurement à la procédure de redressement, puis de liquidation judiciaire, n'aurait pas déclaré sa créance éventuelle ou n'aurait pas demandé à être relevée de la forclusion est sans influence sur la compétence du juge administratif pour se prononcer sur ces conclusions. »

Notre sentiment est donc que la jurisprudence Chorro-Fougou, si elle doit être regardée comme donnant compétence au juge de la procédure collective pour trancher toute question sur l'exigibilité de l'impôt durant toute la période où cette procédure est ouverte, présente certes un mérite, celui de la simplicité, mais soulève quelques difficultés :

- elle percute assez frontalement les dispositions de l'article L. 281 du livre des procédures fiscales, sans trouver appui dans d'autres dispositions législatives ;
- elle conduit à transférer au juge de la procédure collective, dans une matière relevant normalement du juge administratif, des pouvoirs sans doute plus importants que ceux qu'il détient au regard du juge judiciaire de droit commun ;
- et elle le conduit à trancher des litiges d'une certaine complexité, pour lesquelles il n'est pas nécessairement le mieux outillé...

Vous l'aurez compris, nous ne serions pas hostile, dans l'absolu, à ce que la compétence du juge de la procédure collective, en matière fiscale, soit limitée aux questions directement liées à l'exercice de son office, et à ce que le juge fiscal demeure compétent pour les questions qui se seraient présentées de la même manière en l'absence de procédure collective. Entreraient dans la première catégorie tout ce qui a trait à l'existence et à la validité de la déclaration de créance, ainsi que toutes les décisions relatives à la « gestion » de ces créances.

L'intérêt qui s'attache à la stabilité de la jurisprudence pourrait toutefois, nous en convenons, vous dissuader d'effectuer un tel mouvement.

Mais il est au moins un point sur lequel nous sommes d'avis qu'une évolution est souhaitable : il s'agit du critère « temporel ».

Par votre décision Fougou, vous avez jugé, nous la citons, que la juridiction administrative « *retrouve sa compétence lorsque la procédure collective n'est plus en cours, soit qu'elle a été annulée, soit que, à la date de la saisine du juge de l'impôt, elle a été irrévocablement clôturée.* » Vous avez confirmé cette approche avec votre décision SARL France Computer Leasing.

En admettant même que, tant que la procédure collective perdure, le juge de l'impôt soit privé de sa compétence pour connaître d'une action directe ou d'une éventuelle question préjudicielle, la solution que vous avez retenue présente deux inconvénients. Elle est malaisément conciliable avec la règle selon laquelle la compétence d'un juge s'apprécie à la date à laquelle il statue. Et elle risque de mener à une impasse lorsque, postérieurement à la saisine du juge de l'impôt, mais avant qu'il ne statue, la procédure collective a été irrévocablement clôturée. La clôture d'une procédure collective ne met pas nécessairement fin au débat sur l'exigibilité des dettes fiscales de l'entreprise ; or comment justifier que le tribunal de la procédure collective demeure compétent si celle-ci a pris fin ? Nous vous invitons donc à amender la formulation, en faisant référence à la date à laquelle le juge statue.

* * *

Il est temps d'en venir aux deux affaires dont vous êtes saisis. Dans les deux cas, vous l'avez été par le Conseil d'Etat, qui a estimé que les litiges présentaient à juger une question de compétence soulevant une difficulté sérieuse.

Dans l'affaire enregistrée sous le n° 3988, MM. Maxime et Benjamin M. ont formé un pourvoi contre un arrêt de la cour administrative d'appel de Bordeaux qui a confirmé le rejet par le juge de première instance d'une demande tendant à la décharge de l'obligation de payer des sommes dont l'administration fiscale avait estimé que les intéressés étaient redevables au titre de l'impôt sur le revenu et d'impôts locaux. Les créances fiscales avaient été déclarées dans le cadre d'une procédure collective et admises par le juge-commissaire. Les intéressés soutenaient devant le juge administratif qu'elles étaient prescrites, en invoquant non pas le droit des procédures collectives, mais la prescription de l'action en recouvrement régie par les dispositions de l'article L. 274 du livre des procédures fiscales.

L'hypothèse est, a priori, identique à celle qui a donné lieu à votre décision SARL France Computer Leasing, dans laquelle était également en cause l'invocation d'une règle prescription fiscale.

Elle présente certes une particularité : l'ordonnance du juge-commissaire admettant les créances fiscales a été contestée en vain devant le juge d'appel ; le pourvoi vient d'être rejeté par la Cour de cassation par un arrêt rendu le 19 février dernier. Mais aucun élément du dossier ne laisse supposer que la procédure de redressement judiciaire aurait été clôturée.

Si vous estimiez qu'il est possible de revenir à la fois sur le critère matériel et sur le critère temporel de la jurisprudence Fougou, vous seriez conduits à juger que le litige, qui porte sur la question de la prescription d'une dette fiscale, relève du juge administratif.

Si – c'est notre proposition principale – vous ne modifiez que le critère temporel, vous affirmerez que le juge de la procédure collective est seul compétent pour connaître des contestations portant sur des créances fiscales lorsque le redevable fait l'objet d'une procédure de sauvegarde, de redressement ou de liquidation judiciaire et que cette procédure n'est pas irrévocablement clôturée à la date à laquelle le juge administratif statue.

Faut-il s'en tenir à laquelle a statué le tribunal administratif ? On pourrait être tenté par cette solution, par analogie avec la jurisprudence relative aux lois de compétence : si celles-ci sont d'application immédiate, c'est sous réserve qu'une décision juridictionnelle ne soit pas déjà intervenue sur le fond (CE, 9 mars 1927, Rocheray, p. 305). Toutefois, dans la mesure où l'on est ici face à une compétence de principe du juge de l'impôt, à laquelle il n'est dérogé que durant le temps où le juge de la procédure collective est susceptible d'être saisi, il nous semble que la logique devrait conduire à attribuer le litige à la juridiction administrative lorsque, à la date à laquelle la cour administrative d'appel statue, la procédure collective est irrévocablement clôturée, mais si elle ne l'était pas à la date à laquelle le tribunal administratif a, à juste titre, décliné sa compétence. En revanche, le Conseil d'Etat ne saurait annuler un arrêt de cour au motif que la procédure aurait été postérieurement clôturée.

En l'espèce, la procédure n'était pas définitivement clôturée à la date de l'arrêt. Vous déclarerez donc le juge judiciaire compétent pour connaître du litige.

* * *

Passons à l'examen de l'affaire enregistrée sous le n° 3998.

La SARL « All Technics Communication, dont la gérante est Mme Anne-Marie L., est prestataire d'actions de formation professionnelle continue.

Aux termes de l'article L. 6362-6 du code du travail :

« Les organismes prestataires d'actions de formation entrant dans le champ de la formation professionnelle continue (...) présentent tous documents et pièces établissant la réalité de ces actions./ A défaut, celles-ci sont réputées ne pas avoir été exécutées et donnent lieu à remboursement au cocontractant des sommes perçues (...). »

L'article L. 6362-7-1 prévoit qu'à défaut d'avoir satisfait à cette obligation, *« l'intéressé verse au Trésor public, par décision de l'autorité administrative, une somme équivalente aux remboursements non effectués. »*

En application de ces dispositions, l'Etat a entrepris de recouvrer sur l'entreprise des sommes que celle-ci n'avait pas remboursées à ses cocontractants. Mais, lorsque le comptable public a adressé à la société un avis de mise en recouvrement, puis un commandement de payer, celle-ci était placée en redressement judiciaire et le tribunal de commerce de Créteil a rejeté la demande en relevé de forclusion présentée par la direction générale des finances publiques du Val-de-Marne.

Celle-ci a alors poursuivi le recouvrement de la créance auprès de Mme L. en qualité de gérante de la société, en se fondant sur les dispositions de l'article L. 6362-7 du code du travail : *« Les organismes prestataires d'actions de formation entrant dans le champ de la formation professionnelle continue au sens de l'article L. 6313-1 versent au Trésor public, solidairement avec leurs dirigeants de fait ou de droit, une somme égale au montant des dépenses ayant fait l'objet d'une décision de rejet en application de l'article L. 6362-10. »* Selon l'article L. 6362-10, *« les décisions de rejet de dépenses et de versement mentionnées au présent livre prises par l'autorité administrative ne peuvent intervenir, après la notification des résultats du contrôle, que si une procédure contradictoire a été respectée. »*

Il résulte, à notre sens, de la combinaison de ces dispositions qu'il existe une réelle incertitude juridique quant la possibilité, pour le Trésor public, de rechercher la responsabilité solidaire du dirigeant de fait ou de droit lorsque la créance trouve son fondement dans l'article L. 6362-6 (cas de l'absence de remboursement) et non dans l'article L. 6362-7 (cas de la décision de rejet de dépenses).

Quoi qu'il en soit, le juge du référé suspension du tribunal administratif de Melun, saisi d'une demande dirigée contre la décision rejetant la contestation de l'avis de mise en recouvrement, a estimé que la juridiction administrative était incompétente pour en connaître. D'où un pourvoi devant le Conseil d'Etat, qui a estimé, là encore, que la question soulevait une difficulté sérieuse.

Ne sont donc pas en cause, dans ce dossier, des créances fiscales, même si le recouvrement des versements exigibles est établi et poursuivi selon les modalités applicables aux taxes sur le chiffre d'affaires, mais il serait cohérent d'utiliser les mêmes critères.

Dans un cas similaire, le Conseil d'Etat a implicitement reconnu le juge administratif compétent pour connaître d'une action engagée devant le juge de l'impôt par le conjoint d'une personne placée en redressement judiciaire, conjoint vers lequel le fisc s'était retourné, faute d'avoir déclaré sa créance dans les délais. Et il a relevé que l'extinction de la créance à l'égard du débiteur faisant l'objet d'une procédure collective pour défaut de production dans les délais prévus laissait subsister l'obligation distincte pesant sur le codébiteur solidaire (CE, 27 mars 2009, Mme Dalamel de Bournet, n° 293871, T. ; cf. également CE, 27 octobre 2009, Mme Sophie Zrihen, n° 300438).

De fait, dans ce type de configurations, il est difficile de considérer que la contestation naît de la procédure collective, puisque, précisément la créance n'a pas été admise. Certes, en pratique, c'est parce que la créance sur la société n'a pas été admise que le comptable s'est retourné vers la gérante. Mais, en droit, il aurait pu se retourner directement vers celle-ci (à supposer que le code du travail le permette bien).

La décision Dalamel de Bournet est, il est vrai, antérieure à votre décision Palasci, par laquelle vous avez complété le critère en mentionnant que le juge de la procédure collective est également compétent si la contestation est soumise à l'influence juridique de cette procédure.

Toutefois, en droit, la poursuite de la procédure collective à l'égard de la SARL « All Technics Communication, telle qu'elle se présentait à la date à laquelle le tribunal administratif a statué, était, selon nous, insusceptible d'exercer une influence sur la question de savoir si Mme L. était bien redevable, par le jeu de la solidarité prévue par le code du travail, des sommes contestées. Il n'en irait différemment que si la procédure était étendue à Mme L.⁴.

Nous sommes donc d'avis, dans cette seconde affaire, que vous déclariez la juridiction administrative compétente.

Tel est le sens de nos conclusions.

⁴ Précisons que dans le cas d'une procédure de redressement judiciaire, les personnes coobligées ou ayant consenti une sûreté personnelle ou ayant affecté ou cédé un bien en garantie ne bénéficient pas de l'inopposabilité dont bénéficie le débiteur pour les créances non déclarées régulièrement dans les délais (cf. l'article L. 631-14 du code de commerce).