

N^{os} 400351, 400353

Société Hyéroise

3^{ème} et 8^{ème} chambres réunies

Séance du 24 mai 2017

Lecture du 14 juin 2017

CONCLUSIONS

Vincent DAUMAS, rapporteur public

La société civile immobilière (SCI) Hyéroise est propriétaire de deux ensembles immobiliers situés à Hyères, qui comprennent chacun des locaux à usage d'habitation, des locaux commerciaux, ainsi que des garages et des parkings. Au cours des années 2010 et 2011, une partie de ces immeubles n'a pu être louée en raison de travaux de réparation et d'entretien. Pour ce motif, la SCI a demandé à l'administration fiscale le bénéfice du dégrèvement de taxe foncière sur les propriétés bâties pour locaux vacants ou inexploités prévu à l'article 1389 du code général des impôts (CGI). Elle s'est heurtée à un refus.

Le litige a été porté devant le tribunal administratif de Toulon, qui a rejeté les deux requêtes formées par la société, l'une au titre de l'année 2010, l'autre au titre de l'année 2011. La société a fait appel des jugements du tribunal, à tort puisque la voie de l'appel est en principe fermée dans les litiges relatifs à la taxe foncière sur les propriétés bâties (article R. 811-1, 4^o du code de justice administrative). La cour administrative d'appel de Marseille vous a renvoyé les deux requêtes d'appel, lesquelles doivent être regardées comme des pourvois en cassation.

A l'appui de ces pourvois, la société a soulevé des questions prioritaires de constitutionnalité (QPC) visant les dispositions du I de l'article 1389 du CGI. Vous les avez renvoyées au Conseil constitutionnel qui a déclaré conformes à la Constitution, sans réserve, ces dispositions (décision n^o 2016-612 QPC du 24 février 2017).

Reste aujourd'hui à statuer sur les pourvois de la société, qui posent une question de droit – celle de savoir s'il est possible de se prévaloir, à l'appui d'une demande de dégrèvement de la taxe foncière sur les propriétés bâties présentée en application de l'article 1389 du CGI, de la garantie prévue au second alinéa de l'article L. 80 A du livre des procédures fiscales (LPF).

Après avoir écarté la contestation de la société sur le terrain de la loi fiscale, le tribunal administratif a jugé « qu'un contribuable ne peut utilement se prévaloir de la garantie prévue par les articles L. 80 A et B du [LPF] à l'encontre d'une imposition primitive », et il a, pour ce motif, écarté comme inopérante l'invocation par la SCI d'un passage de la documentation administrative de base.

Nous n'avons aucun doute que ces motifs, en ce qu'ils affirment qu'un contribuable ne peut se prévaloir de la garantie prévue à l'article L. 80 A du LPF à l'encontre d'une imposition primitive, sont entachés d'erreur de droit. Il faut à cet égard distinguer le premier du second alinéa de l'article L. 80 A, qui correspondent chacun à une garantie distincte dont les conditions d'application sont différentes.

Le premier alinéa ne permet de faire échec qu'à une imposition supplémentaire. Toutes les interprétations de la loi fiscale émanant d'une autorité compétente de l'administration, celles publiées comme celles dont seul le contribuable a été destinataire, sont invocables sur son fondement dès lors qu'elles sont antérieures à la décision d'imposition primitive. A l'inverse, seules les interprétations administratives de la loi fiscale ayant fait l'objet d'une publication peuvent être invoquées au titre du second alinéa. En revanche, celui-ci permet de faire échec, non seulement à une imposition supplémentaire, mais aussi à une imposition primitive (sur ces points, voir CE plénière, 4 juin 1976, SARL Le Castelet, n° 98484, au Recueil et à la RJF 9/1976 n° 411). Vous avez dû, pour conférer cette portée à la garantie prévue au second alinéa du texte, quelque peu en neutraliser la lettre, qui mentionne l'interdiction faite à l'administration de « poursuivre aucun rehaussement » en soutenant une interprétation différente de celle qu'elle avait admise.

Au surplus, votre jurisprudence a déjà eu l'occasion d'affirmer que le second alinéa de l'article L. 80 A permet de faire échec à une cotisation primitive de taxe foncière sur les propriétés bâties (CE 7 janvier 1977, M. R..., n° 96362, au Recueil, RJF 3/1977 n° 167). La solution n'était pas non plus évidente dans la mesure où le second alinéa vise l'hypothèse dans laquelle le contribuable « a appliqué un texte fiscal selon l'interprétation que l'administration avait fait connaître ». Or, les impositions locales n'étant pas établies au regard de données déclarées annuellement par le contribuable, il était difficile de saisir un acte de celui-ci permettant de matérialiser son intention d'appliquer le texte fiscal selon telle ou telle interprétation. Cela ne vous a pas arrêté – les conclusions du président Martin-Laprade font apparaître la volonté, dans la foulée de la jurisprudence de plénière *SARL Le Castelet*, de neutraliser la lettre du texte sur ce point, pour aboutir à une application plus large et plus simple de la garantie instituée par le législateur.

L'erreur de droit commise par le tribunal est donc certaine.

Le ministre chargé des finances, dans son mémoire en défense, vous suggère cependant de confirmer le jugement attaqué par substitution de motifs. Selon lui, la demande de dégrèvement présentée par la société sur le fondement de l'article 1389 du CGI ne pouvait en tout état de cause donner lieu à application d'aucun des deux alinéas de l'article L. 80 A du LPF.

Bien qu'il ne la mentionne pas, l'argumentation du ministre trouve un très sérieux appui dans l'une de vos décisions : voyez CE 23 novembre 2007, SA Arcelor France, n° 268210, aux tables du Recueil et à la RJF 2/2008 n° 179. Vous y avez jugé que la demande du redevable tendant à obtenir le plafonnement de la taxe professionnelle en fonction de la valeur ajoutée, prévue, avant 2010, par l'article 1647 B sexies du CGI, n'entre dans le champ d'application ni du premier ni du second alinéa de l'article L. 80 A.

Le fondement de cette solution n'est pas tout à fait évident à identifier. La motivation de votre décision est brève. Elle met toutefois en exergue, même si elle ne la reprend pas expressément à son compte, une argumentation du ministre qui faisait valoir que l'imposition contestée n'avait fait l'objet d'aucun rehaussement – terme employé par les deux alinéas de l'article L. 80 A, le premier mentionnant un « rehaussement d'impositions antérieures » et le second, que nous avons déjà cité, un « rehaussement » tout court. C'est donc, semble-t-il, l'absence de tout rehaussement qui fait obstacle à l'application de l'article L. 80 A, en ses deux alinéas, dans l'hypothèse où le litige a pour origine le rejet d'une demande tendant au plafonnement de la taxe professionnelle par la valeur ajoutée.

Deux de vos décisions ultérieures tendent à confirmer cette orientation et ce fondement.

Ainsi vous refusez d'appliquer l'article L. 80 A, en bloc, au litige soulevé par le contribuable lorsque l'administration, après avoir accordé un dégrèvement de taxe professionnelle par application du plafonnement par la valeur ajoutée, revient sur cette décision (CE 9^e sous-section jugeant seule, 9 juillet 2010, Min. c/ SA Unisource, n° 329641, inédite au Recueil, RJF 2/2011 n° 194, Droit fiscal 2011 n° 29 comm. 427, avec les conclusions de P. Collin). Vous jugez que « la remise à la charge du contribuable de sommes précédemment dégrévées dans le cadre du plafonnement de la taxe professionnelle en fonction de la valeur ajoutée ne constitue pas un rehaussement d'impositions au sens de l'article L. 80 A ».

Et vous adoptez encore la même solution à propos du litige soulevé à la suite du rejet par l'administration d'une demande tendant au remboursement d'un crédit d'impôt recherche (CE 3 octobre 2012, Société Welcome Real Time, n° 342386, inédite au Recueil, RJF 12/2012 n° 1160). Vous jugez à ce propos que « la décision refusant de rembourser un crédit d'impôt ne constitue ni un rehaussement d'imposition ni un redressement » et vous en déduisez que le second alinéa de l'article L. 80 A ne peut être appliqué.

Par ailleurs, signalons que le tribunal administratif de Montreuil a adopté une solution similaire pour une demande de plafonnement au titre du dispositif défunt dit de « bouclier fiscal » (TA Montreuil, 5 octobre 2012, M. et Mme de G..., n° 12-02225, R, publié à Droit fiscal 2013 n° 3 comm. 62, avec les conclusions de N. Peton-Philippot¹).

Votre jurisprudence paraît donc donner une certaine portée à la notion de « rehaussement » au sens du second alinéa de l'article L. 80 A – notion qui, vous en conviendrez, apparaît quelque peu fuyante à partir du moment où il est jugé que la garantie prévue par cet alinéa peut être invoquée pour obtenir le dégrèvement d'une imposition primitive. Il faut nécessairement entendre la notion de rehaussement, dans cette hypothèse, comme désignant une surestimation de l'imposition primitive. Autrement dit, l'établissement d'une imposition primitive supérieure à celle attendue de la mise en œuvre, par l'administration, de sa propre interprétation de la loi fiscale.

¹ Solution confirmée par la cour administrative d'appel de Versailles : voir CAA Versailles, 19 mars 2015, M. et Mme de G..., n° 12VE04096, C+, arrêt publié – mais pas sur ce point – à Droit fiscal 2015 n° 47 comm. 684.

Ceci précisé, on comprend mieux la distinction que manifeste la lignée jurisprudentielle ouverte par votre décision *Arcelor* de 2007. Vous distinguez, d'une part, les litiges soulevés à l'encontre d'impositions primitives surestimées, qui sont couverts par la garantie prévue au second alinéa de l'article L. 80 A. Vous distinguez, d'autre part, les litiges soulevés à l'encontre du refus opposé par l'administration de faire bénéficier le contribuable d'un droit ou d'une option lui permettant d'obtenir une diminution de son imposition primitive. Ces litiges-ci ne sont pas couverts par cette garantie.

La distinction apparaît subtile au premier abord mais il nous semble qu'elle se conçoit bien. Elle recouvre celle qui figure à l'article L. 190 du LPF et qui fait apparaître la double fonction de la réclamation préalable : celle-ci peut tendre à obtenir soit la réparation d'erreurs commises dans l'assiette ou le calcul des impositions, soit le bénéfice d'un droit résultant d'une disposition législative ou réglementaire. Et c'est encore la même distinction qui est à l'œuvre à l'article L. 208 du LPF : celui-ci impose à l'administration fiscale d'assortir le dégrèvement qu'elle prononce sur réclamation des intérêts moratoires, mais seulement lorsque la réclamation tendait à la réparation d'une erreur commise dans l'assiette ou le calcul des impositions.

Ainsi la solution *Arcelor* a-t-elle vocation à s'appliquer dans tous les cas où le litige est soulevé à la suite du rejet d'une réclamation tendant au dégrèvement de tout ou partie d'une imposition primitive qui est, *ab initio*, normalement due. A cette aune, nous n'avons pas de doute que vous devriez en faire application au cas du dégrèvement de taxe foncière sur les propriétés bâties pour locaux vacants ou inexploités prévu à l'article 1389 du CGI. Les réclamations présentées pour obtenir ce dégrèvement ne mettent pas en cause une erreur dans l'assiette ou le calcul d'une imposition primitive : elles tendent au contraire à obtenir le bénéfice d'un droit. Si donc vous prenez la jurisprudence *Arcelor* pour acquise, vous l'étendrez en jugeant que les litiges soulevés par la SCI Hyéroise ne peuvent donner lieu à l'application ni du premier, ni du second alinéa de l'article L. 80 A.

Il est cependant permis, un instant, de s'interroger sur le maintien de la ligne jurisprudentielle issue de votre décision *Arcelor*.

Tout d'abord, cette jurisprudence ne se concilie pas de manière évidente avec la solution retenue dans une décision *GFA « Domaine de Font Mars »* du 30 mars 2007 (n° 287600, aux tables du Recueil, RJF 6/2007 n° 723, concl. L. Olléon au BDCF 6/2007 n° 75), par laquelle vous avez admis l'application du second alinéa de l'article L. 80 A dans un litige né du rejet d'une demande de remboursement d'un crédit de taxe sur la valeur ajoutée. Nous concédons, cependant, que la conciliation n'est peut-être pas complètement impossible, compte tenu des particularités de la TVA : la demande de remboursement d'un crédit de TVA n'est qu'une des deux modalités permettant à un redevable, avec l'imputation sur la taxe collectée, d'exercer ses droits à déduction, de sorte qu'il est difficile de considérer que son rejet n'affecte pas sa situation primitive au regard de la taxe.

Ensuite, et plus fondamentalement, nous trouvons curieux que vous vous soyez appuyé, en 2007, sur le terme de « rehaussement » mentionné par le second alinéa de l'article L. 80 A pour adopter une interprétation restrictive de la garantie qu'il prévoit, alors que 30 ans plus tôt, par votre décision de plénière *SARL Le Castelet* précitée, vous vous étiez employé tout au contraire à minimiser la portée de ce terme pour affirmer que cette garantie permet de faire échec à une imposition primitive. Il n'y a pourtant pas un grand effort à

consentir pour admettre que, lorsque l'administration refuse au contribuable le bénéfice d'un droit en méconnaissance de sa propre interprétation de la loi fiscale, l'imposition ainsi maintenue se trouve surévaluée, faute que l'administration ait fait droit au dégrèvement demandé, de sorte que le contribuable subit, dans cette mesure, un rehaussement.

Enfin, nous voyons mal quels motifs pourraient s'opposer, en opportunité, à ce que vous étendiez un peu plus le bénéfice de la garantie prévue au second alinéa de l'article L. 80 A du LPF.

Ceci dit, bien qu'après avoir hésité, nous ne vous proposons pas de remettre en cause la jurisprudence *Arcelor*. Si l'on ne peut pas dire qu'elle contribue à la simplification du contentieux fiscal, elle repose sur une distinction qui, nous l'avons dit, nous paraît claire. Et elle n'est pas restée isolée mais a donné naissance, au contraire, à une lignée jurisprudentielle en voie d'enracinement. Un peu de stabilité ne gâche rien.

C'est pourquoi nous vous proposons, finalement, de faire droit à la substitution de motifs proposée par le ministre. Les conditions en sont réunies : le motif substitué ne nécessite aucune appréciation de fait et il se borne à répondre à un moyen soulevé devant les juges du fond (voyez sur ce point CE 13 mars 1998, M. V..., n° 171295, aux tables du Recueil).

Il n'y a pas lieu de s'étendre sur les autres moyens des pourvois qui, tout en multipliant les angles d'attaque, reviennent pour l'essentiel à remettre en cause l'appréciation souveraine des juges du fond. Aucun n'apparaît fondé.

Par ces motifs nous concluons, dans chaque affaire, au rejet du pourvoi.