

**N° 403096**  
**Société GBL Energy**

**10<sup>ème</sup> et 9<sup>ème</sup> chambres réunies**  
**Séance du 22 mai 2017**  
**Lecture du 19 juin 2017**

## **CONCLUSIONS**

**Mme. Aurélie BRETONNEAU, rapporteur public**

Ce pourvoi, dont nous vous expliquerons pourquoi nous pensons qu'il relève de la cassation directe, a été admis du seul fait que, présenté comme un appel devant la CAA de Versailles qui vous l'a ensuite renvoyé, il y a fait l'objet d'une instruction contradictoire. Nous vous proposerons de profiter de cette admission accidentelle, alors même que les conclusions nous semblent vouées au rejet, pour trancher un point de droit quant à la possibilité ou non de contester devant le juge le refus de l'administration fiscale d'opérer un dégrèvement d'office sur le fondement du premier alinéa de l'article R. 211-1 du livre des procédures fiscales (LPF).

Les faits sont très simples : la société GBL Energy, holding financière luxembourgeoise, a demandé en vain à l'administration fiscale de lui restituer la retenue à la source prélevée en application du 2 de l'article 119 *bis* du code général des impôts sur des dividendes versés en 2008 par la société Total. Alors que son contentieux fiscal était pendant, elle a demandé à l'administration fiscale de procéder au dégrèvement d'office de cette retenue sur le fondement de l'article R. 211-1 du LPF. Cet article dispose en son premier alinéa que : « La direction générale des finances publiques ou la direction générale des douanes et droits indirects selon le cas, peut prononcer d'office le dégrèvement ou la restitution d'impositions qui n'étaient pas dues, jusqu'au 31 décembre de la quatrième année suivant celle au cours de laquelle le délai de réclamation a pris fin, ou, en cas d'instance devant les tribunaux, celle au cours de laquelle la décision intervenue a été notifiée. » Elle prétendait que l'imposition n'était pas due en raison de l'intervention, postérieure à sa réclamation, de l'arrêt de la CJUE, 10 mai 2012, *Santander* (sur l'incompatibilité de la retenue à la source sur les dividendes versés aux fonds d'investissement étrangers avec le droit de l'Union européenne). Elle se pourvoit en cassation contre le jugement du TA de Montreuil rejetant le recours pour excès de pouvoir formé contre le rejet de sa demande.

Nous pensons, comme la CAA de Versailles qui vous a renvoyé l'affaire, que le litige relève de la cassation directe en vertu du 5° de l'article R. 811-1 du code de justice administrative (requêtes contestant les décisions prises en matière fiscale sur des demandes de remise gracieuse). Vous avez récemment réaffirmé que le caractère de « demande de remise gracieuse » pour l'application de cet article s'apprécie « eu égard à son objet et à son contexte » (CE, 10 février 2014, *M. D...*, n° 361424, T. p.). Il est vrai que compte beaucoup dans cette appréciation l'existence ou non d'une contestation juridique sur le fondement de l'imposition (si cette contestation est absente, on est dans le champ du gracieux ; inversement,

si elle existe, la demande relève de la réclamation contentieuse : voir par exemple CE, 2 avril 1990, *Mme B...*, n° 86084, inédite au Recueil, RJF 5/1990 n° 609, concl. N. Chahid-Nouraï ; CE, 11 juillet 1984, *M. M...*, n° 21851, inédite au Recueil, RJF 10/1984 n° 1250). Ici, il existe évidemment une contestation du bien fondé de l'imposition, et pour cause, puisque c'est la condition légale pour que l'administration puisse prononcer le dégrèvement – ce qui n'est pas le cas dans le champ de la remise gracieuse de l'article L. 247 du LPF, reposant sur des motifs tenant à la situation personnelle du contribuable. Mais il reste que l'objet de la demande est bien de solliciter l'intervention d'un coupe-circuit de la procédure classique, nonobstant l'expiration des délais de réclamation et dans l'objectif d'obtenir gain de cause sans avoir à mener à terme la contestation contentieuse engagée par ailleurs. Votre jurisprudence qualifie d'ailleurs le pouvoir que tient l'administration de l'article R. 211-1 de « gracieux » (CE, 3 février 2011, *Société Groupe Président Electronics*, n° 322857, T. p. ; CE, 25 novembre 2015, *Société Kermadec*, n° 373128, T. p.). Dans ces conditions, il nous semble bien que la demande se place bien, eu égard à son objet et à son contexte, sur le terrain gracieux. Ajoutons que bien que l'article R. 811-1 soit d'interprétation stricte, vous avez fait preuve de souplesse quant à son champ en y attirant non pas seulement les demandes de remises, mais également, par exemple, les demandes de transaction (*D...* précitée).

Le TA a pris la peine de rejeter au fond le recours sans faire droit à la fin de non-recevoir soulevée par l'administration. Précisons d'emblée qu'il l'a fait sans insuffisance de motivation ni erreur de droit car, contrairement à ce qui est soutenu, la jurisprudence de la CJUE sur le principe de coopération (v. not. CJcE *Larsy*, 18 janvier 2001, C-118/00 et CJCE, 13 janvier 2004, C-453/00) ne confèrent pas au contribuable un droit à obtenir un dégrèvement d'office immédiat pour mettre un terme à un litige pendant lorsqu'il estime que l'imposition méconnaît les règles de l'Union. Mais nous pensons plus radicalement que la fin de non recevoir était fondée et pensons qu'il est possible, afin de clarifier pédagogiquement ce point, de substituer en cassation ce motif conduisant au rejet.

Nous pensons en effet qu'il n'est pas possible pour un contribuable de former un recours pour excès de pouvoir contre un refus de dégrèvement d'office sur le fondement de l'article R. 211-1 du LPF tant qu'est encore pendante la contestation relative au bien-fondé de l'impôt.

Notons que le pouvoir réglementaire, emboîtant le pas au législateur puisque l'article R. 211-1 était avant la codification l'article 1951 du code général des impôts, s'est bien placé, lorsqu'il a choisi de faire partir les délais encadrant la fenêtre gracieuse de l'expiration du délai de réclamation ou, en cas d'instance devant les tribunaux, de la notification de la décision juridictionnelle, dans l'idée que les premières étapes logiques sont la réclamation et la saisine du juge, et que c'est seulement lorsque le contribuable ne s'est pas réveillé ou l'a fait de travers (en engageant une contestation juridictionnelle sans obtenir gain de cause alors même que l'imposition est infondée) que le pouvoir de dégrèvement d'office à vocation à intervenir.

Surtout, votre jurisprudence mobilise l'exception de recours parallèle chaque fois que l'exercice d'un recours a pour effet de court-circuiter une autre voie de recours spéciale d'effet équivalent qui a vocation par elle-même à épuiser le contentieux. Vous vous montrez particulièrement friands de cette notion en matière fiscale, où vous l'utilisez pour rendre irrecevable l'action, en responsabilité tendant à la réparation du préjudice résultant du paiement d'une imposition illégale (CE, 5 juillet 1996, *SCI Saint-Michel*, RJF n° 8-9/96

n° 1055 ; CE, 30 octobre 1996, *Ministre du budget c/ S.A. Jacques Dangeville*, n° 141043, p. 399 ; CE, 10 novembre 2000, *Société SGAP Expansion*, n° 186301, T. p. ; CE, Section, 21 mars 2011, *M. K...*, n° 306225, p. 101 ; CE, 9 décembre 2015, *M. et Mme R...*, n° 387630, T. p. et RJF 03/16 n° 258), le recours pour excès de pouvoir contre un acte non détachable de la procédure d'imposition (CE, 26 mars 2008, *Association Pro-Musica*, n° 278858, p. et RJF 6/08 n° 719). Vous avez eu recours à cette grille pour encadrer la possibilité de recours contre les rescrits fiscaux (CE, Section, 2 décembre 2016, *Ministre des finances c. Société Export Press*, n°s 387613, p. et RJF 02/17 n° 168).

Cette règle, qui vise, pour ce qui concerne l'excès de pouvoir, à éviter que le juge « en se prononçant sur la légalité d'un acte, ne préempte l'issue de litiges étroitement liés à cet acte et qui relèverait d'autres juges » (v. A. Iljic, « Rescrits fiscaux : ouverture maîtrisée du recours pour excès de pouvoir », *RJF* 02/17), joue chaque fois que la voie de recours atypique risque de percuter l'issue de la voie de recours de droit commun, et à la seule condition que cette dernière soit pour le justiciable au moins aussi efficace que celle qu'elle conduit à fermer.

Or ces deux éléments sont réunis en l'espèce. D'abord, il va de soi que la contestation de l'imposition litigieuse devant le juge de l'impôt peut produire un effet équivalent, et même plus directement efficace, que l'annulation pour excès de pouvoir du refus de dégrèvement d'office. D'autre part le risque de voir percutée la procédure fiscale est frontal, puisqu'encore une fois, la seule condition légale mise à l'usage de l'article R. 211-1, dont le juge de l'excès de pouvoir serait donc amené à vérifier le respect, est le caractère non dû de l'imposition – avec à la clef des risques de divergences entre juges en cas de contentieux parallèles. On est ici bien loin du cas de l'article L. 247 du LPF, sur l'usage duquel une contestation peut valablement s'engager sans préjudice d'une contestation de l'imposition puisque les critères légaux qui permettent l'octroi de la remise sont sans rapport avec le bien fondé de l'imposition.

Nous pensons donc, à tout le moins, que même si le texte de l'article R. 211-1 organise une voie de disparition des impositions mal fondées en quelque sorte parallèle à la voie normale de la réclamation suivie d'une contestation contentieuse, pour les cas où ces dernières ne se sont pas ou pas normalement déroulées, celle-ci ne peut à tout le moins pas doubler la voie de contestation normale lorsqu'elle n'a pas encore échoué. Ce qui nous amène à vous proposer de juger que le recours pour excès de pouvoir contre une demande de dégrèvement d'office sur le fondement du premier alinéa de l'article R. 211-1 du livre des procédures fiscales est irrecevable tant que le délai de réclamation et de recours contentieux n'est pas expiré et, lorsque ces procédures ont été engagée, tant qu'elles sont encore pendantes. Cette position ne nous semble pas miroiter avec, mais au contraire compléter harmonieusement, la solution selon laquelle le contribuable ne peut arguer de l'article R. 211-1 pour se voir relever de la tardiveté de sa réclamation devant le juge de l'impôt (CE, 7 décembre 1966, *Sieur V*, n° 68414, T. p. ; CE, 16 juillet 1976, *Société Bornhauser Molinari et Compagnie*, n° 00240, p. ; CE, 21 mars 1980, *Société Thermi-Lyon*, n° 11635, p. ; CE, 10 septembre 1997, *Société commerciale de transports transatlantiques*, n° 146864 : RJF 1997, n° 1054, impossibilité que vous jugé compatible avec l'article 14 de la convention ESDHLF : CE, 3 février 2011, *Société Groupe Président Electronics*, n° 322857).

Vous pourriez même être tentés d'aller plus loin en jugeant que le refus de dégrèvement d'office sur le fondement de ces dispositions est purement et simplement

insusceptible d'être déféré au juge de l'excès de pouvoir. Ce n'est pas le sens monolithique de la jurisprudence, même s'il est bien hasardeux de qualifier de jurisprudence les maigres traces de prise de position sur cette question que l'on trouve dans les bases de données. Tous les précédents que nous avons cités tout à l'heure sur la teneur de l'article R. 211-1 correspondent à des configurations dans lesquelles c'est le juge de l'impôt qui était confronté à un moyen inopérant relatif à cet article. S'agissant de recours véritablement fondés sur cet article, nous n'avons trouvé que le fichage aux tables d'une décision de jugeant-seule indisponible, CE, 13 juin 1966, *Ministre des Finances c/ Société manufacture Lainière d'Alsace*, n° 57322, T. p.), qui fait droit à une demande en restitution de TVA sur le fondement de l'article 1951 du CGI, et trois arrêts de cour dont le premier est mentionné à la RJF (CAA Paris, 2 novembre 1994, n° 93-1, RJF 5/95 n° 652, conclusions Mme M. de Segonzac BDCF 15/95 p. 182 ; CAA Paris, 2 décembre 1999, *Société Mitsukoshi France*, 97PA01050 ; CAA Douai, 25 mars 2008, *SA Giraud Nord*, 07DA01192) qui admettent expressément la recevabilité. Nous avons également trouvé deux décisions refusant la possibilité de contester pour excès de pouvoir non pas un refus, mais une décision positive de dégrèvement d'office par son bénéficiaire (CE, 21 juin 1968, n° 69269 ; CE, 6 février 1970, *Sieur A...*, n° 74914, p.).

Force est de reconnaître que le recours pour excès de pouvoir contre le refus de dégrèvement d'office du premier alinéa de l'article R. 211-1 ne sert strictement à rien. Vous avez jugé que l'article R. 211-1 ne crée aucun droit au profit des contribuables (CE 23 janvier 1914, n° 53472, *Delobel c/ Puy-de-Dôme*, p. 80 ; CE, 22 avril 1963, *Société P*, n° 57791, T. p. 863 ; CE, 13 janvier 1971, n° 79264 : D... p. 151, conclusions Dufour Dr. fisc. 38/71 c. 1228) et qu'il n'appartient pas au juge (certes en l'espèce de l'impôt) d'apprécier l'usage fait par l'administration de ses pouvoirs de dégrèvement d'office (CE, 18 février 2008, *Société Montebello Ameublement*, n° 295460). Les trois arrêts de cour admettant la recevabilité des REP les rejettent d'ailleurs pour ce motif. Celui qui est mentionné à la RJF juge également, ce qui nous paraît certain, que l'intéressé ne saurait utilement faire valoir que le refus qui lui a été opposé méconnaît le principe d'égalité au motif que des dégrèvements d'office ont été accordés à d'autre. Dans ces conditions, nous peinons à voir ce qui pourrait faire tomber un refus de dégrever, à part peut-être jeune erreur matérielle qui conduirait à une simple injonction de réexamen, ou un motif discriminatoire, cas que vous pouvez toujours réserver (v., en matière de mesures d'ordre intérieur, CE, 15 avril 2015, *Pôle Emploi*, n° 373893, p.).

Bref, il semble que le recours pour excès de pouvoir s'apparente ici à une fausse fenêtre qu'il serait peut-être plus raisonnable de fermer. Cela tirerait le pouvoir que tient l'administration du premier alinéa de l'article R. 211-1 vers le purement gracieux, dont vous avez récemment réaffirmé que le refus de son exercice ne peut jamais être déféré au juge (contrairement à son exercice quand il porte atteinte au droit des tiers : CE, 21 novembre 2016, *M. T...*, n° 392560, T. p.). Il est certes atypique de tirer vers le purement gracieux un pouvoir qui résulte d'un texte. Mais après tout, le premier alinéa de l'article R. 211-1 n'a pas tant pour objet de conférer un pouvoir gracieux à l'administration que d'encadrer dans le temps ses possibilités de remise et de les remettre dans les mains de certaines autorités seulement. Il diffère en cela du pouvoir de remise de l'article L. 247 comme des dispositions législatives visés par le second alinéa de l'article R. 211-1 qui elles créent des cas de dégrèvement d'office soumis à conditions légales.

Vous avez compris que nous vous proposons nous aussi de prendre un circuit coupe-file en jugeant directement en cassation que, comme l'a toujours soutenu l'administration, le recours pour excès de pouvoir de la société était en tout état de cause irrecevable et voué au rejet.

Tel est le sens de nos conclusions.