

CONCLUSIONS

Mme Marie-Astrid de Barmon, rapporteur public

Cette affaire va vous conduire à trancher la question de savoir si les services en charge de l'équipement sont compétents pour prononcer un dégrèvement d'office de taxe locale d'équipement en application de l'article R. 211-1 du livre des procédures fiscales, ou si l'usage du pouvoir purement gracieux que confère cet article est réservé à l'administration fiscale et à celle des douanes.

Les faits à l'origine du litige sont les suivants. Le 4 avril 2003, le maire de la commune de Louveciennes a délivré à la société Canal + Immobilier un permis de construire en vue d'édifier une cité de l'audiovisuel sur les terrains de cette commune auparavant occupés par le groupe informatique Bull. Le permis a été prorogé d'un an, jusqu'au 4 avril 2006. Ce n'est que trois mois plus tard qu'il a été transféré à la SA Louveciennes Développement par un arrêté du 21 juillet 2006. Enfin, un permis modificatif a été accordé à cette société par un arrêté du maire de la commune du 25 septembre 2007.

Mais le 15 janvier 2009, la société Louveciennes Développement informait le maire que, le nouveau projet de bâtiment d'activités ludiques n'ayant pas davantage pu voir le jour faute de caution bancaire, elle se trouvait contrainte de renoncer au permis de construire modificatif et demandait au maire de constater la péremption du permis initial à défaut de commencement des travaux dans les délais impartis. Elle s'est heurtée à un refus de la commune, pour qui la caducité du permis de 2003 n'était pas établie.

Le 10 avril 2009, la société Louveciennes Développement a néanmoins adressé au directeur départemental de l'équipement des réclamations tendant à la restitution des taxes d'urbanisme versées à raison de la délivrance du permis de construire initial. Le 24 avril 2009, au visa de l'article R. 211-1 du livre des procédures fiscales, les services en charge de l'équipement ont prononcé à son profit le dégrèvement d'office de ces impositions, pour un montant total de 5 millions d'euros, incluant la somme de 1 707 754 euros que la commune avait perçue au titre de la taxe locale d'équipement (TLE) en 2004.

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

Un litige s'est alors noué entre la commune et l'Etat, qui a entendu récupérer la TLE dégrévée, puisque l'Etat ne prend pas à sa charge les dégrèvements de cette taxe, à la différence de la règle qui prévaut pour la plupart des impôts locaux. La commune ayant refusé de reverser le trop-perçu de TLE à l'Etat, le préfet des Yvelines a finalement émis à son encontre le 21 juin 2010 un titre de perception valant ordre de reversement, puis rejeté l'opposition à ce titre exécutoire formée par la commune.

Celle-ci a alors demandé au tribunal administratif de Versailles l'annulation du titre de perception et de la décision préfectorale de rejet de son opposition, sans plus de succès.

Une ordonnance du président de la section du contentieux du Conseil d'Etat a attribué à la cour administrative d'appel de Versailles la contestation par la commune du jugement rendu en sa défaveur.

Vous avez en effet jugé par votre décision *Min. c. Commune du Plessis-Robinson* du 17 juin 2015 (n° 363158, aux T., RJF 2015 n° 836) que la voie de l'appel est ouverte dans les litiges concernant les créances que l'Etat, qui assure l'établissement et le recouvrement de la taxe locale d'équipement, est susceptible de détenir sur une commune à la suite d'une décision de restitution de cette taxe au contribuable : même si ces créances trouvent leur origine dans l'impôt local qu'est la TLE, il ne s'agit pas de litiges relatifs aux impôts locaux dont les tribunaux connaissent en dernier ressort en vertu du 4° de l'article R. 811-1 du CJA. Ces dispositions ne visent que les litiges classiques de plein contentieux fiscal introduits par le contribuable pour obtenir la décharge ou la réduction de son imposition, alors que l'issue du différend qui oppose la commune à l'Etat sur un ordre de reversement de la TLE est sans incidence pour le contribuable lui-même.

Dans ses conclusions sur la décision *Min. c. Commune du Plessis-Robinson*, Frédéric Aladjidi soulignait la grande rareté du contentieux né de la contestation d'ordres de reversement en matière fiscale. A notre connaissance, c'est la troisième fois seulement que le pourvoi en cassation formé par la commune de Louveciennes contre l'arrêt de la cour du 4 octobre 2018 rejetant son appel vous confronte au recours de plein contentieux¹ original par lequel une commune, qui perçoit le produit de la TLE conformément à l'article 1585 A du CGI, conteste un ordre de reversement de cette taxe émis par l'Etat à son encontre en conséquence d'un dégrèvement qu'il a accordé au contribuable.

C'est le dernier moyen du pourvoi qui retiendra votre attention. La commune de Louveciennes soutient que la cour a commis une erreur de droit en jugeant que le directeur départemental de l'équipement était compétent pour accorder un dégrèvement d'office de taxe locale d'équipement en faisant usage de l'article R. 211-1 du livre des procédures fiscales.

¹ Il s'agit bien d'un recours de pleine juridiction, comme toute contestation d'un ordre de recettes, cf Section, 23 décembre 1988, C..., n° 70113, RJF 1989 n° 368.

Ce moyen, tiré de l'incompétence de l'auteur de la décision prise par l'administration à l'endroit du contribuable, est opérant dans le contentieux d'aval mettant face à face la commune et l'Etat au sujet de la créance que celui-ci estime détenir par voie de conséquence sur celle-là.

Dans les deux précédents topiques, vous avez en effet déjà admis la possibilité pour la commune, à l'appui de sa contestation de l'ordre de reversement, de critiquer la légalité de la décision de restitution de la taxe locale d'équipement prononcée par l'administration au profit du contribuable, et jugé que l'illégalité de cette restitution prive de base légale la créance que l'Etat prétendait détenir sur la commune (*Commune de Cernay-la-Ville*, 28 novembre 1990, n° 82559, aux T., aux conclusions de la présidente Hagelsteen ; et décision *Min. c. Commune du Plessis-Robinson* précitée).

Encore faut-il qu'il y ait place pour un contrôle par le juge de la légalité de la décision de dégrèvement. La présente affaire présente de ce point de vue une petite singularité.

Dans les précédents *Commune de Cernay-la-Ville* et *Commune du Plessis-Robinson*, la restitution de taxe locale d'équipement à l'origine de la créance dont la commune contestait le bien-fondé avait été accordée en application de l'article 1723 quinquies du CGI, qui dispose que le redevable de la taxe peut en obtenir la décharge, la réduction ou la restitution dans certains cas de figure limitativement énumérés, notamment s'il justifie ne pas avoir été en mesure de donner suite à l'autorisation de construire. Le dégrèvement qui en découle n'a rien de gracieux : il fait suite à une réclamation présentée par le contribuable dans les délais prévus par l'article 406 nonies de l'annexe III au code ; il est soumis à des conditions légales précises, et s'impose à l'administration si ces critères sont remplis.

Le dégrèvement dont a bénéficié la société Louveciennes Développement en application de l'article R. 211-1 du livre des procédures fiscales est d'une tout autre nature. Il s'agit d'une mesure purement gracieuse et, comme telle, insusceptible de recours, ainsi que l'a clairement affirmé votre décision *Société GBL Energy* du 19 juin 2017 (n° 403096, aux T., aux conclusions d'Aurélien Bretonneau, RJF 2017 n° 984 ; cf également *Caisse de règlements pécuniaires des avocats Rhône-Alpes*, 8 novembre 2017, n° 406337), mettant enfin la qualification du pouvoir que ces dispositions confèrent à l'administration au diapason de l'immunité contentieuse que vous avez toujours reconnu aux décisions prises sur leur fondement. En effet, vous jugez avec constance que l'article R. 211-1 ne crée aucun droit au profit du contribuable (23 janvier 1914, *D... c. Puy-de-Dôme*, au Rec. p. 80 ; 22 avril 1963, *Société P*, n° 57791, aux T. ; 13 janvier 1971, n° 79264, au Dupont p. 151), qu'il n'appartient pas au juge de l'impôt d'apprécier l'usage fait – ou non – par l'administration de ses pouvoirs de dégrèvement d'office (*Société Montebello Ameublement*, 18 février 2008, n° 295460 ; *Société Sogecap*, 30 septembre 2015, n° 363059) et que la voie du recours pour excès de pouvoir contre la décision de l'administration est fermée au contribuable, qui ne peut soumettre à votre contrôle ni un refus de mettre en œuvre sa faculté de remise gracieuse, ni

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

une décision de dégrèvement d'office partiel intervenue en sa faveur (21 juin 1968, n° 69269 ; 6 février 1970, *Sieur A...*, n° 74914, au Rec. p. 92).

Néanmoins, la décision par laquelle l'administration octroie une mesure purement gracieuse peut être attaquée par un tiers justifiant d'un intérêt lui donnant qualité pour agir, eu égard à l'atteinte que cette décision de faveur porte à sa situation (*M. T...*, 21 novembre 2016, n° 392560, aux T.).

Tel est assurément le cas de la commune de Louveciennes. Aux termes de l'article 1585 A du CGI, la TLE est perçue au profit de la commune, et l'article L. 2331-5 du code général des collectivités territoriales en fait une recette fiscale de la section d'investissement du budget communal. Comme l'expliquait le président Bachelier dans ses conclusions sur la décision *Secrétaire d'Etat au logement c. B...* du 15 décembre 2000 (n° 184116, au Rec.), l'Etat ne supportant pas les conséquences financières des dégrèvements de TLE, ceux-ci constituent une perte nette pour la collectivité territoriale attributaire de son produit. Vous reconnaissez d'ailleurs l'intérêt pour agir de la commune contre le titre exécutoire lui ordonnant de restituer un trop-perçu de TLE depuis la décision *Commune de Cernay-la-Ville*, alors pourtant que la commune concernée n'a pas intérêt pour agir dans les litiges d'assiette ou de recouvrement opposant le redevable de la TLE à l'administration (Ass., 20 décembre 1985, *Ville de Paris*, n° 38801, RJF 1986 n° 191 ; décision *B...* déjà citée).

Le caractère purement gracieux du dégrèvement prononcé d'office sur le fondement de l'article R. 211-1 du LPF ne fait donc selon nous pas obstacle à ce que la commune, victime collatérale de la générosité de l'Etat envers le contribuable, excipe de l'illégalité de cette décision pour contester le reversement de taxe que l'Etat lui réclame en conséquence.

Enfin, il nous semble que le moyen d'incompétence de l'auteur de la décision de dégrèvement d'office est opérant dans le contentieux qui nous occupe, alors même qu'il ne le serait pas s'il s'agissait d'un contentieux classique d'assiette opposant le contribuable à l'administration. Vous jugez dans ce dernier cas que l'incompétence de l'auteur des actes de la procédure d'imposition est sans influence sur la régularité et le bien-fondé de l'imposition (24 juillet 1981, n° 17776, RJF 11/81 n° 970 ; 4 février 1987, n° 61875, RJF 4/87 n° 371 ; 27 novembre 1987, Plén., RJF 1/88 n° 115 ; 13 juillet 2011, n° 318788, *Société Bretonne de Fonderie et Mécanique*, RJF 12 /11 n° 1396). Mais le présent litige tient moins du contentieux fiscal que de la contestation des titres de perception, dans lequel le vice d'incompétence est opérant (par ex., *Mme Martin*, n° 226606, 2 octobre 2002). Hormis cette parenté avec le contentieux fiscal, qui nous semble ici trop lointaine pour être déterminante, nous ne voyons pas ce qui ferait obstacle à ce qu'une commune invoque l'incompétence de l'auteur de l'acte par voie de conséquence duquel lui est réclamée une dette, dès lors que vous avez admis qu'elle puisse exciper du défaut de base légale de cet acte.

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

Au bénéfice de ces différentes observations, il nous semble que la commune peut utilement invoquer ce moyen.

Et nous le croyons fondé : nous pensons que seule l'administration fiscale était compétente pour exercer le pouvoir gracieux ouvert par l'article R. 211-1 du LPF, fût-ce en matière de TLE.

Il est temps de vous rappeler les termes du 1^{er} alinéa de cet article, qui dispose que « *L'administration des impôts ou l'administration 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* ».

La lettre de l'article R. 211-1 remet donc expressément le pouvoir de remise gracieuse qu'il prévoit entre les mains de ces deux seules administrations, placées sous l'autorité du ministre chargé des finances. Comme le relevait Aurélie Bretonneau en concluant sur l'affaire *GBL Energy*, de manière atypique, ce pouvoir purement gracieux est prévu par un texte, qui plus est étonnamment prescriptif puisqu'il enserme son exercice dans des conditions de fond (l'imposition ne doit pas être due), de forme (avec des délais) mais aussi de compétence, en le réservant à certaines autorités seulement, dont ne fait pas partie l'administration de l'équipement.

Pour contourner cet obstacle de taille, la ministre de la cohésion des territoires et des relations avec les collectivités territoriales affirme que le pouvoir du directeur départemental de l'équipement pour prononcer un dégrèvement d'office en application de cet article se déduit de la compétence de l'administration de l'équipement pour connaître des réclamations d'assiette relatives à la TLE.

Depuis sa modification par la loi du 31 décembre 1975, l'article 1723 sexies du CGI dispose en effet que « *l'administration compétente pour statuer sur les réclamations et produire ses observations sur les recours contentieux autres que ceux relatifs au recouvrement est celle de l'équipement* ». L'article 406 nonies de l'annexe III au code confirme qu'hormis celles relatives au recouvrement de la taxe, qui relèvent de la compétence des services fiscaux, les réclamations concernant la TLE doivent être adressées au service de l'Etat dans le département chargé de l'urbanisme.

Vous en avez tiré les conséquences, en jugeant qu'il fallait désormais appeler en la cause le directeur départemental de l'équipement en lieu et place du directeur des services fiscaux dans les contentieux d'assiette de la TLE (26 juillet 1982, n° 25352, *M. X...*, RJF 1982 n° 1003), et que seul le ministre chargé de l'équipement avait qualité pour représenter l'Etat et se pourvoir en cassation dans un litige d'assiette, à l'exclusion du ministre de l'économie, des finances et de l'industrie (7 avril 2006, *Min. c. Société AAAPL*, n° 267508, aux T., RJF 7/06

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

n° 859, cf dans le même sens *Ministre de l'égalité, des territoires et du logement c. Société Kertrimmo*, 30 décembre 2015, n° 370418).

Vous avez certes donné un prolongement en matière gracieuse à la compétence d'assiette du ministre chargé de l'urbanisme en jugeant qu'il est compétent pour statuer sur les demandes de remise gracieuse de pénalités d'assiette, le ministre des finances étant pour sa part seul compétent pour consentir des remises de pénalités de retard pour défaut de paiement (5 juin 1989, *SCI L'Orée du Bois*, n° 64036, RJF 8-9/89 n° 1021). Mais ces remises de pénalités rattachées au contentieux d'assiette relèveraient aujourd'hui des dispositions de l'article L. 247 du LPF, permettant à l'« administration », sans autre précision quant au service compétent, d'accorder des remises d'amendes fiscales sur demande du contribuable, pas des mesures purement gracieuses octroyées en application de l'article R. 211-1 du LPF. Cette décision ne nous semble pas trancher la question.

La compétence de l'administration de l'équipement en matière d'assiette inclut certainement celle de prononcer les dégrèvements de TLE résultant des demandes de décharge, de restitution ou de réduction de la taxe présentées en vertu des articles 1723 quinquies et 406 nonies. On en trouve d'ailleurs quelques traces dans votre jurisprudence (*Mme G...*, 24 juillet 2009, n° 308551 ; *M. M...*, 2 mars 2017, n° 388121). Il est tentant, par cohérence, de lui attribuer aussi compétence pour accorder des dégrèvements d'office purement gracieux.

Mais nous ne pensons pas qu'une interprétation aussi extensive de l'article 1723 sexies du CGI soit possible. En n'évoquant que les « réclamations » et le « contentieux », ces dispositions ne donnent compétence à l'équipement que pour traiter ces phases antérieures à l'éventuelle mise en œuvre de l'article R. 211-1 du LPF, qui n'a vocation à s'appliquer qu'une fois ces étapes préalables urgées, comme le montrent le point de départ de son délai de mise en œuvre, calé sur l'expiration du délai de réclamation ou la notification d'une décision contentieuse. Il est construit pour donner aux administrations qu'il désigne un dernier levier de dégrèvement, indépendant de ceux qui doivent être actionnés en priorité auprès des services d'assiette ou de recouvrement - la réclamation et la saisine du juge -, lorsque le contribuable n'a pas contesté dans les délais une imposition pourtant indue, ou n'a pas obtenu du juge sa décharge ou la levée de l'obligation de la payer. La nature radicalement différente des décisions de dégrèvements qui peuvent être prises pendant la phase contentieuse et après celle-ci sur un terrain purement gracieux permet difficilement de faire entrer le dégrèvement d'office dans le champ de l'article 1723 sexies qui ne régit que la phase contentieuse. Ce n'est du reste pas au visa de l'article 1723 sexies du CGI, mais de l'article R. 211-1 du LPF que le directeur de l'équipement a accordé le dégrèvement litigieux à la société Louveciennes développement. Dès lors, nous ne croyons pas que l'article 1723 sexies confère implicitement à l'administration de l'équipement, par capillarité avec sa compétence d'assiette, un pouvoir équivalant qui pourrait s'exercer concurremment de celui que l'administration fiscale tient de l'article R. 211-1 du LPF.

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

Nous vous invitons donc à vous en tenir à la lettre de l'article R. 211-1, qui réserve clairement le dégrèvement d'office à titre purement gracieux aux administrations fiscale et douanière.

La cour a donc commis une erreur de droit en jugeant que le directeur départemental de l'équipement était compétent pour prononcer un dégrèvement d'office en faisant usage de l'article R. 211-1 du LPF, qui justifie l'annulation de l'arrêt attaqué.

Une substitution de base légale après cassation ne nous paraissant pas envisageable², il est dans l'intérêt d'une bonne administration de la justice de régler l'affaire au fond, puisque le sort du litige est scellé par le motif d'annulation de l'arrêt.

Vous accueillerez pour ce même motif l'appel de la commune de Louveciennes puis la déchargerez en conséquence de l'obligation de payer la somme faisant l'objet du titre de perception litigieux.

Vous mettrez à la charge de l'Etat le versement d'une somme de 4 500 euros à la commune au titre des frais irrépétibles demandés tant en appel qu'en cassation.

Par ces motifs, nous concluons à l'annulation de l'arrêt attaqué et du jugement du tribunal administratif de Versailles du 18 décembre 2015, à ce que la commune de Louveciennes soit déchargée de l'obligation de payer la somme faisant l'objet de l'ordre de reversement du 21 juin 2010 et à ce que l'Etat lui verse une somme de 4 500 euros au titre des dispositions de l'article L. 761-1 du CJA.

² La cour a jugé, à juste titre nous semble-t-il, que les travaux autorisés par le permis attribué le 4 avril 2003 et prorogé d'un an à compter du 4 avril 2005 n'ayant pas reçu de commencement d'exécution le 4 avril 2006, en dépit du dépôt d'une déclaration d'ouverture de chantier en mairie (*M. Teulery*, 5 octobre 1988, n° 72619), le permis avait été frappé de péremption à cette date, sans que son transfert ultérieur puis la délivrance d'un permis modificatif aient d'incidence sur sa caducité (Section, *Sté Tradimmo*, n° 26684, 4 juin 1982, au Rec.). Le directeur de l'équipement aurait donc pu, compétemment cette fois-ci, accorder le dégrèvement de TLE consécutif au constat de péremption du permis en faisant simplement application de l'article 1723 quinquies du CGI. Mais il aurait fallu pour cela que la société bénéficiaire du permis forme une réclamation avant l'expiration, le 31 décembre 2008, du délai fixé à l'article 406 nonies (*Fresnais et Peltier*, 2 juin 2010, n° 301817). Sa réclamation d'avril 2009 était tardive. La décision du directeur de l'équipement ne pourrait donc trouver une base légale dans cet article.