

Fiscalité : application du pouvoir de dégrèvement d'office par l'administration

Lire les conclusions de :

Isabelle Bourion

Conclusions du rapporteur public

Lire les commentaires de :

Cédric Meurant

Dégrèvement d'office : la CARPA au tapis

DÉCISIONS DE JUSTICE

CAA Lyon, 5ème chambre – N° 14LY01422 – Caisse de règlements pécuniaires des avocats devenue CARPA Rhône-Alpes – 25 octobre 2016 – C+ [↗](#)

CAA Lyon, 5ème chambre – N° 15LY01531 – Caisse de règlements pécuniaires des avocats devenue CARPA Rhône-Alpes – 25 octobre 2016 – C+ [↗](#)

Arrêts annulés en cassation : voir CE, 8 novembre 2017 - N° 406337 et 406338 :

INDEX

Mots-clés

Compte CARPA, Impôt sur les sociétés, Taux réduit, Revenus de placement, Dégrèvement d'office

Rubriques

Fiscalité, Procédure

Résumé Conclusions du rapporteur public Note universitaire

Résumé

Décision CE :

¹ Aux termes de l'article R. 211-1 du livre des procédures fiscales : « *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 (...)* ». Il résulte de ces dispositions que la décision de l'administration de faire usage du pouvoir que celles-ci lui confèrent revêt un caractère purement gracieux.

² Aux termes du 5° de l'article R. 811-1 du code de justice administrative : « *Toute partie présente dans une instance devant le tribunal administratif (...) peut interjeter appel contre toute décision juridictionnelle rendue dans cette instance. Toutefois, le tribunal administratif statue en premier et dernier ressort : (...)* 5° *Sur les requêtes contestant les décisions prises en matière fiscale sur des demandes de remise gracieuse (...)* ». Il suit de là que le tribunal administratif de Lyon, en se prononçant sur des demandes contestant des décisions rendues sur le fondement de l'article R. 211-1 précité, a statué en premier et dernier ressort sur les demandes présentées par les requérantes. En se prononçant sur les requêtes formées contre ces jugements, qui ne pouvaient donner lieu à appel, la cour a excédé sa compétence et les arrêts attaqués doivent, en conséquence, être annulés.

³ Rejet des pourvois de la CARPA Rhône-Alpes dirigés contre les jugements du tribunal administratif de Lyon des 11 février 2014 et 17 mars 2015

Arrêts CAA : annulés

⁴ *Compte CARPA - Impôt sur les sociétés - Impôt sur les sociétés à taux réduit sur les revenus issus du placement des fonds déposés par les adhérents - Dégrèvement d'office*

⁵ S'il appartient au juge de l'excès de pouvoir de contrôler la légalité d'une décision prononçant ou refusant un dégrèvement d'office, il ne lui appartient pas d'apprécier l'usage fait par l'administration de son pouvoir de prononcer ou de refuser un tel dégrèvement.

⁶ Cf. [CE - 4 juillet 2014 - N° 361316 - CARPA - A](#)

Conclusions du rapporteur public

Isabelle Bourion

Rapporteur public à la cour administrative d'appel de Lyon

DOI : [10.35562/alyoda.6304](https://doi.org/10.35562/alyoda.6304)

¹ "... La requérante fait tout d’abord valoir, contrairement à ce qu’ont jugé les premiers juges, qu’une décision de dégrèvement d’office entre dans la catégorie des décisions devant faire l’objet d’une motivation ainsi que cela résulte de la doctrine administrative.

² Cette question ne constituant pas une question de régularité de jugement, il ne vous appartiendra le cas échéant que de corriger la rédaction du considérant concerné.

³ Aux termes des dispositions de l'article 1er de la loi du 11 juillet 1979 : "*Les personnes physiques ou morales ont le droit d'être informées sans délai des motifs des décisions administratives individuelles défavorables qui les concernent. A cet effet, doivent être motivées les décisions qui [...] refusent un avantage dont l'attribution constitue un droit pour les personnes qui remplissent les conditions légales pour l'obtenir.*" ;

⁴ Par suite, les décisions de dégrèvement d'office n'entrent pas dans la catégorie des décisions devant faire l'objet d'une motivation au sens des dispositions de la loi du 11 juillet 1979 ; Donc le Ta était fondé à rejeter le moyen relatif à la motivation de la décision comme étant inopérant. CAA Lyon N° 11LY21509 du 3 avril 2014.

⁵ En tout état de cause, la décision attaquée est motivée par le caractère imposable des produits financiers, par application des dispositions du 5 de l’article 206 du code général des impôts.

⁶ Pour contester la décision du 22 janvier 2014 et la décision réitérative de rejet du 20 juin 2014, par lesquelles l’administration fiscale a rejeté sa demande de dégrèvement d’office, la CARPA soutient que l’administration s’est estimée à tort, et en méconnaissance de la doctrine administrative 13 Q-212 n° 3 du 15 juin 1999, tenue *implicitement* de lui refuser sa demande en dégrèvement d’office au motif que l’imposition ne résultait pas d’une erreur de ses services.

⁷ Or, les décisions précitées ne sont fondées que sur le caractère imposable des produits financiers, par application des dispositions du 5 de l’article 206 du code général des impôts et il ne ressort pas des termes de sa dernière décision du 20 juin 2014 selon lesquels « *la CARPA a spontanément déclaré et acquitté l’IS au taux réduit de 10% sur les revenus issus des placements financiers au titre des années 2005 à 2011. Par conséquent, elle supporte la charge de la preuve de l’exagération des impositions contestées* », que l’administration se

serait estimée IMPLICITEMENT en situation de compétence liée pour lui refuser un dégrèvement d'office au motif que l'imposition ne résultait pas d'une erreur de ses services.

8

Elle fait ensuite valoir que le juge du recours pour excès de pouvoir doit apprécier l'usage fait par l'administration de son pouvoir de dégrèvement d'office, relever l'erreur de droit entachant la décision prise par l'administration dans le cadre de son pouvoir discrétionnaire dès lors que les impositions n'étaient pas dues et par suite annuler cette décision.

9

S'il est vrai qu'il appartient au juge de contrôler l'utilisation faite par l'administration des pouvoirs qu'elle tient de l'article R. 211-1 du LPF et d'annuler une décision prise sur ce fondement qui serait entachée d'une erreur de droit, quand bien même cette décision résulterait du pouvoir discrétionnaire de l'administration, il n'appartient toutefois pas au juge de l'excès de pouvoir, lorsque la décision n'est pas entachée d'une erreur de droit, de porter une appréciation sur l'opportunité du refus de dégrèvement. Voir CAA LYON N° 05LY01266 SA. OREM 26 février 2009.

10

En l'espèce, l'administration, qui s'était, dans ses décisions du 22 janvier 2014 puis du 20 juin 2014, uniquement fondée pour rejeter la demande de dégrèvement d'office de la CARPA, sur le moyen de bien-fondé tiré du caractère imposable des produits financiers, par application des dispositions du 5 de l'article 206 du code général des impôts (*qui constitue effectivement une erreur de droit puisque les impositions n'étaient pas dues*) a, dans un mémoire en défense devant le Ta opéré **une substitution de motifs** indiquant, ainsi que l'a jugé le tribunal administratif, que « *lorsqu'elle examinait une réclamation fondée sur l'article R. 211-1 précité du livre des procédures fiscales, elle se prononçait en fonction de l'ensemble des circonstances de l'affaire, recherchant notamment si la surtaxation invoquée résulte ou non d'une erreur du service, qu'au cas d'espèce les impositions résultaient des déclarations de la requérante et pas d'une erreur du service et qu'elle estimait qu'il n'y avait pas lieu de faire usage du pouvoir discrétionnaire de dégrèvement* ».

11

Ce faisant, l'administration, invoquant dans son mémoire en défense un autre motif- Voir CE 20 avril 2005 n° 261219 - B s'est ouvert la possibilité de corriger son erreur de droit initiale. Voir CE 27 sept 2006 n° 278563 B.

12

Cette substitution de motifs est maintenue en appel dans le mémoire en défense présenté par le ministre. Si la substitution de motifs doit être demandée par l'autorité compétente pour prendre la décision – voir CE 5 février 2014 Société Pludis n° 367815 B, la présente demande de substitution présentée par le ministre doit probablement être admise, compte tenu du pouvoir hiérarchique dont il dispose sur le DDFP.

13

Dans ces conditions, l'administration n'a pas, par ces nouveaux motifs, entaché sa décision d'une erreur de droit, l'administration ne s'étant par ailleurs, pas estimée tenue de refuser la demande présentée par la requérante au motif que l'imposition ne résultait pas d'une erreur de ses services.

Note universitaire

Dégrèvement d'office : la CARPA au tapis

Cédric Meurant

Attaché temporaire d'enseignement et de recherche à l'Université Jean Moulin Lyon 3

Autres ressources du même auteur



DOI : [10.35562/alyoda.6306](https://doi.org/10.35562/alyoda.6306)

Brève sur C.A.A. de Lyon, 25 oct. 2016, *CARPA Rhône Alpes*, n° 14LY01422, inédit et C.A.A. de Lyon, 25 oct. 2016, *CARPA Rhône Alpes*, n° 15LY01531

1. Les arrêts *CARPA Rhône-Alpes* rendus par la cour administrative d'appel de Lyon le 25 octobre 2016 (n° [14LY01422](#) et n° [15LY01531](#), inédits) interviennent à la suite du contentieux qui a opposé l'administration fiscale aux caisses de règlement pécuniaire des avocats (CARPA) à propos de l'assujettissement à l'impôt sur les sociétés des produits financiers issus de placement de fonds qu'il leur appartient de conserver (sur ces produits financiers : [C.A.A. de Lyon, 24 mai 2012, *Ministre du budget, des comptes publics, de la fonction publique et de la réforme de l'État*, n° 11LY01141, inédit](#)). En effet, ces associations ont notamment pour mission de « *recevoir, de conserver et de manier les fonds, effets ou valeurs reçus par les avocats pour le compte de leurs clients avant qu'ils ne soient reversés à leurs bénéficiaires* » (C.E., plén. fiscale, 4 juill. 2014, *CARPA Rhône-Alpes*, n° 361316, *Lebon* p. 208, *RJF* 2014 n° 0879, p. 835, chron. E. Bokdam-Tognetti ; *BDCF* 2014 n° 091, concl. B. Bohnert). Les CARPA déclaraient ces produits financiers au titre du taux réduit de 10% de l'impôt sur les sociétés ([art. 219 bis du Code général des impôts](#)) . Nombre d'entre elles demandaient ensuite le dégrèvement de ces sommes.

3 Cependant, le Conseil d'État a estimé le 4 juillet 2014 que ces produits financiers n'entrent pas dans les bases de l'impôt sur les sociétés au taux réduit dès lors que leur perception « *découle non de la mise en valeur d'un patrimoine ou du placement de sommes disponibles mais de la réalisation même de la mission désintéressée qui correspond à son objet social* » (C.E., plén. fiscale, *CARPA Rhône-Alpes*, préc.) . Ces sommes sont effectivement exclusivement affectées « *au financement des services d'intérêt collectif de la profession (d'avocat), et notamment des actions de formation, d'information et de prévoyance, ainsi qu'aux œuvres sociales des barreaux ; (...) à la couverture des dépenses de fonctionnement du service de l'aide juridictionnelle et au financement de l'aide à l'accès au droit.* » ([art. 235-1 du décret du 27 novembre 1991 organisant la](#)

profession d'avocat. Sur cette question, V. not. : O. Fouquet, « Le régime d'imposition des produits financiers des CARPA », *RTD. Com.* 2014, p. 718).

4

2. En l'espèce, la CARPA Rhône-Alpes se substituant aux CARPA des barreaux de Lyon, d'Ardèche et de Saint-Étienne avait déclaré ces produits financiers qu'elle avait respectivement perçus entre 2000 et 2003 (arrêt n° 14LY01422, préc.) et 2005 et 2008 (arrêt n° 15LY01531, préc.) au titre de l'impôt sur les sociétés. Mais elle avait sollicité le dégrèvement de ces impositions sur le fondement des dispositions de l'article R. 211-1 du Livre des procédures fiscales qui sont destinées à réparer les « *erreurs d'imposition incombant au service des Impôts* » et « *celles dont les contribuables eux-mêmes ont la responsabilité* » (Réponse du ministre délégué chargé du Budget n° 07967 à Mme Colette Goeuriot, *JOAN* du 1^{er} mars 1982, p. 823. V. aussi : BOI-CTX-DRO-10-20120912, 12 sept. 2012, pt. 1) . Ce mécanisme permet de « *surmonter l'expiration du délai de réclamation* (sur ce point : art. R. 196-1 du Livre des procédures fiscales) *et de rétablir la situation qui aurait normalement dû être, puisque les impositions en cause n'étaient pas dues* » (E. Bokdam-Tognetti, « Le contribuable touché par la grâce », *RJF* 2014, p. 428) . Ce à quoi l'administration fiscale avait en l'espèce refusé de faire droit. Le tribunal administratif de Lyon avait ensuite rejeté la requête dirigée contre ces décisions (11 fév. 2014, n° 1108187, inédit ; 17 mars 2015, n° 1403792, inédit). La CARPA avait donc interjeté appel. Compte tenu de la décision du Conseil d'État intervenue entre-temps qui l'exonérait de l'impôt sur les sociétés, elle nourrissait sans doute l'espoir d'obtenir gain de cause. Ce n'est pourtant pas ce qu'a décidé le juge d'appel qui a appliqué la jurisprudence constante relative au contrôle de la légalité des décisions refusant le dégrèvement d'office.

5

3. La cour administrative d'appel rappelle effectivement que le juge de l'excès de pouvoir contrôle la légalité de ces décisions. Mais, très classiquement, l'intensité de ce contrôle est conditionnée par la nature discrétionnaire du pouvoir d'accorder ou non un dégrèvement d'office. En effet, l'utilisation du pouvoir prévu à l'article R. 211-1 du Livre des procédures fiscales par l'administration fiscale n'est en principe qu'une faculté (C.E., 13 janv. 1971, n° 79264, *Lebon T. p. 151*, *Droit fiscal* 1971 n° 038, comm. n° 01228, concl. E. Dufour). Exceptionnellement, elle peut, compte tenu de la situation du contribuable, se trouver tenue d'accorder un dégrèvement d'office (Sur ce point, V. not. : F. Dal Vecchio, « Juridiction gracieuse. Dégrèvement d'office », *Jcl. Procédures fiscales* n° 470, 2016, n°s 179-190). Mais en l'espèce, la CARPA Rhône-Alpes ne se trouvait pas dans cette hypothèse.

6

Ainsi, lorsque l'administration a une faculté d'accorder un dégrèvement d'office, le contribuable n'a aucun droit à bénéficier de ce type de décision (par analogie avec les restitutions d'impositions : C.E., 23 janv. 1914, n° 53472, Lebon p. 80), et ce même s'il en remplit les conditions (C.A.A. de Paris, 2 juill. 1996, Société Anonyme Clinique Sainte-Marie, n° 94PA01638, inédit). Autrement dit, le dégrèvement d'office n'est qu'une mesure gracieuse (C.E., 3 fév. 2011, Société Groupe Président Electronics, n° 322857, Lebon T. p. 874, Droit fiscal 2011 n° 026, comm. n° 0408, concl. L. Olléon et note C. Ménard ; Procédures 2011 n° 03, comm. n° 0217, note O. Négrin). Cette procédure remplit effectivement le critère de définition de ces décisions rappelé par l'arrêt *ministre de l'intérieur c/ Cortes Ortiz* : c'est « une mesure de faveur au bénéfice de laquelle l'intéressé ne peut faire valoir aucun droit » (C.E., Sect., 4 fév. 2015, n° 383267, Lebon p. 528, AJDA 2015, p. 443, chron. J. Lessi et L. Dutheil de Lamothe ; RFDA 2015, p. 471, concl. B. Bourgeois-Machureau ; D.A. 2015, comm. n° 038, note G. Eveillard). C'est logique : l'administré est alors dans une situation illégale et il demande à l'administration de gracieusement la régulariser (sur ces points : B. Bourgeois-Machureau, « Lignes directrices et pouvoir gracieux. À propos de la régularisation des étrangers », *RFDA* 2015, p. 471, concl. sur *C.E., Sect., 4 fév. 2015, Ministre de l'intérieur c/ Cortes Ortiz*, préc.). C'est la raison pour laquelle le contribuable qui demande à bénéficier d'une telle « mesure de bienveillance » (T. Lambert, *Procédures fiscales*, 2^{ème} éd., LGDJ, 2015, Domat, p. 544) auprès de l'administration fiscale ne peut pas soutenir qu'il est placé dans une situation fiscale comparable à celle d'un autre contribuable ayant bénéficié d'une mesure gracieuse similaire : c'est alors un moyen inopérant (C.E., 3 fév. 2011, Société Groupe Président Electronics, préc.).

7

4. Ce pouvoir gracieux est encadré par le contrôle de la légalité opéré par le juge de l'excès de pouvoir. Cependant, il n'apprécie pas « l'usage » fait par l'administration de son pouvoir de faveur. Cette limitation du contrôle du juge de l'excès de pouvoir est ancienne : elle existait déjà sous l'empire de l'ancien article 1951-1 du Code général des impôts (par ex. : C.E., 13 janv. 1971, préc.). L'article R. 211-1 du Livre des procédures fiscales s'étant substitué à ces dispositions sans « modifier la teneur » du pouvoir de l'administration, le même contrôle a été transposé (C.A.A. de Paris, 2 nov. 1994, Société Danzas, n° 93PA00001, au Lebon T., Droit fiscal 1995 n° 21, comm. n° 1172, concl. M. de Segonzac).

8

5. Il faut donc déterminer ce qui relève de « l'appréciation de l'usage » du pouvoir gracieux de l'administration fiscale. Dans les conclusions qu'elle a prononcées sur l'affaire n° 15LY01531 (arrêt préc.), Mme Bourion estime qu'il n'appartient pas au juge d'apprécier « l'opportunité » du refus de dégrèvement. C'est naturel : ayant

l'interdiction de se substituer à l'administration, le juge de l'excès de pouvoir s'autorise à contrôler les motifs des décisions administratives sans jamais vérifier l'opportunité de cet acte (par ex. : C.E., 14 janv. 2016, n^{os} 59619 e. a., Lebon p. 15, GAJA n° 28) . Mais ce n'est pas ce qu'il faut entendre ici par « *opportunité* » ou « *usage* ». En fait, il semble que le juge de l'excès de pouvoir se refuse ici à procéder à un contrôle des motifs de la décision attaquée. En effet, « *l'article R. 211-1 du Livre des procédures fiscales fixe des conditions à sa mise en œuvre mais ne donne pas de motifs qui serviraient de fondement à la décision de l'Administration* » (M. de Segonzac, concl. préc.) . À défaut de motifs déterminés par les textes pour encadrer le pouvoir gracieux de dégrèvement d'office, aucun contrôle des motifs ne peut logiquement être opéré par le juge de l'excès de pouvoir. Celui-ci exerce ainsi un contrôle *infra-minimum* : il se borne sans doute à vérifier seulement la régularité externe de l'acte, l'exactitude matérielle des faits, l'erreur de droit, la violation de la loi et le détournement de pouvoir. Voilà qui tranche avec le contrôle pratiqué sur d'autres pouvoirs de faveur appartenant à l'administration. Ainsi, lorsque le préfet refuse de régulariser la situation d'un étranger en situation irrégulière, ce dernier soulève l'erreur manifeste d'appréciation en invoquant des éléments tirés de sa situation personnelle (C.E., 4 fév. 2015, *ministre de l'intérieur c/ Cortes Ortiz*, préc.).

9

6. Ces éléments expliquent les solutions de la cour administrative d'appel de Lyon dans ces deux affaires. En effet, le refus de dégrèvement d'office des impositions litigieuses ne reposait que sur un seul motif : le caractère « *discrétionnaire* », « *facultatif* » « *de la possibilité ouverte à l'administration de prononcer* » une telle mesure (dans l'arrêt 14LY01422, ce motif ne fonde la décision que depuis que le juge a décidé en première instance, sur demande de l'administration fiscale, de procéder à une substitution de motifs). *A contrario*, il n'était pas établi, d'une part, que l'administration fiscale ait estimé devoir rejeter la demande de la CARPA Rhône-Alpes « *au motif que les impositions concernées ne procéderaient pas d'une erreur commise par ses services ou du fait que le délai de réclamation contentieuse prévu à l'article R. 196-1 du livre des procédures fiscales était expiré* ». D'autre part, il ne ressortait pas non plus des pièces du dossier que l'administration avait jugé que les impositions litigieuses étaient dues (dans l'arrêt 14LY01422, ce motif fondait initialement la décision attaquée. Après la substitution de motifs, il ne la fonde heureusement plus : il aurait sinon entraîné son annulation pour erreur de droit).

10

Ainsi, l'unique motif invoqué par l'administration fiscale était forcément justifié puisqu'il portait sur le seul caractère de son pouvoir de dégrèvement d'office. Aux termes du contrôle exercé par le juge, cela suffisait à condamner les recours introduits par la CARPA

Rhône-Alpes. Certes, cette solution peut se prévaloir de la jurisprudence solidement établie rappelée précédemment. Mais, pour fondée qu'elle soit, elle pose question au regard du principe de l'égalité devant l'impôt. Une rupture d'égalité se dessine effectivement entre une CARPA qui a bénéficié d'un dégrèvement de la part de l'administration et une autre qui s'est vue refuser l'avantage de cette mesure de faveur, sans que la motivation de la décision puisse réellement expliquer cette discrimination. Pour surmonter cette situation dommageable, peut-être faudrait-il placer l'administration fiscale en situation de compétence liée d'accorder un dégrèvement d'office lorsqu'un contribuable se trouve assujetti à un impôt qu'il ne doit pas.