

Dossier n°1605031
SAS STAGS

Audience du 20 juin 2018

Merci Monsieur le président,

Monsieur le président, madame, monsieur les conseillers,

I. La SAS STAGS a pour activité la gestion de fonds. Au cours de l'année 2012, ses actionnaires ont procédé à une réduction de son capital en effectuant un rachat d'actions auprès de certains d'entre eux, pour un montant global de 49 861 265 euros. La société a par conséquent, en tant qu'établissement payeur, déposé une déclaration auprès du service des impôts au titre du prélèvement forfaitaire libératoire et des prélèvements sociaux directement prélevés à la source sur les revenus de capitaux mobiliers perçus par trois associés de la société, à savoir Charlotte LD, Edouard L... et Marie L.... A cette occasion, la SAS STAGS a reversé au Trésor public une somme de 6 037 039 euros.

Toutefois, par une décision QPC du 20 juin 2014 n°2014-404, le Conseil constitutionnel a jugé inconstitutionnel le régime fiscal applicable aux sommes ou valeurs reçues par l'actionnaire dont les titres sont rachetés par la société émettrice, qui relevait soit des règles d'imposition des revenus de capitaux mobiliers, soit de celles des plus-values de cession de valeurs mobilières en fonction de la procédure de rachat employée, sans que la différence de traitement qui en résultait soit justifiée par la finalité du dispositif. Afin de préserver l'effet utile de sa décision, le Conseil constitutionnel a considéré que les sommes ou valeurs reçues avant le 1^{er} janvier 2014 par les actionnaires ou associés personnes physiques au titre du rachat de leurs actions ou parts par la société émettrice ne sont pas considérées comme des revenus distribués et sont imposées selon le régime des plus-values de cession prévu aux articles 39 *duodecies*, 150-0 A ou 150 UB du code général des impôts.

Se prévalant de cette décision, les trois associés de la société STAGS s'étant acquittés du prélèvement forfaitaire libératoire ont déposé chacun une déclaration rectificative d'impôt sur le revenu mentionnant les sommes dues non dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers mais en tant que plus-value de cession de valeurs mobilières. Des moins-values s'imputant sur les plus-values concernées, l'imposition qui en est résulté était moindre que celle initialement acquittée. L'administration, à la suite du dépôt de ces déclarations, a émis des avis d'imposition supplémentaire à l'égard des trois associés, d'un montant total de 2 650 299 euros. Parallèlement, et en réponse à une réclamation présentée en ce sens par la société STAGS, l'administration a procédé au dégrèvement intégral de la somme de 6 037 039 euros acquittée par la société, omettant toutefois d'assortir cette somme des intérêts moratoires

correspondants. La requérante a alors introduit une réclamation, le 31 mars 2015, pour solliciter le paiement des intérêts moratoires. Le service a reconnu, dans un courrier du 6 octobre 2015, devoir s'acquitter, sur le principe, du paiement des intérêts moratoires mais a limité l'assiette de calcul à la somme de 3 386 740 euros, correspondant à la différence entre la somme de 6 037 039 euros acquittée par la société et la somme de 2 650 299 euros mise à la charge des associés *in fine*. Aucune somme ne semble avoir été versée, à ce stade, à la société. Celle-ci a introduit une seconde réclamation, le 27 octobre 2015, réitérant sa demande de versement des intérêts moratoires ayant couru sur la base de la somme de 6 037 039 euros. L'administration fiscale étant demeurée taisante sur cette demande, la société STAGS vous a saisi d'une requête tendant au versement des intérêts moratoires correspondant, assortis eux-mêmes d'intérêts moratoires.

II. Vous devrez, à titre liminaire, vous interroger sur la recevabilité de la requête et plus exactement sur l'intérêt pour agir de la société STAGS. Vous avez d'ailleurs adressé en ce sens, sur le fondement de l'article R. 611-7 du code de justice administrative, un courrier informant les parties que vous étiez susceptibles de retenir le moyen d'ordre public tiré du défaut de qualité pour agir de la requérante.

Depuis la décision rendue par le Conseil d'Etat en formation **plénière** le **19 décembre 1975, n°84774, A**, le contribuable ayant fait l'objet d'une retenue à la source appliquée à des dividendes distribués a qualité pour la contester et pour en demander la restitution. Auparavant, seul l'établissement payeur qui avait reversé au Trésor la somme ponctionnée sur les distributions avait cette qualité. Aux termes de l'article 75 du code général des impôts, sont regardés, notamment, comme établissements payeurs les personnes ou organismes qui payent des revenus de capitaux mobiliers. La SAS STAGS, qui s'est acquittée des impositions pour le compte de ses associés par le biais du prélèvement libératoire prévu par l'article 117 *quater* du code général des impôts, répond sans conteste à cette définition de l'établissement payeur.

Or, postérieurement à sa décision rendue en plénière, le Conseil d'Etat a pu admettre, dans certaines circonstances, la recevabilité d'une requête présentée par l'établissement payeur. Ainsi, par une décision du **18 juin 1980, Société X, n°20094, B**, la haute juridiction a considéré que l'établissement payeur, qu'elle qualifie de redevable du prélèvement à la source prévu à l'article 125 A du code général des impôts, est recevable à contester le supplément de prélèvement mis à sa charge par l'administration fiscale. Par une autre décision, du **5 avril 2013, Société Vivendi Télécom International, n°350316, B**, les juges du Palais-Royal ont à nouveau qualifié de redevable de la retenue à la source prévue au 2 de l'article 119 du code général des impôts, en principe, l'établissement qui assure le paiement des revenus définis aux articles 108 à 117

bis. Ils considèrent toutefois que, dans le cas où, à l'issue du contrôle, l'administration regarde une somme versée par une société comme un revenu distribué, c'est la société qui a procédé à sa distribution qui doit être regardée comme l'établissement payeur et, par suite, comme le redevable de la retenue à la source, sauf à ce qu'elle établisse que l'établissement qui a procédé, pour son compte, au paiement de la somme en cause avait connaissance de son caractère de revenus distribués. Ces deux décisions ont une caractéristique en commun : dans les deux cas, l'administration fiscale avait exercé un contrôle à l'issue duquel elle avait remis en cause le régime d'imposition des sommes versées au contribuable par l'établissement payeur, exigeant de celui-ci le paiement d'une retenue à la source. Il était, dès lors, tout à fait logique d'admettre la recevabilité de l'action intentée par l'établissement payeur, responsable sur ses propres deniers devant l'administration fiscale.

Certains rapporteurs publics déduisent de la qualité de redevable légal la possibilité d'admettre, concurremment à celle du contribuable, la recevabilité de la requête présentée par l'établissement payeur. Claire Landais, notamment, dans ses conclusions sous l'affaire **Sté Denkavit** du **6 avril 2007, n°235069** énonçait (nous citons) : *« Nous ne croyons pas pour autant qu'elle était seule à pouvoir contester cet impôt : la société Denkavit France, filiale française qui a distribué les dividendes imposés à la retenue à la source litigieuse, nous paraît avoir tout autant intérêt à agir en tant que responsable du paiement de la taxe. Nous n'ignorons pas que le chroniqueur de la décision de plénière de 1 975 précitée avait estimé qu'il serait logique, désormais qu'était reconnu l'intérêt pour agir de la société bénéficiaire de la distribution, que la société distributrice ne soit plus elle-même recevable à contester la retenue à la source. Après avoir hésité, nous pensons plutôt pour notre part qu'il est possible d'admettre l'intérêt pour agir des deux sociétés. Une telle solution a certes pour effet embarrassant de permettre que le juge soit saisi de deux demandes de restitution de la même somme. Mais nous ne voyons pas de raison de dire que la société distributrice ou l'établissement payeur, contre lesquels l'administration fiscale se retournerait et auxquels elle appliquerait d'ailleurs le cas échéant les sanctions fiscales dans le cas où la retenue à la source n'aurait pas été spontanément payée, n'auraient pas intérêt à contester l'imposition. Faudrait-il alors appliquer des règles de recevabilité différentes selon que la retenue à la source a ou non été effectuée avant la distribution ? Nous pensons qu'il est préférable que le juge applique en matière de recevabilité des règles simples »* (fin de citation).

La haute juridiction n'a, toutefois, jamais affirmé par une décision de principe que, dans tous les cas, l'établissement payeur avait qualité pour contester la retenue à la source qu'il avait pratiquée, y compris pour solliciter par voie de réclamation contentieuse, en son nom propre, la restitution totale ou partielle d'une somme versée au nom du contribuable et prélevée sur les deniers de celui-ci.

Bruno Martin-Laprade, chroniqueur de la décision de plénière, avait considéré pour sa part, qu'il faudrait distinguer le cas dans lequel la retenue a bien été effectuée, auquel cas seul le contribuable serait recevable à contester cette retenue, au risque de dédoubler l'action en restitution, et le cas dans lequel la retenue n'a pas été pratiquée, auquel cas le redevable légal qu'est l'établissement payeur serait tout naturellement recherché par l'administration en règlement de la somme, ce qui impliquerait alors de reconnaître sa qualité pour contester des sommes mises à sa charge.

Emilie Bokdam Tognetti, dans ses conclusions sous la décision du **27 juillet 2015, Société Aubepar, n°376369, A**, évoque seulement le fait que la haute juridiction avait « *anciennement admis, par une jurisprudence qui n'a pas été infirmée expressément, la recevabilité à réclamer contre la retenue à la source auprès de l'administration fiscale* ».

Enfin, Frédéric Aladjidi a pu également tempérer les ardeurs de la cour administrative d'appel de Versailles à reconnaître par principe la recevabilité de l'action introduite par l'établissement payeur, en indiquant dans ses conclusions sous la décision du **30 décembre 2015, Caisse de retraite Bayerische Versorgungskammer, n°378237, B** (nous citons) : « *Quelque soit le terrain retenu, vous n'aurez pas, en revanche, à prendre position sur l'affirmation incidente de la cour selon laquelle l'établissement payeur aurait été, lui-même, recevable à demander la restitution de la retenue à la source puisque cette question n'est nullement déterminante pour apprécier les droits du bénéficiaire du revenu ici en cause. Nous nous bornerons, sur ce point, à indiquer qu'il est certain que les bénéficiaires de revenus soumis à retenue à la source sont toujours recevables à contester ces dernières, depuis la décision de Plénière du 19 décembre 1975 (...), mais qu'il n'est pas évident qu'il en aille de même, dans tous les cas, pour l'établissement payeur à propos duquel : - il a seulement été jugé, par la décision CE 18 juin 1980, n° 20094 : RJF 1980, n°791, qu'en tant que « redevable du prélèvement (il) est recevable à contester le supplément de prélèvement mis à sa charge », ce qui correspond à une hypothèse bien particulière ; - et nos collègues se sont divisés sur la généralisation éventuelle d'une telle recevabilité* ».

Pour notre part, nous penchons clairement en faveur de la solution élaborée par Bruno Martin-Laprade qui, si elle peut sembler complexe, n'en a pas moins pour elle une certaine forme de cohérence et, disons-le, de bon sens. L'établissement payeur n'est pas censé prendre à sa charge le paiement des impositions dues par le contribuable. Si, par commodité, le système de retenue à la source permet à l'administration fiscale, notamment dans le cas où le recouvrement des sommes auprès de particuliers ou de sociétés non résidents serait particulièrement ardu, de se retourner contre l'établissement payeur, celui-ci n'est pas, à l'instar d'un débiteur solidaire, le redevable final de l'impôt, qui est toujours le contribuable. L'établissement payeur est d'ailleurs recevable à

engager une action subrogatoire contre ce dernier afin de récupérer les sommes versées à l'administration fiscale.

De manière générale, toute personne mise en demeure d'acquitter une imposition est recevable à la contester (cf par exemple **CE, 17 décembre 2014, *SCI 22 rue du Bœuf*, n°366882, A** s'agissant d'une personne ayant souscrit un acte de cautionnement, ou **CE, 16 décembre 1991, *Guizard*, n°127378** s'agissant de l'associé d'une société civile de construction-vente).

S'agissant plus particulièrement des débiteurs solidaires, ceux-ci ne tirent pas de manière absolue de leur qualité une qualité pour agir, mais ne sont recevables à introduire une instance que s'ils ont été déclarés débiteurs solidaires ou mis en demeure par l'administration de régler tout ou partie de la dette du contribuable. En ce sens, le Conseil d'Etat a pu juger à plusieurs reprises que le dirigeant d'une société responsable de manœuvres frauduleuses, susceptible de voir sa responsabilité solidaire engagée, n'est pas recevable à contester les impositions mises à la charge de la société tant qu'il n'a pas été déclaré débiteur solidaire des impositions de la société par une décision du président du tribunal de grande instance, alors même que celui-ci aurait prononcé un sursis à statuer sur cette question et que des mesures conservatoires ont été prises à son encontre (voyez notamment en ce sens **CE, 6 juin 2007, *Lebègue*, n°280491** ou encore **CE, 20 décembre 2013, *Ministre de l'économie c. M. Chin*, n°362711, B** sur ce point). Dans le même ordre d'idées, le dirigeant d'une société déclaré solidaire du paiement d'une partie des impositions mises à la charge de cette société, sur le fondement de ces dispositions, n'est recevable à contester que le bien-fondé de la partie des impositions réclamées à la société au paiement desquelles le juge judiciaire l'a déclaré solidairement responsable. Il n'est en revanche pas recevable à contester le bien-fondé des impositions dont il n'a pas été déclaré redevable au titre de cette solidarité par le juge judiciaire et pour le paiement desquels il n'est pas recherché par le comptable public (voyez **CE, 12 mars 2012, *M. Reinhart*, n°342357, B**). Enfin, le débiteur devenu solidaire d'un impôt, ou légalement reconnu comme tel, justifie d'un intérêt lui conférant qualité pour contester, dans la limite des sommes dont il est redevable au titre de cette solidarité, le bien-fondé de cet impôt. Il n'en demeure pas moins que si, à la date à laquelle le tribunal statue, sa qualité de débiteur solidaire a définitivement disparu et si, par suite, il n'est plus susceptible d'être recherché en paiement de l'imposition qui lui a été réclamée en raison de cette qualité, notamment si cette imposition a été payée par le débiteur principal dont il est solidaire, l'objet de sa demande a disparu en cours d'instance. Il incombe alors au juge de l'impôt de constater un non-lieu à statuer sur le litige dont il a été saisi (voyez sur ce point **CE, 13 janvier 2010, *Ministre de l'économie c/ Besnier*, n°311072, B**).

Vous le voyez, toute la logique qui sous-tend la théorie de l'intérêt pour agir des tiers en matière fiscale est fondée sur l'idée que leurs intérêts sont,

d'une manière ou d'une autre, lésés par l'imposition mise à la charge du contribuable. Sans cette atteinte à leurs propres intérêts, aucune qualité pour agir ne peut être reconnue.

La question n'est donc pas tant d'empêcher l'existence d'actions ouvertes concurremment au contribuable et aux tiers, puisque celles-ci existent naturellement dans le cas de la solidarité et ont pu être reconnues dans d'autres cas un peu alambiqués (voyez par exemple, pour la recevabilité concurrente du cédant et du cessionnaire d'une créance de type loi Dailly, **CE, 20 septembre 2017, Société Monte Paschi Banque, n°393271, B** sur ce point). La question est plutôt de s'interroger sur ce qui, au fond, permet de reconnaître un intérêt à agir. A nos yeux, dans le cas d'une personne tierce au contribuable, cela ne peut se fonder que sur l'existence d'un préjudice, d'un intérêt suffisamment lésé par la situation fiscale du contribuable.

Revenons au cas d'espèce. La société STAGS a versé au Trésor public les sommes ayant fait l'objet du prélèvement forfaitaire libératoire, dues par les associés sur leurs deniers propres. Dans l'hypothèse où, comme en l'espèce, les sommes versées sont trop importantes, seuls les contribuables nous semblent lésés par ce trop-versé. Aucun élément du dossier ne permet de justifier, par exemple, que les associés se seraient retournés contre la société pour obtenir la restitution des sommes versées, et lui réclameraient paiement d'intérêts moratoires. La société elle-même n'allègue pas avoir subi un quelconque préjudice du fait de ce trop-versé. Nous ne voyons pas, dès lors, ce qui justifie qu'elle disposerait d'un intérêt pour introduire une action en restitution. Nous voyons d'autant moins de quel intérêt à agir elle disposerait pour solliciter le versement d'intérêts moratoires, puisque les seules personnes lésées par l'abstention du Trésor public à restituer les sommes et à les assortir des intérêts moratoires sont les associés.

Vous pourriez néanmoins vous interroger, si vous nous suivez pour considérer que la SAS STAGS ne dispose d'aucun intérêt propre à agir, si celle-ci n'a pas entendu, en réalité, présenter une action au nom de ses associés. Toutefois, aucun élément au dossier ne va en ce sens. La requête mentionne seulement la société STAGS en qualité de requérante, prise en la personne de ses représentants légaux, mais n'indique nullement « au nom et pour le compte de ses associés ». Les conclusions de la requête vont dans le même sens. Par ailleurs, aucun mandat n'est versé au dossier. Et les réclamations successives présentées par la société ne laissent pas davantage entendre qu'elle aurait agi au nom des associés.

Vous en déduirez par conséquent, si vous nous suivez, que la société STAGS est dépourvue d'intérêt pour agir et rejetterez, pour ce motif, la requête qui vous est présentée.

III. Dans l'hypothèse où vous ne partageriez pas notre opinion, nous tenterons néanmoins, plus brièvement, d'exposer notre point de vue sur le fond du litige.

La société requérante reproche au service de ne pas tirer toutes les conséquences du dégrèvement de 6 037 039 euros qu'il a prononcé le 23 février 2015, en procédant à une compensation entre la somme dégrévée et les sommes rappelées au niveau des associés.

Nous pensons qu'elle a raison. Le versement d'intérêts moratoires est en effet automatique, et le Conseil d'Etat a pu en déduire que l'administration n'est pas fondée, si elle remet en cause un dégrèvement accordé au contribuable, à demander la restitution des intérêts moratoires correspondants (voyez en ce sens **CE, 22 octobre 2012, Société Toupargel, n°348856, B**). Dans ses conclusions sous cette décision, Frédéric Aladjidi considérait que (nous citons) : « *Ce à quoi l'administration avait droit, ce n'est pas le remboursement des intérêts moratoires portant sur la période qui s'est écoulée entre le paiement initial de l'impôt et sa restitution, mais c'est le versement des « intérêts de retard » qui étaient dus, conformément aux dispositions de l'article 1727 du CGI relatives aux versements tardifs (...)* ». Il indiquait à cet égard qu'il y aurait matière à discussion sur la date à partir de laquelle de tels intérêts de retard ont pu courir, entre la date d'exigibilité initiale de l'impôt, ou la date de l'avis de mise en recouvrement après dégrèvement, ou encore la date de l'information donnée au contribuable sur l'intention de l'administration de le maintenir. Il concluait néanmoins, et vous êtes exactement dans le même cas de figure, que ce point n'aurait pas à être tranché en l'absence de demande de compensation présentée par l'administration en ce sens, et qu'il ne revient pas au juge d'effectuer d'office. Si les impositions supplémentaires mises à la charge des associés étaient assorties d'intérêts de retard, l'administration a toutefois procédé au dégrèvement de ceux-ci, de sorte que vous ne pourrez considérer qu'implicitement l'administration a entendu effectuer une compensation entre ces deux types d'intérêts.

La seule singularité du cas d'espèce, par rapport à ce précédent, repose sur le fait qu'en l'espèce, l'administration n'a jamais versé les intérêts moratoires, et qu'ainsi nous ne nous trouvons pas dans le cas d'une demande de restitution présentée par le Trésor. Nous ne voyons pas, néanmoins, de raison objective à traiter différemment cette hypothèse. Au contraire, admettre que l'administration puisse pratiquer d'elle-même une compensation entre intérêts moratoires au seul motif qu'elle s'est abstenue de procéder au règlement automatique des intérêts

moratoires tel que le lui imposent les dispositions de l'article R. 208-1 du livre des procédures fiscales, n'encouragerait pas le service à respecter ses obligations.

Au final, si vous ne nous suiviez pas pour considérer que la requête qui vous est présentée est irrecevable, vous pourriez faire droit à la demande de versements des intérêts moratoires présentée par la société. Celle-ci fait, en outre, grief au service de ne pas lui avoir versé les intérêts moratoires en même temps que le remboursement des impositions ainsi que le prévoient les dispositions de l'article R. 208-1 du livre des procédures fiscales. Cette circonstance, sans incidence sur le montant des intérêts moratoires, est toutefois de nature à faire courir les intérêts sur les intérêts dus sur le fondement de l'article 1153 du code civil, c'est-à-dire à compter du jour de la sommation de payer (voyez en ce sens notamment **CE, 6 mai 1983, Société Distrelec et autre, n°28850, A** sur ce point). Vous pourriez alors accorder à la société les intérêts des intérêts à compter du 2 avril 2015, date à laquelle il est raisonnable de penser que la réclamation adressée au service le 31 mars 2015 a été réceptionnée.

Mais tel n'est pas, à titre principal, le sens de nos conclusions.

PCMNC au rejet, pour défaut d'intérêt à agir, de la requête présentée par la société STAGS.