N° 371904
Ministre délégué, chargé du budget
c/ M. et Mme A...

3e et 8e sous-sections réunies
Séance du 29 septembre 2014
Lecture du 20 octobre 2014

CONCLUSIONS

M. Vincent DAUMAS, rapporteur public

La présente affaire pose la question de savoir si les demandes de restitution que présentent les contribuables afin de bénéficier de l'éphémère dispositif dit du « bouclier fiscal » sont assimilables à des « réclamations » au sens des dispositions de l'article L. 190 du livre des procédures fiscales. Deux autres pourvois posant la même question sont actuellement en cours d'instruction[1]. De nombreuses affaires similaires sont par ailleurs en instance devant les cours administratives d'appel.

Vous savez en quoi consistait le « bouclier fiscal », tel qu'il était prévu par les dispositions des articles 1er et 1649-0 A du code général des impôts, qui ont trouvé à s'appliquer entre 2007 et 2012. Il s'agissait d'un droit reconnu aux contribuables d'obtenir une restitution correspondant au plafonnement de leurs impôts directs acquittés une année donnée à hauteur d'une fraction de leurs revenus de l'année précédente – 60 % des revenus de l'année 2005 puis 50 % des revenus des années suivantes.

Des interrogations ont pu naître sur le point de savoir quelles sommes devaient être incluses dans les revenus pris en compte pour le calcul de ce plafonnement. La question s'est posée, notamment, s'agissant des produits des contrats d'assurance-vie dits « multi-supports »[2]. L'administration fiscale avait fait connaître son interprétation dans une instruction du 26 août 2008[3]. Elle avait considéré que devaient être inclus dans les revenus des contribuables, dès leur inscription en compte, les produits réalisés dans le cadre de contrats « multi-supports » dont le capital était investi exclusivement ou essentiellement, c'est-à-dire à plus de 80 %, sur le fonds en euros. Toutefois, vous avez annulé cette partie de l'instruction du 26 août 2008, au motif qu'elle avait ajouté à l'article 1649-0 A du CGI une condition qu'il n'appartenait qu'au législateur de prévoir : voyez CE 13 janvier 2010, M. et Mme N…, n° 321416, aux tables du Recueil, RJF 4/2010 n° 317.

[1] Pourvoi n° 368808 dirigé contre CAA Paris, 22 mars 2013, M. et Mme R…, n° 12PA01564, C+, RJF 7/2013 n° 761 ; pourvoi n° 366160 dirigé contre CAA Paris, 20 décembre 2012, Mme G…, n° 11PA04460, inédit.
[2] Sur les caractéristiques de ces contrats, nous renvoyons aux conclusions de N. Escaut sur CE 20 décembre 2013, Société Axa France, n° 371157, inédite au Recueil, RJF 3/2014 n° 284.
[3] Instruction parue au BOI n° 83 sous la référence 13 A-1-08, paragraphe 34, alinéas 2 à 5.

Ces conclusions peuvent être reproduites librement à la condition de n'en pas dénaturer le texte.

C'est précisément sur cette question que l'administration fiscale et M. et Mme A... se sont opposés. Ces contribuables ont demandé le bénéfice du plafonnement de leurs impôts en fonction de leurs revenus de l'année 2007. Leur demande, qui tendait à la restitution d'une somme de 125 790 euros, a été rejetée par l'administration, au motif que devaient être inclus dans leurs revenus, dès leur inscription en compte, les produits réalisés dans le cadre de leurs contrats d'assurance-vie « multi-supports ». Les contribuables se sont alors tournés vers le tribunal administratif de Nantes, tout en limitant leurs prétentions à la somme de 72 832 euros. C'est en cours d'instance devant le tribunal administratif qu'est intervenue votre décision infirmant l'interprétation administrative de la loi fiscale, telle qu'exprimée dans l'instruction du 26 août 2008. L'administration, en conséquence, a procédé à la restitution de la somme en litige.

A la suite de ce succès, les époux A..., regrettant sans doute d'avoir limité le montant de leur demande de restitution devant le juge de l'impôt, ont présenté une nouvelle demande de restitution à l'administration fiscale, portant sur le complément – c'est-à-dire la différence entre les 125 790 euros initialement réclamés à l'administration et les 72 832 euros demandés au tribunal administratif. Cette nouvelle demande de restitution portant sur la somme de 52 958 euros a été rejetée par l'administration pour tardiveté. Saisi de ce litige, le tribunal administratif de Nantes a rejeté les prétentions des contribuables. Toutefois, en appel, la cour administrative d'appel de Nantes a fait partiellement droit à leurs conclusions.

La cour a annulé le jugement du tribunal pour un motif d'irrégularité de la procédure contentieuse, puis elle a jugé que votre décision du 13 janvier 2010 avait constitué un « événement » au sens des dispositions du c de l'article R. 196-1 LPF de nature à rouvrir le délai de réclamation au profit des époux A.... Elle en a déduit que la nouvelle demande de restitution qu'ils avaient présentée à l'administration fiscale n'était pas tardive. Sur le fond, la cour a fait droit aux conclusions à fin de restitution, mais pas complètement, au motif qu'il n'était pas établi qu'une partie des produits dont les contribuables revendiquaient l'exclusion de leurs revenus provenaient d'un contrat « multi-supports ».

Le ministre chargé du budget se pourvoit en cassation. Les contribuables ont répliqué par un pourvoi incident.

1. Réglons d'abord le sort du pourvoi du ministre.

Celui-ci soulève deux moyens à l'appui de son pourvoi : il soutient tout d'abord – c'est le moyen qui pose la question évoquée au début de ces conclusions – que la cour a commis une erreur de droit en faisant application des règles de droit commun en matière de réclamation alors que les dispositions de l'article 1649-0 A du CGI ont institué, selon lui, un délai spécial excluant l'application du droit commun ; il soutient ensuite que la cour a commis une autre erreur de droit en jugeant que l'annulation par le Conseil d'Etat des passages pertinents de l'instruction référencée 13 A-I-08 du 26 août 2008 constituait un événement de nature à rouvrir le délai de réclamation.

Relevons que, si le ministre vous demande l'annulation des articles 1er à 3 de l'arrêt attaqué, son pourvoi doit être lu comme dirigé seulement contre ses articles 2 et 3 : l'article 1er de l'arrêt se borne en effet à prononcer l'annulation du jugement rendu en première instance

Ces conclusions peuvent être reproduites librement à la condition de n'en pas dénaturer le texte.

et aucun moyen n'est dirigé contre les motifs par lesquels la cour l'a jugé entaché d'irrégularité.

1.1. Ceci précisé, nous n'avons pas de doute pour accueillir le second moyen du pourvoi.

La cour, en regardant l'annulation de l'instruction administrative du 26 août 2008 comme un événement susceptible de rouvrir le délai de réclamation dont bénéficient les contribuables, en application des dispositions combinées de l'article L. 190 et du c de l'article R. 196-1 du LPF, s'était inscrite dans les pas de vos décisions *Société Kéolis Cherbourg* et *Société Heppner*, rendues conformément à nos conclusions (CE 23 décembre 2011, Société Kéolis Cherbourg, n° 330094, aux tables du Recueil p. 824, RJF 3/2012 n° 300 ; CE 30 mai 2012, Société Heppner, n° 339203, aux tables du Recueil, RJF 8-9/2012 n° 865). Mais le législateur est depuis lors intervenu pour priver de la presque totalité de leur portée ces solutions pour l'avenir[4] et vous les avez ensuite formellement abandonnées, par une décision rendue en formation de section (CE 30 décembre 2013, Société Rallye, n° 350100, à publier au Recueil, RJF 3/2014 n° 290). Désormais, il est bien clair qu'une décision annulant, pour excès de pouvoir, une instruction aux services ou une réponse ministérielle par laquelle l'administration fiscale fait connaître son interprétation de la loi fiscale ne peut jamais constituer un événement de nature à rouvrir le délai de réclamation. Nous continuons de trouver cette solution toute théorique très formaliste mais nous nous y rallions, par discipline.

Si vous accueillez, comme nous le proposons, ce second moyen du pourvoi, sans réserver son opérance, vous prendrez position, implicitement mais nécessairement, sur la question posée par le premier moyen du pourvoi. Le débat, désormais tranché, sur le point de savoir si votre décision du 13 janvier 2010 avait pu rouvrir un délai de réclamation aux contribuables n'a en effet de sens que si les dispositions des articles L. 190 et R. 196-1 du LPF sont bien applicables au litige. C'est-à-dire si la demande de restitution présentée par M. et Mme A... à l'administration fiscale constituait bien une réclamation au sens de ces dispositions.

1.2. Nous n'avons guère d'hésitation à vous proposer d'assimiler la demande de restitution effectuée sur le fondement de l'ancien article 1649-0 A du CGI à une réclamation.

Observons que le pourvoi du ministre, qui défend la position contraire, est en porte-à-faux par rapport à l'interprétation exprimée dans les instructions données à ses services[5]. Cette position, qui vient à l'appui du premier moyen du pourvoi, nous paraît donc seulement répondre à des préoccupations d'ordre tactique. Ceci dit, à l'appui de cette position opportuniste, le ministre met en avant principalement deux arguments de texte.

[4] Puisqu'il a enfermé dans un délai de prescription de deux ans à compter de la mise en recouvrement du rôle, de la notification de l'avis de mise en recouvrement, du versement de l'impôt ou de la naissance du droit à déduction toutes les actions fondées, en matière fiscale, sur la non-conformité de la règle de droit dont il a été fait application à une règle de droit supérieure, révélée par une décision juridictionnelle ou par un avis rendu au contentieux (cf. 4e alinéa de l'article L. 190 du LPF, tel que modifié par l'article 48 de la loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013 relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière).
[5] Cf. BOFiP-Impôts : BOI-CTX-BF-30-10-10-20120912 n° 10.

Ces conclusions peuvent être reproduites librement à la condition de n'en pas dénaturer le texte.

1.2.1. Le premier est tiré de la lettre de l'article L. 190 du LPF et nous paraît s'écarter facilement.

Le ministre observe que son troisième alinéa ne mentionne que les actions « tendant à la décharge ou à la réduction d'une imposition ou à l'exercice de droits à déduction ». Et il fait valoir que le droit à restitution n'est ni une imposition ni un droit à déduction, ce qui nous paraît certain.

Toutefois, votre jurisprudence relative au champ d'application de l'article L. 190 du LPF ne s'est jamais arrêtée à la lettre de cet alinéa, qui traite d'ailleurs du cas des actions fondées sur la non-conformité de la règle de droit dont il a été fait application à une règle de droit supérieure. Cette jurisprudence s'est plus volontiers référée aux dispositions du premier alinéa de l'article L. 190, qui englobe dans la « juridiction contentieuse » toutes les réclamations d'ordre fiscal qui tendent 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 ». Le droit à restitution prévu aux articles 1er et 1649-0 A du CGI relève sans aucun doute de cette seconde hypothèse mentionnée par le texte.

Cette solution assimilant une demande de restitution présentée au titre du dispositif du « bouclier fiscal » à une réclamation au sens des dispositions de l'article L. 190 du LPF s'inscrirait parfaitement dans le sens de la jurisprudence. Vous avez procédé à une assimilation du même ordre, de longue date, s'agissant de la demande de restitution d'un crédit de taxe sur la valeur ajoutée (CE 7 juillet 1976, Société « Soleil et Sports », n° 97156, aux tables du Recueil, RJF 10/1976 n° 460 ; CE plénière, 8 janvier 1982, Association syndicale d'arrosage de Courbiac, n° 09766, au Recueil, RJF 3/1982 n° 300 ; voyez aussi, tout récemment, la décision de section *Société Rallye* précitée). Encore plus près de l'hypothèse de l'espèce : c'est la même solution qui est retenue pour les demandes de remboursement de la réduction d'imposition résultant du plafonnement de la taxe professionnelle en fonction de la valeur ajoutée, elles aussi regardées comme des réclamations d'assiette relevant de l'article L. 190 (CE 10 septembre 1997, Société commerciale de transports transatlantiques, n° 146864, inédite au Recueil, RJF 11/1997 n° 1054 ; CE 20 octobre 2000, Ministre c/ SA Institut de Recherches Hydrologiques, n° 207800, inédite au Recueil, RJF 1/2001 n° 111). Et plus récemment, par analogie avec la solution précédente, vous avez encore attrait dans le champ de l'article L. 190 les demandes de remboursement d'une fraction de la contribution au service public de l'électricité présentées au titre du mécanisme de plafonnement de cette contribution en fonction de la valeur ajoutée (CE 13 juillet 2011, Société bretonne de fonderie et mécanique, n° 318788, inédite au Recueil, RJF 12/2011 n° 1396, concl. C. Legras au BDCF 12/2011 n° 143).

Relevons que l'on n'est pas dans l'hypothèse d'un trop-versé d'impôt, que votre jurisprudence exclut du champ de l'article L. 190 du LPF (cf., pour les demandes tendant à la restitution d'acomptes provisionnels excédant l'impôt sur les sociétés dû, CE 13 décembre 2002, Caisse régionale de crédit agricole mutuel Pyrénées-Gascogne, n° 220998, au Recueil, RJF 3/2003 n° 378, concl. L. Vallée au BDCF 3/2003 n° 42[6]). Le contribuable qui bénéficie du droit à restitution ne se voit pas rembourser un montant d'impôt qu'il aurait trop versé. Ce droit à restitution ne le dispense en effet nullement de l'obligation

[6] Solution abandonnant CE 6 juillet 1990, The Prudential Assurance Company Ltd, n° 77720, au Recueil et à la RJF 10/1990 n° 1170.

Ces conclusions peuvent être reproduites librement à la condition de n'en pas dénaturer le texte.

de paiement des impôts directs qu'il doit – paiement qui intervient en principe deux ans avant que puisse s'exercer le droit à restitution. Pour le dire autrement, le droit à restitution d'une fraction des impôts acquittés par le contribuable et son obligation de payer ces mêmes impôts sont indépendants.

Rien ne nous semble donc faire obstacle, dans le texte de l'article L. 190 du LPF, à ce que vous assimiliez les demandes de restitution présentées au titre des articles 1er et 1649-0 A du CGI à des réclamations entrant dans le champ de l'article L. 190 du LPF, donc relevant du contentieux fiscal de l'assiette.

1.2.2. Mais il y a encore le second argument de texte invoqué par le ministre, tiré cette fois des termes du 8 de l'article 1649-0 A du CGI.

Ces dispositions prévoient, dans un premier alinéa, que « Les demandes de restitution doivent être déposées avant le 31 décembre de la deuxième année suivant celle de la réalisation des revenus ». Le second alinéa du 8 traite, en employant une terminologie un peu curieuse, soit dit en passant, des « demandes » tendant au reversement des sommes indûment restituées, c'est-à-dire de l'hypothèse dans laquelle l'administration met à la charge des contribuables un montant correspondant à un excès de restitution. Dans ce cas, le texte précise que les règles de procédure et les sanctions applicables sont les mêmes qu'en matière d'impôt sur le revenu. Une dernière phrase prévoit, dans ce même second alinéa, que « les réclamations sont présentées, instruites et jugées selon les règles de procédure applicables en matière d'impôt sur le revenu ».

Le ministre fait valoir, d'une part, que le premier alinéa du 8 de l'article 1649-0 A du CGI a prévu, s'agissant des demandes de restitution, un délai particulier qui exclurait l'application des délais généraux découlant des articles L. 190 et R. 196-1 du LPF. Il fait valoir, d'autre part, que le renvoi par le second alinéa aux règles applicables aux réclamations en matière d'impôt sur le revenu ne concerne, en bonne légistique, que l'hypothèse visée par ce second alinéa, c'est-à-dire celle d'un contentieux portant sur un excédent de restitution.

Il nous semble que ces arguments sont insuffisants pour qu'on puisse en déduire que le législateur a entendu exclure l'application des dispositions des articles L. 190 et R. 196-1 du LPF aux demandes de restitution tendant au bénéfice du dispositif du « bouclier fiscal ».

D'une part, la circonstance qu'un délai particulier soit expressément prévu, pour les demandes de restitution, par le premier alinéa du 8 de l'article 1649-0 A du CGI ne fait pas obstacle à une application combinée de ces dispositions avec celles, générales, des articles L. 190 et R. 196-1 du LPF – dans la mesure bien sûr où elles ne sont pas incompatibles. Vous avez déjà raisonné de la sorte, dans une hypothèse tout à fait similaire : ainsi, alors que les dispositions de l'article 406 nonies de l'annexe III au CGI prévoyaient que les réclamations relatives à la taxe locale d'équipement devaient être présentées au plus tard le 31 décembre de la deuxième année suivant celle du versement ou de la mise en recouvrement, vous avez jugé que ces dispositions ne faisaient pas obstacle à ce que les redevables de cette taxe se prévalent d'un « événement » au sens du c de l'article R. 196-1 du LPF de nature à leur ouvrir un nouveau délai de réclamation (CE 2 juin 2010, MM. F… et P…, n° 301817, aux tables du Recueil, RJF 8-9/2010 n° 796) ; et de la même façon, précédemment, vous aviez appliqué les règles générales des articles L. 190 et R. 196-1 aux demandes de restitution d'un crédit de

Ces conclusions peuvent être reproduites librement à la condition de n'en pas dénaturer le texte.

TVA alors que les dispositions des articles 242-0 A et suivants de l'annexe II prévoyaient elles aussi un certain nombre de règles spéciales, notamment de délai (voir pour une illustration de cette combinaison, CE 28 décembre 2005, Me D…, liquidateur de la société Sodinel, n° 263982, au Recueil, RJF 3/2006 n° 253). Autrement dit, les règles générales du LPF relatives aux réclamations s'appliquent dans les interstices laissés par le texte spécial.

Reste d'autre part, il est vrai, à surmonter le léger *a contrario* que fait naître, comme le souligne le ministre, la rédaction du second alinéa du 8 de l'article 1649-0 A. Mais il nous paraîtrait exagéré d'y voir la manifestation d'une volonté d'exclure l'application aux demandes de restitution des règles générales du LPF relatives aux réclamations d'assiette – alors, précisons-le, que rien dans les travaux préparatoires de la loi n'appuie cette lecture *a contrario*. Il serait un peu curieux d'appliquer deux régimes procéduraux différents selon que la demande adressée à l'administration tend à la restitution d'une somme en application du dispositif du « bouclier » ou qu'elle conteste le bien-fondé d'un excès de restitution.

Nous vous proposons donc de juger – la solution sera implicite – que, si les dispositions du 8 de l'article 1649-0 A du CGI prévoient l'application d'un délai spécial aux demandes de restitution présentées au titre du « bouclier fiscal », ces demandes doivent être regardées comme des réclamations au sens de l'article L. 190 du LPF et sont donc par ailleurs soumises aux dispositions générales du LPF relatives aux réclamations d'assiette, comme en matière d'impôt sur le revenu. Ce qui autorise les contribuables à présenter une demande de restitution en se prévalant d'un « événement » au sens du c de l'article R. 196-1.

La solution a l'avantage de fournir un corps de règles complet applicable à la présentation, à l'instruction et au jugement des demandes de restitution tendant au bénéfice du « bouclier fiscal ». Bien sûr, elle aura aussi pour effet d'entraîner l'application, le cas échéant, des dispositions de l'article L. 208 du LPF relatives aux intérêts moratoires. Vous devriez alors vous inspirer, par analogie, des règles que vous avez dégagées, de manière très prétorienne, pour les demandes de remboursement de crédits de TVA (sur ces règles voir CE 20 octobre 2000, Société ATG Gigadisc, n° 194730, aux tables du Recueil et à la RJF 1/2001 n° 109, avec les concl. de J. Courtial p. 15). Ainsi, si l'administration procède à la restitution demandée par le contribuable dans le délai de six mois qui lui est normalement imparti pour répondre expressément par les dispositions de l'article R. 198-10 du LPF, aucun intérêt moratoire ne sera dû. En revanche, si l'administration procède à la restitution après l'expiration de ce délai de six mois ou si elle refuse et que le juge de l'impôt donne finalement raison au contribuable, elle devra acquitter les intérêts moratoires qui devraient courir, en l'état de votre jurisprudence, du jour de la demande de restitution.

1.3. Revenons-en à notre affaire. Accueillant le second moyen du pourvoi – et écartant implicitement la thèse qui sous-tend son premier moyen, vous prononcerez l'annulation des articles 2 et 3 de l'arrêt attaqué. Vous pourrez régler l'affaire au fond dans la mesure de la cassation prononcée, la solution du litige se déduisant immédiatement du motif de cassation de l'arrêt. Vous serez alors directement saisi de la demande de restitution présentée par M. et Mme A... au titre du plafonnement de leurs impôts directs en fonction de leurs revenus de l'année 2007. Cette demande a été présentée les 28 décembre 2010 et 15 février 2011, c'est-à-dire au-delà du délai prévu par le 8 de l'article 1649-0 A du CGI. Vous devrez donc la rejeter comme irrecevable car tardive, les contribuables ne pouvant, pour

Ces conclusions peuvent être reproduites librement à la condition de n'en pas dénaturer le texte.

faire échec à cette forclusion, se prévaloir de votre décision du 13 janvier 2010, qui ne constitue pas un « événement » au sens du c de l'article R. 196-1 du LPF.

2. Le sort fait au pourvoi du ministre vous conduira à rejeter le pourvoi incident de M. et Mme A....

Ce pourvoi incident conserve son objet puisqu'il vise l'article 4 de l'arrêt attaqué, qui rejette le surplus des conclusions en restitution des contribuables et qui ne sera pas affecté par la cassation que vous prononcerez sur le pourvoi du ministre.

Ce pourvoi incident est recevable puisqu'il ne soulève pas un litige distinct du pourvoi principal. Ce qui est en cause, à chaque fois, c'est la détermination de la somme à la restitution de laquelle les époux A... peuvent prétendre au titre d'une même année en application du dispositif du « bouclier fiscal ». Notons qu'il n'y a pas de précédent dans votre jurisprudence concernant la notion de litige distinct appliquée à un contentieux relatif à ce dispositif mais une analogie avec votre jurisprudence en matière d'impôt sur le revenu nous paraît commander cette solution : voyez CE 20 mars 1996, Min. du budget c/ M. B…, n° 139844, aux tables du Recueil, RJF 5/1996 n° 587.

Toutefois ce pourvoi incident ne peut être accueilli. Quel que soit le bien-fondé des moyens soulevés à l'encontre des motifs par lesquels la cour a rejeté, au fond, le surplus des prétentions de M. et Mme A..., ces prétentions ne pouvaient être accueillies puisque leur réclamation était irrecevable. Vous pourrez substituer en cassation le motif radical tiré de la tardiveté de cette réclamation, qui est un motif de pur droit, à celui que critiquent les requérants, sans qu'il soit besoin de vous prononcer sur le bien-fondé du motif critiqué (cf. CE 22 mars 1996, GAEC du Vieux Bougy, n° 128923, aux tables du Recueil p. 1032 ; CE 16 janvier 1970, SA commerciale et industrielle du froid, n° 75113, aux tables du Recueil p. 1172).

Et par ces motifs nous concluons :

- à l'annulation des articles 2 et 3 de l'arrêt attaqué ;
- au rejet de la demande de restitution présentée les 28 décembre 2010 et 15 février 2011 par M. et Mme A... au titre du plafonnement de leurs impôts directs en fonction de leurs revenus de l'année 2007 ;
- au rejet de leurs conclusions présentées au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative ;
- et au rejet de leur pourvoi incident.

Ces conclusions peuvent être reproduites librement à la condition de n'en pas dénaturer le texte.