

N° 385737

Ministre des finances et des comptes publics
c/ M. A...

3^{ème} et 8^{ème} sous-sections réunies

Séance du 4 avril 2016

Lecture du 15 avril 2016

CONCLUSIONS

M. Vincent DAUMAS, rapporteur public

M. B... A..., dont le domicile fiscal est au Japon, a cédé en avril 2007 un bien immobilier situé à Paris, en réalisant à cette occasion une plus-value. Il a acquitté le prélèvement au taux d'un tiers sur la plus-value de cession, alors prévu à l'article 244 bis A du code général des impôts (CGI), qui soumettait à un tel prélèvement les plus-values immobilières réalisées par certaines personnes non domiciliées en France. Par une réclamation présentée le 28 décembre 2009, il a demandé la restitution de la différence entre le montant acquitté et le montant tel qu'il résulterait de l'application à la même base d'un taux de 16 %, qui était le taux applicable aux résidents français et européens. Sa réclamation ayant été implicitement rejetée, M. A... a porté le litige devant le tribunal administratif de Montreuil, qui a fait droit à sa demande de restitution. Sur le recours du ministre, la cour administrative d'appel de Versailles a confirmé le jugement par un arrêt du 16 septembre 2014, en jugeant que les dispositions de l'article 244 bis A du CGI constituaient une restriction injustifiée aux mouvements de capitaux entre les Etats membres de l'Union européenne et les Etats tiers, prohibée par l'article 56 du traité instituant la Communauté européenne, devenu l'article 63 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne. Vous avez, un mois plus tard, confirmé cette solution, dans un autre litige (CE 20 octobre 2014, Min. du budget c/ SCI Saint-Etienne, n° 367234, aux tables du Recueil, RJF 1/2015 n° 84). Votre décision *SCI Saint-Etienne* avait été signalée aux Feuilles rapides Francis Lefebvre (FR 52/14 paru le 28 novembre 2014, inf. 8) avec une exhortation adressée aux contribuables de déposer rapidement leurs réclamations, compte tenu d'une incertitude entourant le délai de réclamation applicable.

C'est cette incertitude que le présent pourvoi va vous permettre de lever. Le ministre, dans son pourvoi, ne conteste en effet nullement la solution de fond donnée au litige par la cour administrative d'appel. Mais il soutient – avec un certain aplomb – que la cour aurait dû relever d'office la tardiveté de la réclamation présentée par M. A.... Il se prévaut à cet égard des dispositions du b de la deuxième partie de l'article R. 196-1 du livre des procédures fiscales (LPF).

Ce qui pose une nouvelle fois, devant vous, la question délicate de l'articulation des délais de réclamation prévus, respectivement, par la première et par la seconde partie de cet article.

La première partie de l'article R. 196-1 ouvre un délai de réclamation qui s'étend jusqu'au 31 décembre de la deuxième année qui suit celle au cours de laquelle se produit l'un des événements suivants :

- a) soit la mise en recouvrement du rôle ou la notification d'un avis de mise en recouvrement ;
- b) soit, pour les impôts qui ne donnent pas lieu à mise en recouvrement, le versement de l'impôt ;
- c) soit encore l'événement qui motive la réclamation.

La seconde partie de l'article R. 196-1, qui débute par un « toutefois », ouvre un délai de réclamation plus court, qui s'étend jusqu'au 31 décembre de la première année qui suit celle au cours de laquelle se produit l'un des événements suivants :

- a) soit la réception par le contribuable d'un nouvel avis d'imposition réparant les erreurs d'expédition d'un précédent avis ;
- b) soit l'application d'une retenue à la source ou d'un prélèvement ;
- c) soit la connaissance acquise par le contribuable de cotisations d'impôts directs établies à tort ou faisant double emploi.

Ces dispositions sont anciennes, vous vous en doutez un peu au vu de certains des termes employés. Elles sont issues pour partie d'une loi du 29 décembre 1884, dont les dispositions ont figuré à l'article 1932 du CGI avant d'être recodifiées par décret dans le LPF en 1981¹.

Nous disions que la question de l'articulation des deux parties de l'article R. 196-1 se pose une nouvelle fois car vous vous êtes déjà penché dessus à l'occasion d'une décision *SNC Serater* du 5 juillet 2010. A cette occasion, vous avez déduit de ces dispositions, par un considérant de principe, « qu'une réclamation est recevable dès lors qu'elle est formée dans le délai prévu dans l'une des trois hypothèses mentionnées dans la première partie de l'article R. 196-1 ; que la seconde partie de l'article ouvre en outre, dans les hypothèses qu'elle prévoit, un délai spécial pendant lequel une réclamation est également recevable » (CE 5 juillet 2010, Min. du budget c/ *SNC Serater*, n° 310945, au Recueil sur ce point et à la RJF 11/2010 n° 1102, concl. E. Cortot-Boucher au BDCF 11/2010 n° 1102, note O. Fouquet à Droit fiscal 2010 n° 44, comm. 547).

Nous comprenons cette solution générale comme réglant l'hypothèse dans laquelle un contribuable entre cumulativement dans le champ d'application de la première partie de l'article R. 196-1 et dans celui de sa seconde partie. Dans ce cas, le conflit de normes qui peut en résulter, le second délai étant plus court que le premier, se résout au bénéfice du premier. Mais ce que vous avez jugé dans ce précédent *SNC Serater* ne nous paraît pas exclure la possibilité d'une éventuelle application alternative des dispositions des première et seconde parties de l'article R. 196-1.

¹ Décret n° 81-860 du 15 septembre 1981 portant codification des textes réglementaires concernant les procédures fiscales.

C'est précisément une telle application alternative que défend le ministre dans son pourvoi. Il soutient en effet que dans le cas d'une retenue à la source, les dispositions du b de la première partie visent le cas de l'établissement payeur qui opère la retenue, tandis que celles du b de la seconde partie visent le cas, distinct, du contribuable, celui qui bénéficie du revenu sur lequel la retenue est prélevée à la source et supporte donc le poids effectif de cette retenue. La position soutenue par le ministre dans son pourvoi est conforme à celle exprimée dans ses instructions publiées². Il s'appuie en outre sur les conclusions d'Emmanuelle Cortot-Boucher sur l'affaire *SNC Serater* : alors que cette affaire portait seulement sur l'articulation des deux c de chacune des deux parties de l'article R. 196-1, celle-ci avait envisagé le problème de l'articulation des deux b, pour rejoindre la position exprimée dans la doctrine administrative.

Le ministre, partant d'une telle lecture de l'article R. 196-1, soutient que M. A..., en tant que contribuable, entrainé dans le champ d'application des seules dispositions du b de sa seconde partie. Il en déduit, alors que la plus-value a été réalisée en 2007, que M. A... aurait dû réclamer avant le 31 décembre 2008, et que la cour aurait dû relever d'office la tardiveté de sa réclamation déposée le 28 décembre 2009.

Disons-le tout net : ce pourvoi est voué au rejet. Vous le savez, le juge administratif ne peut et ne doit relever d'office un moyen d'ordre public que si le bien-fondé de celui-ci ressort des pièces du dossier (voir par exemple CE section, 26 juin 1992, Commune de Bethoncourt, n° 114728, au Recueil ; et pour le cas, précisément, du moyen tiré de la tardiveté d'une réclamation, CE 28 juillet 1999, Min. c/ Mme L..., n° 172601, inédite au Recueil, RJF 8-9/1999 n° 1277). Or au cas présent, comme le soutient M. A... dans sa défense, très serrée, rien ne démontre avec évidence que le prélèvement litigieux a été « opéré » avant la fin de l'année 2007. C'est vraisemblable, certes, mais cela ne ressort pas des pièces du dossier.

Toutefois, nous croyons très opportun que vous tranchiez la question de droit soulevée par le pourvoi du ministre, en disant comment s'appliquent les dispositions de l'article R. 196-1 du LPF dans l'hypothèse d'une contestation du prélèvement prévu par l'article 244 bis A du CGI. Votre décision *SCI Saint-Etienne* et les arrêts de cours qui, précédemment, avaient déjà retenu l'inconventionnalité du taux d'un tiers appliqué aux résidents fiscaux d'Etats tiers ont en effet entraîné, comme il fallait s'y attendre, une vague de réclamations. Et plusieurs juges du fond ont opposé à ces réclamations leur tardiveté en se rangeant à la lecture de l'article R. 196-1 faite par le ministre (TA Paris, 16 octobre 2013, Société Apo Immobilien Kapitalanlagegesellschaft MBH, n° 1218875 et 1218924, RJF 4/2014 n° 389 ; voir aussi deux arrêts de la CAA de Versailles du 12 mars 2015 : Min. du budget c/ M. et Mme F..., n° 12VE02554 et Min. du budget c/ M. et Mme W..., n° 12VE02080, publiés à Droit fiscal 2015 n° 31-35, comm. 527, avec une note de G. Ladreyt, le second étant tout particulièrement explicite – signalons qu'ils sont tous deux frappés de pourvois en cassation³ ; voire aussi, plus anciennement, CAA Paris, 9 décembre 1997, M. S..., n° 95PA03981, Droit fiscal 1998 n° 40, comm. 864).

A vrai dire, nous ne vous proposerons pas de trancher la question de l'application des dispositions de l'article R. 196-1 dans le cas d'une retenue à la source – nous entendons par là, une véritable retenue à la source. Disons seulement que la position défendue par le

² Voir BOI-CTX-PREA-10-40, en date du 25 juin 2014, points 260 et 270.

³ Enregistrés, respectivement, sous les n° 391668 et 390156.

ministre, reprise de la doctrine administrative, nous paraît très constructive, aucune accroche textuelle n'autorisant à distinguer le cas de l'établissement payeur de celui du contribuable. Il est vrai que, par des décisions de plénière anciennes, vous avez jugé que le contribuable, donc le bénéficiaire du revenu soumis à retenue, devait réclamer avant le 31 décembre de l'année suivant celle au cours de laquelle la retenue a été opérée – c'est-à-dire dans le délai aujourd'hui prévu par la seconde partie de R. 196-1 (voyez CE plénière, 19 décembre 1975, n° 86880, aux tables du Recueil p. 958 ; même date, n° 86528, inédite au Recueil mais signalée à Droit fiscal 1976 n° 12, comm. 445). Cependant, il faut tout de même prendre son élan, au regard de la lettre du texte, pour affirmer que le contribuable n'entre pas tout autant dans le champ d'application du b de la première partie de cet article, qui vise de manière générale le « versement de l'impôt contesté », lorsque cet impôt n'a pas fait l'objet d'une mise en recouvrement. Or une retenue à la source nous paraît bien, en première analyse, un impôt qui a donné lieu à un versement sans mise en recouvrement préalable. On se retrouverait alors dans un cas d'application cumulée des deux parties de l'article R. 196-1, qui devrait se résoudre, si l'on s'en tient au considérant de principe tout à fait général issu de votre décision *SNC Serater*, au bénéfice du délai le plus long, celui de la première partie. Ajoutons, comme l'observait aussi le Président Fouquet dans le commentaire qu'il a consacré à cette décision, que la position défendue par l'administration a quelque chose de paradoxal, en ce qu'elle offre à l'établissement payeur un délai de réclamation plus long que celui dont dispose le contribuable, alors que le second n'est pas aussi bien informé sur l'existence et les modalités d'application de la retenue à la source que le premier...

Quoiqu'il en soit, le prélèvement prévu à l'article 244 bis A du CGI ne nous paraît tout simplement pas assimilable à une retenue à la source. Celle-ci implique l'existence de trois parties bien distinctes : d'abord un établissement payeur qui, à l'occasion du versement d'une somme, doit en prélever une fraction parce que cette somme constitue l'assiette d'une imposition ; ensuite un contribuable qui est le bénéficiaire de cette somme soumise à l'impôt, et qui ne la recevra qu'amputée de la fraction prélevée ; enfin le Trésor public qui recueille cette fraction prélevée par les soins de l'établissement payeur. Dans le cas du prélèvement de l'article 244 bis A, on est loin d'un tel schéma : ses dispositions se bornent à prévoir, dans le cas général, que l'impôt dû est acquitté lors de l'enregistrement de l'acte de cession ou, à défaut d'enregistrement, dans le mois suivant la cession, sous la responsabilité d'un représentant désigné comme en matière de taxes sur le chiffre d'affaires ; et il résulte seulement des dispositions de l'article 171 quater de l'annexe II au CGI, prises pour l'application des précédentes, que les personnes passibles de cet impôt doivent accréditer, auprès de l'administration chargée du recouvrement, un représentant domicilié en France qui s'engage à remplir les formalités auxquelles elles sont soumises et à acquitter ce prélèvement en leur lieu et place. La désignation de ce représentant est donc une garantie de recouvrement. Elle ne traduit nullement l'institution d'une retenue à la source – ce serait le cas seulement, à notre sens, si le cessionnaire était soumis à l'obligation de verser directement au Trésor, par prélèvement sur le prix de cession qu'il a convenu avec le cédant, la fraction du tiers de la plus-value représentant l'impôt dû en application de l'article 244 bis A.

Enfin, vous ne devez pas vous laisser impressionner par la circonstance que le b de la seconde partie de l'article R. 196-1 du LPF mentionne, à côté des retenues à la source, les « prélèvements » et que c'est précisément le terme employé par le législateur à l'article 244 bis A du CGI. D'une part, le terme de « prélèvements » qui figure au b de la seconde partie de l'article R. 196-1 résulte du décret de codification de 1981. Il ne figurait pas au 2 de l'article 1932 du CGI, en vigueur précédemment, qui ne visait que les retenues à la source. Vous ne pouvez, à notre avis, lui donner un sens plus large que celui de « prélèvements

assimilables à des retenues à la source ». D'autre part, le législateur emploie aussi bien, à l'article 244 bis A, le terme de « prélèvement » que celui d'« impôt ». Ce prélèvement n'est rien d'autre qu'un très classique impôt sur les plus-values – relevons d'ailleurs que le législateur a pris le soin de préciser qu'il est libératoire de l'impôt sur le revenu.

En conséquence de quoi, les contribuables qui ont supporté le prélèvement prévu par l'article 244 bis A du CGI ne nous paraissent pas relever du champ du b de la seconde partie de l'article R. 196-1 du LPF, mais des seules dispositions du b de sa première partie – puisqu'il s'agit bien d'un impôt qui doit être versé au Trésor indépendamment d'une mise en recouvrement. Si vous nous suivez vous rejetterez, pour ce motif, le pourvoi du ministre.

Notons que cette solution vous dispensera de vous interroger sur le point de savoir si la position défendue par le ministre est bien conforme au droit de l'Union européenne, en ce qu'elle aboutit à soumettre à des délais de réclamation différents, s'agissant de l'imposition des plus-values immobilières, les contribuables résidant en France, dans les autres Etats membres de l'Union européenne ou parties à l'accord sur l'Espace économique européen d'une part, et ceux résidant dans des Etats tiers d'autre part...

Par ces motifs nous concluons dans le sens qui suit :

1. Rejet du pourvoi du ministre ;
2. Mise à la charge de l'Etat d'une somme de 3 000 euros au titre des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.