

N° 408456

N° 408457

M. J.

9ème et 10ème chambres réunies

Séance du 13 février 2019

Lecture du 27 février 2019

CONCLUSIONS

Mme Emilie Bokdam-Tognetti, rapporteur public

Lors de sa constitution le 28 mai 2001, M. J. a fait apport à la société par actions simplifiée La Compagnie du Bocage (CDB), dont il est l'unique associé, de 100 000 actions de la société Legris Industries et de 391 732 parts d'une société en participation donnant elles-mêmes droit à l'attribution d'actions de la société Legris Industries. En contrepartie de ces apports en nature, valorisés à 50 597 200 euros, M. J. a reçu 50 597 200 actions de la société CDB, d'une valeur unitaire de 1 euro. Les plus-values d'échange réalisées en mai 2001 n'ont pas été soumises à l'impôt au titre de cette année.

En 2008, 2009 et 2010, la société CDB a décidé de réduire son capital social par rachat auprès de M. J. de ses propres actions. A l'issue d'un contrôle sur pièces des déclarations souscrites par M. et Mme J., l'administration fiscale a estimé que ces rachats successifs avaient mis un terme au sursis d'imposition, prévu par l'article 150-0 B du CGI, des plus-values d'échange réalisées en mai 2001 par M. J. et a, par suite, soumis ces plus-values à l'impôt sur le revenu au titre des années 2008, 2009 et 2010, ainsi qu'aux prélèvements sociaux. Le litige a été porté par l'intéressé devant le tribunal administratif de Paris, qui a rejeté sa demande en décharge, puis devant la cour administrative d'appel de Paris, qui a rejeté sa requête par l'arrêt attaqué sous le n° 408456.

Le pourvoi formé sous le n° 408457 porte, quant à lui, sur le plafonnement des impôts directs à 50 % des revenus de M. et Mme J. au titre du dispositif du « bouclier fiscal ». Estimant que les revenus réalisés en 2008 par M. et Mme J. étaient en réalité supérieurs de 1 690 237 euros à ceux qu'ils avaient spontanément déclarés, le service leur a en effet notifié la reprise du droit à restitution de 225 460 euros qui leur avait été reconnu au titre de l'année 2010 dans le cadre de ce mécanisme.

Ces affaires présentent des points communs, même si elles soulèvent des questions de droit distinctes.

Commençons par le premier numéro appelé. L'essentiel de son argumentation consiste à contester que la plus-value d'échange – non déclarée et non imposée en 2001 - ait pu bénéficier du sursis d'imposition de l'article 150-0 B du CGI et à soutenir que le droit de reprise de l'administration était, par suite, expiré lors de la proposition de rectification du 15 décembre 2011.

Le premier moyen est ainsi tiré de ce que la cour a commis une erreur de droit en jugeant que la plus-value réalisée en 2001 à l'occasion de l'apport de parts de la société en participation à la société CDB entrerait dans le champ de l'article 150-0 B du CGI, alors que celui-ci ne s'applique qu'aux opérations d'apport de titres représentatifs d'un capital social et ne sauraient, par suite, trouver à s'appliquer aux parts d'une société de fait telle qu'une société en participation.

Dans sa rédaction applicable à la plus-value d'échange en litige, l'article 150-0 A du code dispose que « *I.-1. (...) les gains nets retirés des cessions à titre onéreux, effectuées directement ou par personne interposée, de valeurs mobilières, de droits sociaux, de titres mentionnés au 1° de l'article 118 et aux 6° et 7° de l'article 120 [c'est-à-dire essentiellement de titres de créances tels qu'obligations et autres titres d'emprunt négociables], de droits portant sur ces valeurs, droits ou titres ou de titres représentatifs des mêmes valeurs, droits ou titres, sont soumis à l'impôt sur le revenu lorsque le montant de ces cessions excède, par foyer fiscal, 50 000 F par an* ». Cet article retient une approche aussi large que possible du régime des plus-values de cession de titres, parts, valeurs mobilières et droits sociaux, sans limiter d'ailleurs le limiter aux seuls droits et valeurs représentatifs d'une quote-part de capital : les titres de créance émis par les sociétés entrent ainsi dans son champ d'application.

Une société en participation (SEP) n'ayant pas de personnalité morale ni de patrimoine social, elle ne saurait émettre des titres de capital. En revanche, la circonstance qu'une telle société ne soit pas titulaire d'un patrimoine propre ne fait pas obstacle à la cession par les associés des droits qu'ils tiennent du contrat de société (Cass. com. 15 mai 2012, n° 11-30.192, inédit au Bulletin, D. 2012. Actu. 1401; *Rev. sociétés* 2013. 88, note Dondero; BJS 2012. 842, note Godon). En particulier, en cas de contestation de l'associé qui exerce son droit de retrait sur la valeur de ses parts, un expert peut être désigné en vue de déterminer cette valeur (Civ. 1re, 2 juin 1987, n° 85-17.561, Bull. civ. I, n° 180, qualifiant à cette occasion les droits en cause de « parts »). En effet, si la SEP n'a pas de patrimoine, elle n'en constitue pas moins une véritable société, bénéficiant de la part de ses associés d'apports, même s'il ne s'agit que d'apports en jouissance.

Les droits des associés dans une société en participation étant ainsi cessibles, se pose la question du régime d'une telle cession.

En droit civil et commercial, certains commentateurs y reconnaissent principalement une cession de créance, c'est-à-dire une cession de droits personnels sur les autres participants – quand bien même cette cession de créance peut s'accompagner du transfert de droits réels, par exemple lorsque des droits indivis sur un bien sont cédés, et quand bien même les effets de l'opération ne sont pas limités à ce transfert de créance mais se traduisent par l'entrée d'un nouvel associé dans

le groupement (v., en ce sens, note de B. Dondero à la *Rev. sociétés* 2013 p. 88), tandis que d'autres encore y ont vu une « cession de droits réels, de nature diverse » (P. Pic, *Des sociétés commerciales*, t. 1^{er}, 2^e éd., Paris, A. Rousseau, 1925, n° 221, cité par B. Dondero), ou évoquent simplement une « cession de contrat ».

En tout état de cause, compte tenu d'une part, de la nature des droits ainsi cédés et des effets de cette cession, et d'autre part, de l'objet du texte, le gain net résultant de la cession de tels droits nous paraît pouvoir et devoir être regardé, pour l'application de la loi fiscale, comme une plus-value de cession de droits sociaux au sens de l'article 150-0 A du code général des impôts.

Si l'article 150-0 B du code dans sa rédaction issue de la loi de finances pour 2000, qui prévoit l'application de plein droit d'un régime de sursis d'imposition à certaines opérations en disposant que « *Les dispositions de l'article 150-0 A ne sont pas applicables, au titre de l'année de l'échange des titres, aux plus-values réalisées dans le cadre (...) d'un apport de titres à une société soumise à l'impôt sur les sociétés.* », ne vise littéralement que les apports de « titres » et non ceux de droits ou de parts sociales, nous ne pensons pas qu'il doive être interprété restrictivement dans le sens d'une limitation de ce régime (favorable) de sursis aux seules opérations portant sur des titres négociables.

En effet, il résulte des travaux préparatoires de la loi de finances pour 2000 que le législateur a entendu, par souci d'unification et de simplification, fusionner en un même régime de sursis les différents régimes antérieurs, et instituer un dispositif s'appliquant à toutes les plus-values d'échange de valeurs mobilières et de droits sociaux cotés ou non cotés, y compris les cessions de droits sociaux mentionnés à l'article 8 du code, caractérisés par la poursuite de l'investissement économique sous une autre forme (sur l'objet de ce sursis, v. CE, 12 octobre 20016, *S... et autre*, n° 401659 et 401663, T. pp. 701-737, RJF 2017 n° 60, concl. E. Crépey). Or les membres des sociétés en participation dont les noms ont été indiqués à l'administration relèvent de l'article 8 du code.

Il nous semble, compte tenu de cet éclairage, qu'il y a lieu de retenir une approche globalisante et large de la notion de plus-values d'échange réalisée lors d'un apport de titres à une société soumise à l'IS au sens et pour l'application de l'article 150-0 B, comme incluant les plus-values nées de l'apport à une telle société des droits d'un associé dans une société en participation, y compris lorsque ces droits ne se matérialisent pas dans un instrument répondant à la définition de « titre » au sens du code monétaire et financier. Le premier moyen d'erreur de droit sera donc écarté.

Le deuxième groupe de moyens du pourvoi porte sur la nature professionnelle ou non de la plus-value en litige. M. J. soutient que la cour a commis une erreur de droit et inexactement qualifié les faits qui lui étaient soumis en jugeant que la plus-value réalisée en 2001 ne procédait pas de l'exercice d'une activité professionnelle et n'entrait dès lors pas dans les prévisions de l'article 151 nonies du CGI.

En vertu de cet article : « *Lorsqu'un contribuable exerce son activité professionnelle dans le cadre d'une société dont les bénéficiaires sont, en application des articles 8 et 8 ter, soumis en son nom à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéficiaires agricoles réels, des bénéficiaires industriels et commerciaux ou des bénéficiaires non commerciaux, ses droits ou parts dans la société sont considérés notamment pour l'application des articles 38, 72 et 93, comme des éléments d'actifs affectés à l'exercice de la profession* ».

La cour a d'abord énoncé que « si, en principe, tout membre d'une société en participation qui a pour objet une activité imposable dans la catégorie des bénéficiaires industriels et commerciaux, des bénéficiaires agricoles ou des bénéficiaires non commerciaux, doit être présumé y exercer une activité, il en va en revanche différemment lorsqu'une ou plusieurs personnes autres que l'intéressé, qu'il s'agisse ou non des associés, ont été désignées pour gérer la société ; que, dans ce cas, il ne peut être regardé comme exerçant personnellement l'activité mise en société que si sa participation effective à cette activité est établie ». Puis, la cour a relevé que le gérant statutaire de la SEP était la SCS P.J Legris et Compagnie, que si M. J. soutenait avoir déployé au sein de la SEP une activité de nature à le faire regarder comme en ayant été le gérant de fait, il ne l'établissait pas en se bornant à faire valoir avoir réalisé un apport en industrie, contesté par le ministre et ne pouvant se déduire de la modicité de l'apport initial limité à 1 000 francs, et qu'il n'établissait pas davantage avoir exercé une quelconque activité professionnelle au sein de la SEP alors surtout que cette SEP, constituée en 1987 et ayant réalisé son objet social dès le 17 avril 1989, s'était ensuite bornée à détenir des titres de la société Legris Industrie. La cour a également jugé que la circonstance, invoquée par M. J., tirée de ce qu'il était « l'associé principal » de la SEP n'était pas non plus, à elle seule, de nature à établir qu'il en aurait été le véritable gérant ni qu'il y aurait exercé une activité professionnelle. Enfin, la cour a estimé que si M. J. soutenait avoir exercé des fonctions de direction au sein de la société Legris Industries au moins jusqu'en 2001, année de l'apport litigieux, il ne résultait pas de l'instruction que la plus-value en cause puisse être regardée comme ayant, pour l'intéressé, la nature d'un intéressement à la performance du groupe Legris Industries.

Il résulte de votre jurisprudence que si tout associé d'une société en participation dont l'activité est commerciale, agricole ou libérale, est présumé exercer une activité professionnelle dans le cadre de cette société, il en va toutefois différemment lorsqu'une autre personne a été désignée par les statuts pour diriger la société. Dans ce cas, l'associé ne peut être regardé comme exerçant l'activité mise en société que si sa participation effective à celle-ci est établie (CE, 9 juillet 2003, *M...*, n° 230116, T. p. 751, RJF 11/03 n° 1255 avec chronique L. Olléon p. 847, concl. F. Sénors BDCF 11/03 n° 142, obs. H. Bardet BGFE 6/03 p. 1). Vous en avez, par exemple, déduit qu'un contribuable ne peut être réputé exercer son activité professionnelle au sein d'une société en participation, dès lors que la gestion de cette société a été statutairement confiée à une société à responsabilité limitée nonobstant la circonstance que ce contribuable était gérant de cette dernière société (CE, 11 avril 2008, *H...*, n° 289798, T. p. 716, RJF 2008 n° 836, concl. C. Landais BDCF 7/08 n° 95). A défaut pour l'associé de pouvoir bénéficier d'une présomption de caractère professionnel de l'activité, l'application de l'article 151 nonies suppose ainsi que l'associé participe effectivement de manière directe, régulière et personnelle à l'exploitation (v. par ex. CE,

4 février 2013, *min. c/ P...*, n° 347394 et 347426, RJF 2013 n° 383, concl. V. Daumas BDCF 4/13 n° 40 ; CE, 8 juin 2016, *M. et Mme L...*, n° 387826, RJF 2016 n° 801 avec concl. E. Crépey p. 1200).

Vous contrôlez au titre de la qualification juridique le point de savoir si les modalités de participation d'un contribuable à l'activité sociale caractérisent l'exercice d'une activité professionnelle au sens du I de l'article 151 nonies du code (v. notamment, CE, 8 juin 2016, *M. et Mme L...*, n° 387826, préc.). Toutefois, cette qualification dépend en large part de la consistance des faits de l'espèce et du caractère probant des éléments apportés par le contribuable au soutien de l'allégation d'une participation effective à l'activité, souverainement appréciés par les juges du fond.

En l'espèce, compte tenu de l'existence d'un gérant statutaire, M. J. ne pouvait bénéficier d'une présomption de caractère professionnel : il lui incombait d'établir l'existence d'une activité directe et effective déployée au sein de la SEP. La cour n'a pas entaché son arrêt de dénaturation ni, par suite, inexactement qualifié les faits qui lui étaient soumis en ne se laissant pas convaincre par l'argument principal du requérant, tiré de ce que la modicité de son apport numéraire initial de 1000 F en 1987, mise en regard du prix de cession des droits de la SEP en 2001, révélerait nécessairement le déploiement dans l'intervalle d'une activité et d'une industrie personnelle de l'intéressé au sein de la SEP. En jugeant par ailleurs que faute de preuve d'une contrepartie, la plus-value en cause ne pouvait davantage être regardée comme présentant la nature d'un intéressement à la performance du groupe Legris Industrie, et comme ayant le caractère d'un revenu professionnel, la cour n'a pas davantage inexactement qualifié les faits qui lui étaient soumis.

Le troisième et dernier moyen du pourvoi est tiré d'une insuffisance de motivation, d'une dénaturation des faits, d'une erreur de droit et d'une erreur de qualification juridique de la cour à avoir considéré que l'application de la majoration pour manquement délibéré était justifiée. Mais en relevant notamment que l'administration produisait un courrier électronique du 29 novembre 2004 du requérant, dans lequel ce dernier faisait lui-même état du régime du sursis d'imposition dont bénéficiait l'opération d'échange intervenue en 2001, et en en déduisant que l'administration établissait que l'intéressé ne pouvait ignorer que l'imposition était due lors de la cession des titres en 2008, 2009 et 2010 et qu'il avait cherché à se soustraire aux impositions dues en s'abstenant de mentionner sur ses déclarations de revenu global les plus-values réalisées, la cour n'a pas inexactement qualifié les faits qui lui étaient soumis ni commis d'erreur de droit. Son arrêt est par ailleurs suffisamment motivé.

Par suite, le premier pourvoi sera rejeté.

Qu'en est-il du second pourvoi, portant sur le dispositif du bouclier fiscal autrefois prévu à l'article 1649-0 A du CGI ?

Les deux premiers moyens, qui rejoignent la critique déjà examinée – et écartée – à l’instant sur l’inclusion de la plus-value litigieuse dans le champ d’application du sursis de l’article 150-0 B du CGI et sur son caractère professionnel au sens de l’article 151 nonies du CGI, seront écartés pour les motifs déjà indiqués.

Le troisième moyen est propre à ce pourvoi. Il est soutenu que la cour a commis une erreur de droit en jugeant que la plus-value, rattachée par l’administration au revenu imposable de l’année 2008, devait être prise en compte dans la détermination du plafonnement des impôts directs à 50% des revenus, alors qu’elle n’avait pas été régulièrement déclarée.

Le requérant fait valoir que, dès lors qu’au numérateur du rapport servant à l’appréciation de l’atteinte du plafonnement des impôts directs à 50% des revenus du contribuable, les cotisations d’IR ne sont prises en compte, en vertu du 2 de l’article 1649-0 A du code, qu’à la condition que ces impositions « *aient été régulièrement déclarées* », il y aurait lieu, par symétrie, de ne tenir compte au dénominateur, au titre du « *revenu réalisé par le contribuable* », que des seuls revenus régulièrement déclarés par ce dernier.

S’agissant du numérateur, vous avez jugé que les dispositions du 2 de l’article 1649-0 A avaient pour objet de n’ouvrir le droit à restitution institué par cet article qu’en prenant en compte les impositions établies sur des revenus et des biens déclarés spontanément et dans les délais légaux, et d’exclure les impositions supplémentaires résultant de rectifications opérées, pour quelque motif que ce soit, par l’administration – sans qu’il y eût lieu de distinguer selon que ces impositions supplémentaires trouveraient leur origine dans une erreur de calcul commise par les contribuables ou dans une minoration volontaire des bases d’imposition. Vous avez considéré que, par cette règle, le législateur avait entendu faire obstacle à ce que les rehaussements d’impôts directs établis sur une base déclarative soient susceptibles d’avoir pour effet d’augmenter la part de ces impôts restituée à des contribuables dont les déclarations auraient été, de leur seul fait, erronées ou minorées – sous la réserve toujours possible de la force majeure (v. CE, 21 septembre 2016, *min. c/ M. et Mme B...*, n° 386250, T. pp. 615-705-717-899-912, RJF 2016 n° 1094 avec concl. E. Bokdam-Tognetti p. 1508) – mais que le législateur n’avait pas institué pour autant une sanction (CE, 26 septembre 2014, *S...*, n° 370929, RJF 12/14 n° 1074, concl. E. Cortot-Boucher).

S’agissant du dénominateur, vous n’avez pas déjà tranché la question posée par le contribuable, mais nous ne nourrissons guère d’hésitation sur le fait que la symétrie ne saurait jouer dans le sens invoqué par le pourvoi. D’une part, car la lettre du 4 de l’article 1649-0 A du code définissant le revenu à prendre en compte renvoie au revenu « *réalisé* » par le contribuable, et non aux seuls revenus déclarés, ni même d’ailleurs aux seuls revenus nets soumis à l’impôt sur le revenu visés à son a : ainsi, le c du 4 inclut dans le revenu à prendre en compte les revenus exonérés réalisés au cours de la même année en France ou hors de France. D’autre part, la prise en compte des revenus réalisés mais non régulièrement déclarés nous semble constituer, à rebours de l’argumentation de symétrie qui vous est soumise, le corollaire, eu égard à l’objet de la condition ainsi posée tel qu’interprétée par votre décision n° 370929 du 26 septembre 2014 et de

l'intention du législateur, de la prise en compte au numérateur des seules impositions régulièrement déclarées.

Par suite, en jugeant que le revenu « réalisé par le contribuable » au sens du 4 de l'article 1649-0 A du code, à prendre en compte pour la détermination du plafonnement, ne se limitait pas aux seuls revenus régulièrement et spontanément déclarés par le contribuable, la cour n'a pas commis d'erreur de droit.

En quatrième lieu, M. J. soutient que la cour a commis une erreur de droit en prenant en compte la plus-value en litige dans la détermination du plafonnement alors qu'il avait contesté ce redressement et que le juge de l'impôt ne s'était pas définitivement prononcé sur sa validité.

Il estime que le plafonnement ne pourrait être calculé qu'en tenant compte des revenus certains et se prévaut d'un arrêt de la Cour de cassation du 28 février 2006 *DGI c/ X* (n° 03-15.015 (281 F-PB), Bull. 2006 IV n° 53 p. 53, RJF 6/06 n° 794).

Mais d'une part, cet arrêt porte sur un mécanisme différent – celui du plafonnement appliqué à l'ISF en vertu de l'article 885 V bis du CGI. Si la Cour de cassation y censure un arrêt de cour qui avait relevé qu'aucune disposition ne faisait obstacle à ce que l'administration prenne immédiatement en considération le rehaussement de base imposable en matière d'IR qu'elle venait d'établir, le point de droit qu'il tranche ne porte que sur le point de départ du droit de reprise et juge que la prescription du droit de reprise de l'administration à l'égard du plafonnement appliqué à l'ISF ne peut pas courir tant que les dettes d'impôt sur le revenu résultant des redressements notifiés au contribuable, dont l'issue conditionne le niveau de ce plafonnement, ne sont pas certaines. Surtout, si la jurisprudence de la Cour de cassation paraît retenir de manière générale qu'une dette fiscale établie à la suite d'une procédure de contrôle reste incertaine tant qu'elle est contestée par le redevable et conclure qu'une telle dette ne peut être déduite de l'assiette taxable à l'ISF aussi longtemps qu'elle reste litigieuse en la matière (v. Cass. com., 2 juillet 1996, n° 1224 D, RJF 1996 n° 1485 ; Cass. com., 13 janvier 1998, n° 129 P et 130 D, RJF 1998 n° 491 et 492 ; Cass. com., 7 mars 2000, n° 604 P, RJF 2000 n° 861 ; Cass. com., 18 mai 2005, n° 751 FS-PB, RJF 2005 n° 1319), vous n'êtes aucunement liés par cette jurisprudence pour interpréter le texte aujourd'hui en cause.

D'autre part, le raisonnement défendu par le contribuable nous paraît ignorer un principe au fondement du droit administratif, dont le droit fiscal n'est que l'une des branches : le caractère exécutoire des actes de l'administration et le privilège du préalable. Il en résulte que les décisions d'imposition prises par l'administration prennent en principe immédiatement effet et doivent être respectées par le contribuable, sans attendre ni la saisine du juge de l'impôt ni, en cas de contestation portée devant ce dernier par l'intéressé, que ce juge ait statué par une décision devenue définitive. Aussi, l'administration fiscale a pu tirer les conséquences des rectifications opérées en matière d'impôt sur le revenu sur le montant du revenu regardé comme réalisé par le contribuable en 2008 pour l'application de l'article 1649-0 du code et procéder à la reprise de la fraction d'impôts directs correspondante qui avait été initialement restituée au contribuable, sans

attendre l'issue du contentieux entamé par le contribuable en matière d'IR. Il n'en résulte aucune atteinte aux droits du contribuable, à qui il est loisible de contester la reprise par l'administration de cette somme en faisant valoir qu'il n'a pas réalisé le revenu retenu par le service. Dès lors, en statuant comme elle l'a fait, la cour n'a pas commis d'erreur de droit.

En dernier lieu, le requérant soutient que la cour a commis une erreur de droit en jugeant que la plus-value litigieuse devait être prise en compte pour le calcul du droit à restitution au titre de l'année 2010, et non sur le droit à restitution de l'année 2013, alors que le supplément d'impôt correspondant n'a été mis en recouvrement qu'au cours de cette dernière année.

En vertu du 1 de l'article 1649-0 A du code, le droit à restitution de la fraction des impositions qui excède le seuil de 50% est acquis par le contribuable au 1er janvier de la deuxième année suivant celle de la réalisation des revenus mentionnés au 4.

Dans le cas particulier des restitutions et dégrèvements d'impositions qui avaient été établies conformément aux déclarations du contribuable, venant diminuer le montant des impôts directs à prendre en compte pour la détermination du droit à restitution, vous avez jugé que les minorations de revenus imposables qui sont, le cas échéant, à l'origine de la restitution ou du dégrèvement sont prises en compte pour le calcul du droit à restitution ouvert au titre de l'année suivant celle au cours de laquelle ces restitutions ou dégrèvements sont intervenus, quelle que soit l'année d'imposition à laquelle ils se rapportent (CE, 4 novembre 2015, *min. c/ M. et Mme A...*, n° 377340, T. p. 622, RJF 2016 n° 114, concl. V. Daumas).

Toutefois, la solution ainsi retenue procède directement des dispositions du 3 de l'article 1649-0 A du CGI, aux termes duquel « *Les impositions mentionnées au 2 sont diminuées des restitutions de l'impôt sur le revenu perçues ou des dégrèvements obtenus au cours de l'année suivant celle de la réalisation des revenus mentionnés au 4* », et dont vous avez déduit par nécessaire symétrie la minoration fictive des revenus réalisés au titre de cette même année.

En revanche, dans le cas des suppléments d'imposition dus à raison de revenus qui ont été réalisés mais n'ont pas été déclarés, il n'existe aucune disposition comparable qui conduirait à déroger au principe posé au 1 de cet article. Or point n'est besoin de déroger à ce principe pour parvenir à une solution cohérente et conforme à la logique du plafonnement : il suffit, comme l'a fait l'administration et ainsi que l'a jugé la cour, de prendre en compte le supplément de revenu qui n'avait pas été déclaré au titre de l'année de sa réalisation et de corriger en conséquence le plafonnement auquel le contribuable avait droit au titre de l'année suivante. Pour reprendre l'expression de V. Daumas dans ses conclusions sur votre décision du 4 novembre 2015, l'année de réalisation des revenus pris en compte pour le calcul du droit à restitution joue en principe un rôle de « pivot » dans le dispositif de l'article 1649-0 A.,

Par ces motifs, nous concluons au rejet des deux pourvois.