

CONCLUSIONS

Mme Marie-Astrid de Barmon, rapporteur public

Cette affaire vous confronte à la question de la compatibilité avec le droit du contribuable au respect de ses biens, protégé par l'article 1^{er} du protocole additionnel à la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales, de l'indisponibilité prolongée d'une créance qu'il détient sur le Trésor.

La créance sur l'Etat en litige est née de l'application au profit de M. S... M... du mécanisme du bouclier fiscal. Vous savez que cet éphémère dispositif, qui s'est appliqué entre 2007 et 2012, consistait à plafonner les impositions directes supportées par le contribuable en pourcentage de ses revenus. Concrètement, les articles 1^{er} et 1649-0 A du code général des impôts lui permettaient de demander au cours de l'année N+2 la restitution des impositions payées sur ses revenus de l'année N excédant 50 % de ces revenus¹.

La créance était en principe restituée au contribuable à sa demande. Vous avez assimilé cette demande de restitution à une réclamation tendant à obtenir le bénéfice d'un droit au sens de l'article L. 190 du LPF (20 octobre 2014, n° 371904, *Min. c. B...*, RJF 1/2015 n° 65). Par dérogation à ce remboursement sur réclamation, la loi de finances pour 2009 a ouvert au contribuable la possibilité d'auto-liquider son droit à restitution, en imputant sa créance née du bouclier fiscal sur l'ISF, sur les impôts directs locaux afférents à son habitation principale, ainsi que sur les contributions et prélèvements sociaux grevant les revenus de son patrimoine.

La loi de finances rectificative du 29 juillet 2011² a toutefois supprimé le bouclier fiscal à compter de l'année 2013 et restreint les possibilités d'usage du droit à restitution jusqu'à l'extinction du dispositif.

Son article 5 réglait le sort du droit à restitution acquis au 1^{er} janvier 2011 plafonnant l'imposition des revenus de l'année 2009, ainsi que l'éventuel reliquat de droits afférents aux années précédentes. Les contribuables redevables de l'ISF avaient jusqu'au 30 septembre 2011, soit un délai de deux mois suivant la publication de la loi abrogeant le bouclier, pour déposer une demande de restitution de cette créance ; à défaut d'exercer cette option, ils ne pouvaient plus bénéficier du bouclier fiscal qu'en imputant leur créance sur les cotisations

¹ A partir du bouclier 2008 protégeant les revenus de l'année 2006.

² Loi n° 2011-900

d'ISF dues au titre de 2011 et des années suivantes, sans possibilité d'imputation sur d'autres impositions.

Le II de l'article 30 de la loi de juillet 2011 ne laissait pas d'autre choix aux redevables de l'ISF que d'auto-liquider sur leurs cotisations d'ISF de 2012 et des années suivantes le dernier droit à restitution, acquis au 1^{er} janvier 2012 à raison du plafonnement de l'imposition des revenus de l'année 2010.

Une fois fermée l'étroite fenêtre de réclamation de deux mois prévue à l'article 5, le contribuable ne pouvait plus demander la restitution de sa créance sur l'Etat, quelle que soit son année d'origine, que dans trois cas exceptionnels : lorsque le contribuable cessait d'être redevable de l'ISF, si les membres du foyer fiscal titulaire de la créance venaient à faire l'objet d'une imposition séparée à l'ISF et en cas de décès du titulaire de la créance.

M. M..., qui était assujetti à l'ISF, ne relevait d'aucun de ces cas de figure avant la disparition de cet impôt en 2018. Il a acquitté l'ISF au titre des années 2011 à 2013 par imputation d'une partie de la créance qu'il avait acquise au 1^{er} janvier 2011 et au 1^{er} janvier 2012 en application du bouclier fiscal, après quoi il demeurait encore titulaire d'un reliquat de droit à restitution d'un montant de 95 516 euros. Mais le mécanisme d'imputation sur l'ISF s'est grippé pour lui à partir de 2013. Par l'article 13 de la loi de finances pour 2013, en date du 29 décembre 2012, le législateur a en effet institué un mécanisme de plafonnement de l'ISF, destiné à compenser en partie la disparition du bouclier fiscal, qui réduisait l'ISF dû de la différence entre le total des impôts payés et 75 % du total des revenus réalisés au cours de la même année. M. M... est bien resté redevable de l'ISF, mais, bénéficiant de l'effet de ce plafonnement codifié à l'article 885 V bis du code général des impôts, il n'a pu utiliser qu'une faible fraction de sa créance pour payer son ISF en 2013 puis toute imputation est devenue impossible à partir de 2014, l'intéressé n'étant plus redevable d'aucune cotisation d'ISF. Il s'est retrouvé dans l'incapacité de disposer de sa créance, faute de payer des cotisations d'ISF sur lesquelles l'imputer, ou de pouvoir en solliciter le remboursement dès lors que sa qualité de redevable de l'ISF y faisait obstacle.

Par une réclamation en date du 30 septembre 2014, M. M... a malgré tout tenté d'obtenir la restitution du reliquat de sa créance. Il s'est heurté à un refus de l'administration, dont le tribunal administratif de Paris, saisi par l'intéressé, a confirmé le bien-fondé. Par un arrêt du 21 décembre 2017, la cour administrative d'appel de Paris a au contraire fait droit à l'appel de M. M..., et ordonné à l'administration de lui restituer sa créance.

Cette décision coïncidait, à quelques jours près, avec la suppression de l'ISF par l'article 31 de la loi de finances pour 2018, en date du 30 décembre 2017. Commentant en juin suivant les conséquences de la réforme, l'administration fiscale a indiqué que la restitution du reliquat de la créance née du « bouclier fiscal » 2011 ou 2012 devenait de droit pour l'ensemble des contribuables encore titulaires d'un droit à restitution au 1^{er} janvier 2018, dès lors qu'ils cessaient d'être redevables de l'ISF à cette date et remplissaient ainsi tous la condition prévue aux articles 5 et 30 de la loi du 29 juillet 2011. La doctrine reconnaissait par conséquent aux contribuables concernés la possibilité de demander sur leur fondement le remboursement de leur créance avant le 31 décembre 2018³.

En dépit de cet épilogue législatif, et quelque peu en décalage avec sa propre doctrine, le ministre s'est pourvu en cassation contre l'arrêt octroyant à M. M... la restitution de sa créance.

Avant d'en venir à la question de fond, il faut s'arrêter sur le premier moyen du ministre, qui soulève une question inédite relative à la recevabilité de la demande de première instance.

Dans sa réclamation initiale de septembre 2014, le contribuable avait évalué le reliquat de son droit à restitution à la somme de 85 390 euros. L'administration fiscale a expressément rejeté sa demande le 9 mars 2015, avant que l'intéressé ne saisisse le tribunal administratif de Paris. S'avisant en cours d'instance que sa créance s'élevait en réalité à 95 516 euros, il a présenté à l'administration une nouvelle réclamation à hauteur de ce montant, le 16 décembre 2015. Dès le lendemain, sans attendre la réponse de l'administration sur cette réclamation rectificative, M. M... a adressé au tribunal un mémoire portant sa demande de restitution au même montant. Sa seconde réclamation a fait l'objet d'une décision implicite de rejet de l'administration six mois plus tard, intervenue avant que le tribunal ne se prononce sur sa requête par un jugement du 16 décembre 2016.

La cour a écarté la fin de non-recevoir partielle à l'encontre des conclusions excédant le quantum de la réclamation initiale, soulevée par le ministre devant elle, en jugeant que le mémoire du 17 décembre 2015, régularisé avant que le tribunal ne statue par l'expiration du délai six mois suivant la seconde réclamation demeurée sans réponse, avait eu pour effet de saisir régulièrement les premiers juges d'une demande de restitution à hauteur du quantum revu à la hausse dans cette dernière réclamation.

Le ministre vous rappelle que le quantum de la demande adressée au tribunal est limité au montant du dégrèvement ou de la restitution sollicitée par le contribuable dans sa réclamation préalable à l'administration en vertu des articles L. 199 C et R. 200-2 du livre des procédures fiscales (31 mars 2006, *L...*, n° 265953, RJF 6/06 n° 736 ; cf pour un rappel récent, 24 octobre 2018, *M. S...*, n° 407050). Selon le ministre, le quantum du litige ne pouvait être modifié que dans le cadre d'une nouvelle instance ; un simple mémoire en réplique déposé dans l'instance initiale ne pouvait y suffire, même s'il faisait suite à une nouvelle réclamation ayant donné lieu à une décision implicite de rejet avant le jugement du tribunal. Il en déduit que la cour a commis une erreur de droit en admettant la recevabilité de la demande à hauteur du quantum rectifié, et dénaturé le mémoire en question en l'assimilant à la requête introductive d'une nouvelle instance.

La demande rectificative a été introduite prématurément devant le tribunal le 17 décembre 2015, dès lors qu'à cette date les services fiscaux n'avaient pas pris position sur la seconde réclamation que le contribuable leur avait été adressée la veille. Le ministre admet que cette première cause d'irrecevabilité a été couverte en cours d'instance : la demande a été régularisée par l'intervention d'une décision implicite de rejet résultant du silence gardé par l'administration sur la réclamation, avant la date à laquelle le tribunal s'est prononcé. C'est

³ BOI-PAT-IFI-40-40-20180608.

effectivement ce que juge votre décision *Sieur E...* du 18 juillet 1973, n° 90307, au Rec., cf dans le même sens, 23 juillet 1976, n° 95641, RJF 10/76 n° 462 ; et, pour une décision expresse de rejet, Section, 4 janvier 1974, *Sieur X.*, n° 87418, au Rec.).

Ce que soutient le ministre, c'est que la réclamation rectificative et le mémoire qui l'a suivi auraient dû faire l'objet d'une instance nouvelle, éventuellement jointe à l'instance initiale, mais ne pouvaient se greffer sur la saisine antérieure du tribunal. Il se plaint ainsi de ce que le tribunal a été saisi avant que le contribuable ait formé la réclamation fixant définitivement ses prétentions, car il y voit un moyen de contourner l'obligation de former une réclamation préalable figeant l'étendue du litige opposant le contribuable à l'administration fiscale.

Toutefois, vous avez déjà admis que, dans le cas où le contribuable a présenté une réclamation postérieurement à l'introduction de sa requête, il est recevable à présenter, dans un mémoire remplissant les diverses conditions exigées des requêtes devant les tribunaux, de nouvelles conclusions dirigées contre les impositions qu'il conteste, après la notification de la décision de rejet de la réclamation présentée en cours d'instance ou l'expiration du délai de six mois prévue à l'article R. 199-1 du LPF, avant toutefois la clôture de l'instruction (*M. et Mme Y...*, 27 janvier 1999, n° 77730, étendant au rejet implicite de la réclamation votre décision du 17 octobre 1979, n° 3394, *Ministre c. Groupement des éleveurs de bovins de l'Ouest*, au Rec. ; a contrario, 13 octobre 1999, *V...*, n° 165582, RJF 1999 n° 1595). Vous avez répondu par avance à l'argumentation du ministre dans votre décision *Groupement des éleveurs de bovins de l'Ouest*, où le contribuable avait demandé au tribunal la décharge d'impositions dues au titre de deux années successives, alors que, s'agissant de la seconde, il n'avait pas encore formé de réclamation, en précisant que, dès lors que les conclusions relatives aux deux années présentaient à juger les mêmes questions, le tribunal n'était tenu ni d'enregistrer, ni d'instruire séparément les conclusions relatives à la seconde année d'imposition, ni d'y statuer par un jugement distinct.

Cette jurisprudence sur des années d'imposition successives nous paraît a fortiori pouvoir être transposée à la modification, en cours d'instance, du quantum d'une unique demande de restitution s'appuyant sur une nouvelle réclamation régularisée par une décision de l'administration avant la clôture de l'instruction. Dès lors que c'est la même imposition qui est contestée, par les mêmes moyens et que seul le montant de la demande a été ajusté, exiger du contribuable qu'il dépose une requête distincte pour les conclusions excédant le quantum initial serait excessivement formaliste. Une instruction et un jugement uniques dans ces circonstances relèvent d'une bonne administration de la justice.

Si vous partagez ce point de vue, il n'y a plus qu'un petit pas à franchir pour admettre, à la suite de la cour, la double régularisation résultant de la combinaison des jurisprudences *E...* et *Y...*. Une telle hypothèse n'est pas entièrement nouvelle : votre décision de Section du 4 janvier 1974 précitée accepte la régularisation en cours d'instance devant le tribunal d'une requête prématurée, couverte par l'intervention ultérieure de la décision de rejet de l'administration fiscale, faisant suite à une réclamation elle-même prématurée car formée avant la mise en recouvrement de l'imposition. Ce moyen de procédure sera donc écarté.

Par son second moyen, le ministre soutient que la cour a dénaturé les faits et commis une erreur de droit en jugeant que les dispositions des articles 5 et 30 de la loi du 29 juillet 2011, en interdisant à M. M..., pendant une durée excessive de cinq ans, tout à la fois d'imputer sa créance née du bouclier fiscal sur l'ISF dont il n'avait plus à s'acquitter, et d'en obtenir la restitution puisqu'il restait redevable de cet impôt, l'avaient privé de la possibilité d'utiliser sa créance dans un délai raisonnable sans aucun motif d'intérêt général, et ainsi **méconnu l'article 1^{er} du protocole additionnel à la CEDH.**

Vous pourrez requalifier le moyen de dénaturation en erreur de qualification juridique, puisque telle est la portée de votre contrôle sur l'existence d'une ingérence disproportionnée dans le droit au respect d'un bien protégé par ces stipulations (voyez notamment, Plén., 9 mai 2012, *Min. c. Sté EPI*, RJF 7/12 n° 786, ccl Julien Boucher BDCF 2012 n° 93).

Relevons d'abord qu'il n'est pas contesté, ni contestable, que le droit à restitution d'un excédent d'impôts en application du bouclier fiscal constitue un bien au sens de l'article 1^{er} du protocole additionnel à la CEDH.

Tant la jurisprudence de la Cour européenne que la vôtre considèrent que les créances détenues par les contribuables sur l'Etat entrent dans le champ d'application du droit au respect des biens garantis par la convention. Il en va ainsi s'agissant de la restitution d'un crédit de TVA (CEDH, 16 avril 2002, *SA Dangeville c. France*, n° 36677/97), de créances de TVA faisant l'objet d'un remboursement différé (CE, 31 juillet 2009, n° 324925 et 325172, *SAS Cargill France* et *Min. c. SAS Cargill France*, RJF 2009 n° 992, aux conclusions de Pierre Collin), et plus généralement du retard mis par l'administration dans le remboursement des crédits d'impôt à leurs titulaires (*Buffalo Srl c. Italie*, 3 juillet 2003, n° 38746/97, et *Eko-Elda Avee c. Grèce*, 9 mars 2006, n° 10162/02).

Toute remise en cause d'un avantage fiscal ne contrarie évidemment pas une espérance légitime d'obtenir une somme d'argent qui serait constitutive d'un bien au sens de l'article 1^{er} du premier protocole à la convention. Vous y avez au contraire posé des conditions strictes. Lorsqu'était en cause le bénéfice d'un régime fiscal de faveur, vous n'avez jusqu'à présent retenu une violation de l'article 1^{er} du protocole additionnel à la convention qu'en cas de suppression anticipée d'un crédit d'impôt destiné à orienter le comportement du contribuable, institué pour une période déterminée (décisions *Sté EPI* précitée et *Sté Dekra France*, n° 414482, 6 juin 2018) ou de remise en cause d'un régime d'imposition privilégié soumis à agrément, pendant la durée de validité de celui-ci (Plén., *Min. c. Sté Vivendi*, n° 403320, 25 octobre 2017).

Mais ces précédents ne sont pas d'un grand secours. Car il faut souligner que ce n'est pas la suppression du bouclier fiscal à partir de 2013 mettant fin à l'espoir du contribuable d'en profiter pour l'avenir qui est à l'origine du présent litige ; c'est l'absence, prolongée dans le temps, de restitution d'une créance déjà acquise par le contribuable sur le Trésor pendant les années d'existence du dispositif, ce qui est très différent. La présente affaire met en jeu une autre facette du droit au respect des biens : l'appréciation du délai excessif d'indisponibilité pour le contribuable d'une créance fiscale qu'il détient sur le Trésor, ou, si l'on préfère, la durée admissible de remboursement par l'administration d'une imposition indûment payée.

Tout l'enjeu de cette affaire est donc de déterminer si, en repoussant indéfiniment le bénéfice du bouclier fiscal, la limitation de l'usage du droit à restitution par le législateur a porté une atteinte excessive au droit de propriété du requérant. Le raisonnement à suivre vous est familier : il vous conduit à rechercher si, au cas d'espèce, un juste équilibre a été ménagé entre la protection du droit de propriété et les exigences de l'intérêt général.

Le ministre n'invoque aucun motif d'intérêt général s'opposant à la restitution de sa créance au contribuable bénéficiaire du bouclier fiscal s'il se trouve dans l'impossibilité prolongée de l'utiliser pour payer son ISF. On ne perçoit pas d'enjeu budgétaire majeur tel que celui qui avait justifié que la charge liée au remboursement aux assujettis de la créance née de la suppression de la règle du décalage d'un mois pour la déduction de la TVA soit répartie sur plusieurs années dans vos décisions *SAS Cargill France* et *Sté Ulysse* du 31 juillet 2009. Le délai de remboursement du reliquat de créance née du bouclier fiscal ne nous semble pas pouvoir excéder quelques années, en l'absence d'intérêt général établi par le ministre.

Il s'efforce seulement d'alléger l'autre plateau de la balance, en faisant valoir que la législation en cause n'entraîne aucune privation ou restriction exorbitante de la propriété du contribuable sur sa créance de restitution : elle n'est ni éteinte ni annulée, le contribuable pouvant en retrouver l'usage par remboursement ou imputation si sa situation évolue au regard de l'ISF. Il ajoute que ce bien, intégré au patrimoine du contribuable, est transmissible à ses héritiers. Par conséquent, la créance, dont l'utilisation n'est que temporairement suspendue, n'est pas privée de sa substance par impossibilité définitive d'en obtenir le remboursement.

C'est vrai, mais l'absence de privation définitive du droit de propriété ne suffit pas à écarter une méconnaissance du droit au respect des biens garanti par la CEDH, comme le montrent les arrêts *Buffalo* et *Eko-Elda* précités. Le premier censure une durée de remboursement d'acomptes d'impôt sur les sociétés variant de 5 à 10 ans, et l'incertitude pour la société quant à la date de liquidation de ces créances, en relevant l'absence de recours efficace pour remédier à ce retard anormal lourd de conséquences pour sa situation financière. Le second arrêt condamne le refus de l'administration grecque de payer des intérêts de retard pour la période d'un peu plus de cinq ans séparant la demande de restitution d'impositions indûment payées et leur remboursement effectif. Dans cette dernière affaire, à la différence de la précédente, la cour s'est contentée de constater ce délai excessif, sans exiger la preuve que cette indisponibilité prolongée ait eu un impact important sur la situation financière de la société.

Dans l'arrêt attaqué, la cour n'a donc commis aucune erreur de droit en jugeant que l'impossibilité pour un contribuable redevable de l'ISF, mais non imposable, d'imputer sur l'ISF son droit à restitution ou d'en obtenir le remboursement était de nature, si cette situation se prolongeait pendant une durée excessive, à le priver de la possibilité de faire usage de son bien au-delà d'un délai raisonnable en méconnaissance de la convention européenne.

Reste à apprécier si la cour a exactement qualifié les faits en fixant, en l'espèce, ce délai raisonnable à 5 ans à compter de la naissance de la créance en litige, et en estimant que,

si ce délai n'était pas expiré lorsque le contribuable a présenté ses réclamations, en 2014 et 2015, il l'était en revanche à la date de son arrêt, en décembre 2017.

En se livrant à ce constat, la cour a pris le parti de se placer à la date de son arrêt et non à la date de la réclamation du contribuable pour mesurer l'écoulement du délai. Ce raisonnement n'étant pas contesté par le ministre, vous n'êtes pas tenus de prendre position à votre tour sur ce point, mais il ne serait pas sans intérêt d'en confirmer le bien-fondé en mettant en exergue les motifs de la cour dans votre décision.

Sauf disposition contraire ou mécanisme particulier comme le report d'imposition, vous avez pour habitude d'examiner le bien-fondé d'une imposition au regard des faits existants et des règles applicables à la date de son fait générateur. Mais il nous semble, comme à la cour, que cette approche traditionnelle n'est pas de mise lorsqu'il s'agit d'apprécier l'atteinte au droit de propriété garanti par la CEDH découlant d'un retard dans la restitution d'un trop-perçu d'imposition, inexistant au moment du fait générateur de l'imposition, qui s'aggrave avec l'écoulement du temps et peut dépasser le seuil critique après la réclamation du contribuable ou une fois l'affaire portée devant le juge de l'impôt. En phase avec la nature particulière du litige, la solution de la cour est aussi cohérente avec l'office du juge de plein contentieux – désormais rejoint d'ailleurs par le juge du refus d'abrogation - et le raisonnement en termes de droits subjectifs de la CEDH. Il nous semble donc que la cour s'est située à la bonne date pour apprécier le bien-fondé du moyen dont elle était saisie.

Se pose ensuite la question du point de départ du décompte du délai raisonnable de restitution de la créance retenu par la cour. Le ministre le conteste cette fois-ci, en relevant que si le droit à restitution a été acquis antérieurement, M. M... l'a encore partiellement utilisé pour le règlement de son ISF de l'année 2013, de sorte que la créance n'est réellement « dormante » que depuis 2014. La cour aurait par conséquent dénaturé les faits en estimant que le requérant avait été privé de son droit à restitution pendant plus de cinq ans. L'arrêt est cependant exempt de dénaturation : il n'affirme pas que la créance était indisponible dès 2011, il choisit de décompter le délai raisonnable à partir de la naissance de la créance, parti pris qui relève plutôt, s'il est erroné, de l'erreur de droit conduisant à qualifier d'excessif un délai qui ne le serait pas. A partir de quelle date faut-il apprécier la durée de remboursement de la créance, pour s'assurer que la cour n'a pas commis d'erreur de qualification juridique sur ce point ?

Une première option consisterait à retenir la date des réclamations du contribuable. Cette approche, que le ministre ne revendique d'ailleurs pas, nous paraît à exclure. En effet, si le délai de restitution d'une créance fiscale commence à courir à compter de la réclamation préalable, il ne sera par construction jamais excessif à la date à laquelle l'administration examinera la réclamation, ni même lorsque le tribunal, voire la cour, se prononceront. Et la réclamation intervient alors que s'est déjà écoulé une certaine durée d'indisponibilité de la créance dont il n'y a pas de raison de ne pas tenir compte.

Plus délicat est le choix entre deux autres points de départ possibles du délai raisonnable de restitution : d'un côté la date de naissance de la créance, acquise pour partie au 1^{er} janvier 2011 mais pour l'essentiel au 1^{er} janvier 2012, et de l'autre, la date du plafonnement de l'ISF par la loi de finances pour 2013, au 1^{er} janvier 2013. C'est bien cette

modification législative qui a placé le contribuable dans l'impossibilité d'imputer son droit à restitution, la faculté d'usage de la créance étant réduite à la portion congrue dès 2013 et à néant en 2014. Ce point de départ nous paraît le plus pertinent, même si dans son arrêt *Buffalo*, la Cour européenne des droits de l'homme semble avoir au contraire pris en compte le délai écoulé depuis la naissance des crédits d'impôts au profit de la société requérante.

Ce débat n'est toutefois pas déterminant pour la solution du présent litige. Il ne s'agit pas de fixer un délai rigide au-delà duquel l'absence de restitution de la créance constituerait une violation du droit conventionnel au respect des biens et de vérifier s'il avait expiré à la date de l'arrêt attaqué, ce qui impliquerait d'assigner un point de départ précis au délai raisonnable de remboursement. Ce qui importe, selon la Cour, c'est « d'examiner si les circonstances de l'affaire, considérées dans leur ensemble, ont rendu le requérant titulaire d'un intérêt substantiel protégé par l'article 1er du protocole n° 1 » qui aurait été méconnu, pour reprendre les termes de sa décision du 5 janvier 2000 *Beyeler c. Italie* (n° 33202/96, § 100).

Et nous pensons qu'en l'espèce, le report pour une durée indéterminée de la possibilité d'exercer son droit à restitution d'une manière ou d'une autre, sans motif d'intérêt général, a porté une atteinte injustifiée au droit de M. M... au respect de ses biens. Même si l'on retient le point de départ le plus tardif, le plafonnement de l'ISF à partir de janvier 2013, la créance était indisponible depuis près de 5 ans lorsque la cour a statué le 20 décembre 2017. Cette durée d'indisponibilité est comparable à celle jugée excessive par la CEDH dans ses arrêts *Buffalo* et *Eko-Elda*. Les arrêts de la Cour invoqués par le ministre, qui regardent comme excessives des durées bien supérieures, avoisinant plutôt une quinzaine d'années, ne sont pas pertinents : ils concernent des hypothèses d'expropriation, procédures lourdes entraînant une privation totale de propriété, dont la durée admissible est évidemment plus longue que celle qui peut être tolérée pour la restitution d'une créance de la nature de celle en litige.

Le fait que M. M... aurait pu avant le 30 septembre 2011 demander la restitution de la créance acquise à cette date ne remet pas en cause l'existence d'une atteinte injustifiée au droit de propriété, liée à l'indisponibilité ultérieure des sommes correspondantes pendant presque cinq ans. Surtout, M. M... n'aurait pu obtenir par ce biais que la restitution de sa créance constatée au 1^{er} janvier 2011, qui, si l'on raisonne en « first in first out », a pu être presque intégralement utilisée pour payer l'ISF. La quasi-totalité de la créance litigieuse, à 1 500 euros près, n'a été acquise qu'au 1^{er} janvier 2012 et ne pouvait faire l'objet d'aucune restitution en 2011.

Enfin, le droit à restitution dont il est question ne provient pas d'un avantage fiscal anodin au regard des stipulations invoquées. Il résulte d'un mécanisme, le bouclier fiscal, spécifiquement conçu pour éviter un cumul d'impositions susceptible de porter une atteinte excessive au droit de propriété du contribuable. La raison d'être du dispositif dont M. M... se plaint de n'avoir pu effectivement bénéficier, la protection du droit de propriété, est aussi celle de l'article 1^{er} du premier protocole additionnel à la CEDH. Il nous semble que cette situation appelle de votre part une certaine sévérité dans l'appréciation de la proportionnalité de l'ingérence dans le droit au respect des biens.

Nous vous invitons donc à juger que c'est sans erreur de droit ni de qualification juridique que la cour a jugé que l'indisponibilité prolongée de la créance litigieuse avait

rompu le juste équilibre entre la protection de la propriété et les exigences de l'intérêt général, et qu'ainsi la réglementation de leur usage avait porté une atteinte disproportionnée au droit du contribuable au respect de ses biens.

Ce dernier moyen étant écarté, le pourvoi du ministre ne peut qu'être rejeté.

Par ces motifs, nous concluons au rejet du pourvoi.