

N° 449038 – M. et Mme V...

9^{ème} et 10^{ème} chambres réunies

Séance du 20 avril 2022

Lecture du 20 avril 2022

CONCLUSIONS

Mme Céline GUIBE, Rapporteuse publique

Cette affaire vous permettra de préciser les modalités de caractérisation d'une renonciation tacite du contribuable au bénéfice de la prescription, exceptionnelle dans votre jurisprudence.

M. et Mme V... ont transféré leur domicile fiscal de la France vers la Suisse au cours de l'année 1998. Selon l'ancien régime de l'*exit tax*, alors prévu par le 1 *bis* de l'article 167 du CGI, un tel transfert devait entraîner, en principe, l'imposition immédiate d'une plus-value de plus de 20 millions d'euros afférente aux titres de la société SMA et qui était placée en report d'imposition. Sur leur demande, les contribuables se sont toutefois vus accorder un sursis de paiement en vertu du II de l'article 167 *bis*.

Au cours de l'année 2014, l'administration fiscale leur a demandé, afin de continuer à bénéficier du différé de paiement, de constituer des garanties, ce qui, pour des raisons inexplicables s'agissant d'une condition légale de l'octroi du sursis, ne leur avait pas été réclamé à leur départ de France 14 ans plus tôt. M. et Mme V... n'ayant pas souhaité constituer ces garanties, ils se sont acquittés de leur dette d'impôt sur le revenu mais ont réclamé, par lettre du 24 décembre 2014, à l'encontre des prélèvements sociaux, au motif que ceux-ci ne seraient plus exigibles du fait de leur prescription.

Par courriers des 2 mars et 27 avril 2016, l'administration a informé M. et Mme V... qu'afin de garantir le recouvrement de ces impositions, des hypothèques légales étaient prises sur deux de leurs biens immobiliers situés à Paris et Ségur-le-Château et détenus en indivision avec des membres de leur famille, ainsi que sur un autre bien détenu en pleine propriété et situé à Feytiat. Quelques mois plus tard, le 12 décembre 2016, l'administration a rejeté la réclamation préalable présentée par les intéressés deux ans plus tôt.

M. et Mme V... ont alors procédé au règlement des prélèvements sociaux le 23 décembre 2016, ce qui leur a permis d'obtenir la mainlevée des hypothèques. Peu après, le 5 avril 2017, ils ont présenté une requête devant le tribunal administratif de Montreuil afin d'obtenir la décharge de ces impositions. Le tribunal a rejeté leur demande au fond, au motif que la prescription n'était pas acquise. La cour administrative d'appel de Versailles a confirmé la solution de rejet, mais en se fondant, pour sa part, sur la renonciation tacite des contribuables à se prévaloir de la prescription. Les époux V... vous demandent d'annuler cet arrêt.

Précisons à titre préalable le cadre juridique du litige.

Par une décision du 11 juillet 2011, *S...* (n° 314746, aux tables et à la RJF 12/11 n° 1379, concl. L. Olléon BDCF 11/11 n° 142), vous avez acclimaté en droit fiscal les principes de droit civil en vertu desquels la prescription d'une dette laisse subsister une obligation naturelle à la charge du débiteur. Il en résulte qu'un débiteur ne peut invoquer la prescription, dans le cadre d'une action en répétition de l'indu, pour obtenir la restitution d'une dette dont il s'est volontairement acquitté. Vous avez ainsi regardé le paiement spontané d'une dette fiscale prescrite comme une renonciation tacite à la prescription, au sens de l'ancien article 2221 du code civil.

Ce précédent appelle deux remarques.

Tout d'abord, la loi du 17 juin 2008 portant réforme de la prescription en matière civile¹ a transféré les règles applicables à l'article 2251 du code civil, en précisant que la renonciation tacite « *résulte de circonstances établissant sans équivoque la volonté de ne pas se prévaloir de la prescription* ». S'il insiste désormais sur l'univocité de la volonté, le nouveau texte correspond à une simple codification de la jurisprudence civile, dont il n'a pas modifié la portée, la Cour de cassation ayant précisé, dès 1971, que la renonciation tacite ne pouvait « *résulter que d'actes accomplis volontairement, en pleine connaissance de cause et manifestant de façon non équivoque l'intention du prétendu renonçant* » (Com. 1^{er} mars 1971, n° 69.11-912, Bull. n° 064).

Ensuite, vous avez choisi de laisser aux juges du fond une appréciation souveraine quant au caractère spontané ou non de l'apurement de sa dette fiscale par un contribuable. Dans l'affaire *S...*, le contribuable s'était acquitté des impositions en cause après y avoir été invité par le comptable public, avoir eu un entretien avec celui-ci et lui avoir proposé un échéancier de paiement, ce dont la cour avait déduit qu'un « commandement de renouvellement » précédemment reçu était demeuré sans influence sur le paiement des impositions. La dénaturation n'ayant pas été invoquée en cassation, il faut garder à l'esprit que la portée de votre décision est circonscrite : vous vous êtes bornés à trancher la question de pur droit relative à l'assimilation d'un paiement spontané à une renonciation tacite, sans vous prononcer sur les contours mêmes de la notion de paiement spontané.

Il nous semble, pour notre part, qu'un contrôle d'erreur de qualification sur la caractérisation d'une renonciation tacite, sur la base des faits appréciés souverainement par les juges du fond, n'aurait pas été inopportun, compte tenu des risques de divergence de jurisprudence sur ce point, et de l'importance de l'enjeu pour les contribuables. Votre contrôle est plus léger que celui de la Cour de cassation, puisque celle-ci exerce, dans sa jurisprudence la plus récente, un contrôle dit « lourd » sur les motifs retenus par les juges du fond pour caractériser la renonciation tacite à la prescription (par ex. Civ. 2^e, 12 avril 2018, n° 17-15.434, Bull. n° 80 ; Civ. 2^e, 5 mars 2020, n° 18-26.826)². Nous vous proposons de saisir l'occasion de la présente affaire pour faire évoluer votre contrôle sur ce point.

¹ Loi n° 2008-561.

² Même si l'on trouve encore une décision - non publiée - laissant ce point à leur appréciation souveraine (Civ. 1^e, 6 janvier 2021, n° 19-11.342).

Vous n'avez guère eu d'autre occasion de vous prononcer sur la notion de renonciation tacite depuis l'affaire S..., même si vous avez effleuré de nouveau la question dans une affaire C... du 14 octobre 2015 (n° 375592, aux tables, RJF 01/16 n° 93, concl. E. Bokdam-Tognetti C93). Etait en cause le paiement d'une créance non exigible effectué par un contribuable sous la menace de poursuites après la clôture d'une procédure de liquidation judiciaire menée à son encontre. Vous avez, en substance, estimé qu'il incombait aux juges du fond de rechercher si l'administration pouvait légalement mettre en œuvre les actes de poursuite pour déterminer si le contribuable devait, en procédant au paiement, être regardé avoir tacitement renoncé à cette non-exigibilité. Selon les conclusions d'E. Bokdam-Tognetti sur cette affaire, il ne s'agissait pas de revenir sur la solution selon laquelle un contribuable choisissant de payer à la réception d'une simple lettre de rappel, afin d'échapper aux frais et désagréments de la mise en œuvre d'actes de poursuite, doit être regardé comme n'ayant pas payé sous la contrainte, mais simplement, de poser des bornes aux manquements de l'administration à son devoir de loyauté.

Revenons au présent litige, qui présente deux spécificités non négligeables par rapport à ces précédents.

D'une part, si l'administration n'a pas émis, ni menacé d'émettre, d'acte de poursuite à l'encontre des époux V..., et si sa loyauté n'est pas en cause, elle ne s'est pas non plus bornée à leur adresser une lettre de rappel mais a obtenu la mise en œuvre de mesures de sûreté. Cela tient à la situation particulière résultant du sursis de paiement dont les contribuables ont bénéficié lors du transfert de leur domicile en Suisse. L'ancien régime de l'*exit tax* leur laissait le choix entre l'imposition immédiate de leur plus-value en report ou le sursis de paiement assorti de la constitution de garanties. En 2014, les intéressés ayant refusé l'un comme l'autre tout en se prévalant de la prescription, l'administration a décidé, non de poursuivre le recouvrement de sa créance, dont elle estimait pour sa part qu'elle pouvait continuer à bénéficier du sursis, mais d'inscrire une hypothèque sur les biens des époux V..., c'est-à-dire, de constituer une garantie forcée.

D'autre part, avant de s'en acquitter, les époux V... ont contesté l'exigibilité des impositions en cause par voie de réclamation. La prescription n'a donc pas été invoquée pour la première fois dans le cadre de la demande de restitution présentée devant le juge de l'impôt et la contestation peut être qualifiée d'ancienne et constante.

Les juges d'appel n'en ont pas moins considéré que les époux V... devaient être regardés avoir tacitement renoncé à la prescription.

A l'appui de leur pourvoi, les requérants soutiennent que les juges d'appel ont commis une erreur de droit, ou, à tout le moins, dénaturé les faits de l'espèce, en concluant à l'existence d'une renonciation tacite.

Le premier motif retenu par la cour, fondé sur l'antériorité du paiement par rapport à la réclamation est, comme le soutient le pourvoi, erroné en fait.

Et c'est à tort que le ministre soutient que cette erreur demeure sans incidence sur la solution à apporter au litige. L'absence de contestation préalable constitue un élément important, dans la

jurisprudence civile, pour caractériser l'existence d'une renonciation tacite. Pour confirmer le rejet d'une action en répétition, la Cour de cassation prend ainsi le soin de relever que le redevable de cotisations s'en est acquitté sans en avoir contesté la cause et le montant dans le délai imparti par une mise en demeure de payer (Soc. 13 octobre 1965, n° 63-12.794, Bull. n° 650 ; 11 avril 1991, n° 89-13.068, Bull. n° 192), ou qu'un débiteur s'est acquitté des factures réclamées sans émettre la moindre contestation à la réception de mises en demeure (Com. 20 janvier 1998, n° 95-16.794). A l'inverse, elle juge que ne permet pas de caractériser une renonciation non équivoque le fait, pour un assureur, d'allouer une indemnité à titre d'acompte sans reconnaissance de responsabilité, alors que la prescription avait été invoquée dans une instance de référé (Civ. 2^e, 5 mars 2020, n° 18-26.826).

Certes, il ne semble pas, en l'espèce, y avoir eu l'émission de réserves expresses à l'occasion du paiement intervenu en décembre 2016, mais il n'y a pas de différence substantielle lorsque le paiement est précédé d'une réclamation puis immédiatement suivi d'une contestation contentieuse – la requête des époux V... ayant été introduite devant le tribunal trois mois après le paiement de l'imposition en cause, soit un délai normal pour obtenir l'assistance d'un conseil.

Quant au second motif retenu par la cour, tiré de ce que le paiement intervenu en décembre 2016 n'aurait pas été réalisé sous la contrainte, l'inscription hypothécaire n'ayant pas la nature d'un acte de poursuite, il ne justifie pas davantage la solution retenue.

Si la mise en œuvre de poursuites fait, naturellement, obstacle à la caractérisation d'une renonciation tacite, on ne peut tirer de votre jurisprudence, et notamment, de votre décision S..., aucun *a contrario*. La Cour de cassation n'a pas cette exigence et considère, par exemple, que des paiements effectués dans le cadre d'une procédure transactionnelle ne permettent pas, en eux-mêmes, de caractériser l'existence d'une volonté non équivoque de renoncer à se prévaloir de la prescription (Civ. 2^e, 10 novembre 2016, n° 15-25.681). Le critère légal n'est pas celui de l'absence de contrainte juridique au sens strict du terme, mais celui de l'expression d'une volonté spontanée et non ambiguë du débiteur de s'acquitter de sa dette.

Or la constitution d'une hypothèque emporte des conséquences importantes sur la libre disposition des immeubles du contribuable. Et l'on peut comprendre qu'après une réclamation infructueuse, celui-ci se sente, *de facto*, pressé de s'acquitter de l'impôt afin d'en obtenir la mainlevée immédiate plutôt que de s'engager dans un contentieux, potentiellement long, devant le juge de l'exécution. En l'occurrence, les intéressés indiquaient, devant les juges d'appel, que les hypothèques avaient été constituées sur des biens indivis, et que le paiement de l'impôt avait eu pour seul objet de mettre fin aux conséquences de ces mesures pour les indivisaires, après qu'il ait été préalablement tenté, sans succès, d'en obtenir la mainlevée par réclamation auprès du comptable public. Ils avaient en outre invoqué l'âge et l'état de santé de M. V... pour justifier leur volonté de ne pas laisser subsister trop longtemps l'hypothèque. Il nous semble donc impossible de regarder comme spontané le paiement intervenu dans ces circonstances, immédiatement suivi d'une réclamation.

Nous ne pensons pas, compte tenu de la rédaction de l'arrêt, qui fonde la solution sur la combinaison de deux circonstances, dont la première est entachée de dénaturation et la seconde n'est pas présentée comme étant, à elle seule, déterminante, que vous puissiez retenir

le moyen tiré de ce que la cour aurait commis une erreur de droit en déduisant l'existence d'une renonciation tacite du seul fait qu'une inscription hypothécaire n'a pas la nature d'un acte de poursuite. Mais nous vous proposons de juger qu'elle a dénaturé les faits – ou qu'elle les a inexactement qualifiés si vous acceptez, comme nous vous le suggérons, de faire évoluer votre contrôle sur ce point - en retenant l'existence d'une renonciation tacite, la volonté non équivoque de renoncer à la prescription n'étant clairement, pas caractérisée dans les circonstances de l'espèce. Et vous pourrez, à cette occasion, préciser la règle de droit en énonçant qu'un contribuable ne saurait être regardé comme ayant renoncé à la prescription du seul fait du règlement, en l'absence d'acte de poursuite, d'une imposition.

PCMNC à l'annulation de l'arrêt attaqué, au renvoi de l'affaire devant la cour et à ce que l'Etat verse aux époux V... une somme de 3000 euros en application de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.