

Tribunal administratif de Cergy-Pontoise

Audience du 22 octobre 2019

N°1706138

M. et Mme T... c/ DDFIP 95

Recouvrement – droit au versement d'intérêts moratoires – article L. 208 du LPF – champ d'application – exclusion – restitution accordée à la suite d'une décision du CC

Conclusions de Mme Dano, rapporteure publique

Merci Monsieur le président, Madame et Monsieur les premiers conseillers.

L'affaire qui vient d'être appelée pose la question de savoir si un contribuable peut bénéficier du paiement des intérêts moratoires, prévu par l'article L. 208 du livre des procédures fiscales, lorsque l'administration fiscale a prononcé le dégrèvement de ses impositions à la suite d'une décision du Conseil constitutionnel déclarant inconstitutionnelles des dispositions du code général des impôts.

M. T..., qui détenait des parts dans la SELARL « Pharmacie D..., a vendu celles-ci en avril 2013 à ladite société.

Cette cession de parts a généré à son profit une plus-value de 494 370 euros, laquelle a fait l'objet d'un prélèvement forfaitaire non libératoire (PFNL), à la source, de 103 844 euros à raison de revenus distribués. Ce prélèvement a été versé par la société pour le compte de M. T..., qui a reçu de la société au titre du rachat de ses parts un montant net du prélèvement forfaitaire.

La plus-value réalisée et le prélèvement forfaitaire ont été déclarés par les requérants selon le régime des revenus distribués, dans leur déclaration 2014 pour les revenus 2013.

A cette époque, le régime d'imposition du rachat par une société de ses propres titres variait, pour les associés personnes physiques, selon la procédure utilisée par la société émettrice pour effectuer le rachat : il existait ainsi trois régimes principaux de rachat¹. Le régime fiscal des sommes reçues par l'actionnaire ou l'associé personne physique à l'occasion du rachat de ses actions dépendait ainsi de la procédure de rachat utilisée par la société. En particulier, lorsque le rachat était effectué en vue d'une réduction de capital non motivée par des pertes, les sommes attribuées aux associés ou actionnaires étaient soumises à un régime de taxation hybride associant impôt sur les revenus distribués et impôt sur les plus-values.

Par dérogation à ce système hybride, le 6^o de l'article 112 du code général des impôts réservait expressément le seul régime des plus-values à deux types de procédures de rachats². Or, le Conseil constitutionnel, par une décision n° 2014-404 QPC du 20 juin 2014, a considéré que cette différence de traitement résultant de deux régimes fiscaux était de nature à méconnaître les principes d'égalité devant la loi et les charges publiques. Il a cependant aménagé dans le temps les effets de sa déclaration d'inconstitutionnalité, d'une part, en reportant au 1^{er} janvier 2015 la date d'abrogation de ces dispositions et, d'autre part, en précisant que les sommes ou valeurs reçues avant le 1^{er} janvier 2014 par les actionnaires ou associés personnes physiques au titre de rachats autorisés par la loi devaient continuer à être imposées selon le seul régime des plus-values de cession (considérant 14).

Après avoir obtenu un premier dégrèvement d'un montant de 25 136 euros, M. et Mme T... ont formé une réclamation préalable le 23 décembre 2015 en se prévalant notamment de cette décision du Conseil constitutionnel et plus particulièrement des aménagements dans le temps résultant du considérant 14 de la décision. Celle-ci

¹ Le rachat réalisé en vue d'une réduction de capital non motivée par des pertes, le rachat réalisé en vue d'une redistribution aux salariés, le rachat réalisé dans le cadre d'un plan de rachat d'actions par les sociétés cotées ou non cotées.

² Les rachats réalisés en vue d'une redistribution aux salariés et dans le cadre d'un plan de rachat d'actions.

a fait l'objet d'une décision d'admission en date du 23 novembre 2016, une restitution de 4 255 euros ayant été effectuée. A la suite d'une nouvelle réclamation en date du 6 décembre 2016, cette fois adressée par mail, l'administration fiscale a prononcé en outre une restitution de 64 113 euros, le 23 décembre 2016, tout en rejetant la réclamation en tant qu'elle portait sur les prélèvements sociaux par une décision du même jour.

Le 26 décembre suivant, les requérants ont cependant adressé une nouvelle réclamation à l'administration fiscale, tendant cette fois au versement des intérêts moratoires sur la somme de 64 113 euros, en application des dispositions de l'article L. 208 du livre des procédures fiscales, demande qui a été rejetée par une décision du 11 mai 2017. Par la présente requête, les époux T... se tournent vers vous afin d'obtenir le versement de ces intérêts.

M. et Mme T... soutiennent que le dégrèvement a été prononcé par l'administration fiscale en raison d'une erreur commise dans l'assiette des impositions, laquelle résulte de la décision du Conseil constitutionnel du 20 juin 2014 précitée. En outre, selon eux, M. T... serait le créancier de ces intérêts moratoires dès lors qu'il a été débiteur du prélèvement à la source non libératoire prévu par l'article 117 quater du code général des impôts.

L'article L. 208 du livre des procédures fiscales régit le paiement d'intérêts moratoires aux contribuables qui ont obtenu d'un tribunal ou directement de l'administration un dégrèvement d'impôt. Il ouvre en effet droit au paiement des intérêts moratoires sur les sommes remboursées à un contribuable soit lorsque l'Etat a été condamné à un dégrèvement d'impôt par un tribunal, soit quand l'administration prononce un dégrèvement « *à la suite d'une réclamation tendant à la*

réparation d'une erreur commise dans l'assiette ou le calcul des impositions ». Comme l'indiquait J. Courtial dans ses conclusions rendues sur une dizaine de décisions du Conseil d'Etat en date du 20 octobre 2000, dont Société ATG Gigadisc, n0194730, aux T, « *les intérêts moratoires constituent le prix du crédit consenti involontairement par le contribuable à l'Etat* ».

Il en résulte que sont clairement exclus du paiement d'intérêts moratoires, les dégrèvements effectués sur demande gracieuse du contribuable et ceux que l'administration prononce spontanément, en l'absence de toute réclamation.

A l'inverse, il est certain qu'ouvrent droit au paiement des intérêts, les dégrèvements résultant d'une décision du juge de l'impôt et ceux qui sont prononcés par l'administration à la suite d'une réclamation tendant à la réparation d'une erreur. La présente affaire pose plus particulièrement la question de savoir ce que recouvre cette notion.

Cette mention renvoie à ce que le commissaire du gouvernement Courtial, dans ses conclusions sur la décision CE du 20 octobre 2000 Société Gigadisc, 194730, aux T, qualifiait de « double visage » de la réclamation contentieuse fiscale, reflété par l'article L. 190 du livre des procédures fiscales, qui doit se lire en miroir avec l'article L. 208. En effet, ce dernier vise uniquement les remboursements effectués à un contribuable en conséquence d'un dégrèvement prononcé par le juge de l'impôt ou par l'administration chargée d'établir l'impôt, et consécutif à la présentation par ce contribuable d'une réclamation contentieuse entrant dans les prévisions de l'article L. 190 du livre des procédures fiscales : voyez en ce sens CE SSR 13 décembre 2002 Caisse régionale de crédit agricole mutuel Pyrénées-Gascogne, n°220998, au Rec, et fiché sur ce point. L'article L. 190 utilise ainsi une formule identique à celle de l'article L. 208 en définissant les réclamations comme tendant notamment à obtenir la réparation d'erreurs commises dans l'assiette ou le calcul

des impositions. Ce lien entre les deux dispositions explique la solution retenue par le Conseil d'Etat dans la décision du 23 octobre 2013, M. Koné, n°367228, aux T., selon laquelle les dégrèvements prononcés par l'administration à la suite d'une réclamation contentieuse tendant à obtenir le bénéfice d'un droit résultant d'une disposition législative ou réglementaire n'ouvraient pas droit au versement d'intérêts moratoires, l'article L. 208 ne mentionnant pas cette catégorie de réclamations contentieuses.

Qu'en est-il des dégrèvements intervenant à la suite d'une réclamation présentée postérieurement à l'intervention d'une décision du Conseil constitutionnel ayant pour effet de modifier l'imposition en cause ?

Force est de constater qu'aucune jurisprudence ne s'est prononcée expressément sur cette question, plus délicate qu'il n'y paraît à première vue.

Une première solution consisterait à estimer que l'administration ayant fait droit à la réclamation présentée par les époux T... le 23 décembre 2015 en application de l'article L. 190, en prononçant les dégrèvements sollicités, elle doit être regardée comme ayant admis implicitement l'existence d'une erreur dans l'assiette et le calcul des impositions, au sens de l'article L. 208. Par une décision d'Assemblée en date du 31 octobre 1975, Société « Coq-France », n°97234, au Rec, le Conseil d'Etat a en effet jugé que le contribuable avait droit aux intérêts moratoires si l'administration faisait droit à la réclamation en prononçant un dégrèvement. Toutefois, cet arrêt ne nous semble pouvoir être regardé comme instaurant un tel automatisme³. En outre, cette logique d'interprétation aurait pour effet de banaliser la notion d'erreur. Celle-ci serait regardée comme impliquée par l'existence même d'une créance : le contribuable a payé plus qu'il ne devait, et peu importe la date à laquelle les éléments permettant la constatation de la créance ont été réunis et ce qui a permis

³ Son apport réside davantage dans le fait qu'il pose le principe qu'une réclamation adressée au directeur des services fiscaux constitue l'introduction d'une instance fiscale.

de les obtenir. Or, il nous semble que c'est précisément ce que le Conseil d'Etat a souhaité éviter dans ses décisions Société ATG Gigadisc et autres rendues dans les années 2000 : voyez en ce sens les conclusions J. Courtial. La restitution accordée par l'administration ne doit donc pas être interprétée comme un aveu de culpabilité - elle ne signifie pas forcément qu'une erreur a été commise.

Une seconde solution, inverse, serait d'estimer qu'au contraire, l'administration ayant accueilli la réclamation préalable, aucun litige ne s'est noué. Il s'agirait de faire en l'espèce une interprétation a contrario de l'arrêt CE SSR 17 février 1988, Morel, n° 58538, au Rec, confirmée postérieurement par les décisions Société ATG Gigadisc et autres. Ces jurisprudences subordonnent en effet le droit au paiement d'intérêts moratoires à l'existence d'un litige. En effet, le refus opposé par l'administration fiscale à la demande d'un contribuable transforme la relation entre les deux parties en relation contentieuse : voyez en ce sens les conclusions Bissara sur CE SSR 6 juillet 1983, SA « Entreprise J. Burdet », aux T. Celui-ci considèrerait en effet que le litige se nouant le jour de la décision de rejet, c'est à partir de ce jour que le Trésor doit être regardé comme détenant indûment une somme qu'il aurait dû restituer et que les intérêts moratoires doivent commencer à courir. Certes, en l'espèce, aucun désaccord n'existait entre les requérants et l'administration sur l'existence ou le montant de la créance. Toutefois nous ne sommes pas absolument certains que ces décisions, rendues notamment à propos de remboursement d'un crédit de taxe sur la valeur ajoutée, soient applicables de manière générale. En outre, cette solution présente l'inconvénient de varier selon l'accueil réservé par l'administration fiscale à la demande du contribuable.

Enfin, vous pourriez considérer que la restitution d'impôt faisant suite à la demande contentieuse des époux T... ne correspond pas nécessairement à un dégrèvement dès lors que ces restitutions ne visent pas à réparer une erreur d'imposition. En effet, la réclamation du 23 décembre 2015 avait pour objet

d'obtenir un remboursement d'impôt qui, après avoir été régulièrement perçu, est devenu restituable par suite d'évènements postérieurs. Or, en l'espèce, la plus-value réalisée par M. et Mme T... avait été régulièrement imposée selon le régime des revenus distribués. La décision du Conseil constitutionnel n'est pas de nature à révéler une erreur d'imposition commise par l'administration fiscale : la restitution a été opérée en application des modalités d'aménagement dans le temps décidées par les sages et les dispositions de l'article 112 du code général des impôts déclarées inconstitutionnelles ne fondaient d'ailleurs pas l'imposition en cause⁴.

Deux objections pourraient être opposées à cette solution, mais elles ne nous semblent pas tenir :

- L'article L. 190 du livre des procédures fiscales prévoit, en effet, aux troisième et cinquième alinéas, distincts du premier alinéa visant la réparation d'erreurs, la possibilité d'une réclamation préalable fondée 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 contentieux⁵, ce qui a pour effet de rouvrir les délais de l'action en restitution. En suivant un raisonnement similaire à celui tenu par la Haute juridiction dans la décision Koné précitée, on pourrait alors considérer que les dégrèvements prononcés à la suite d'une telle réclamation, formulée à la suite d'une décision ou d'un avis contentieux, n'ouvrent pas droit au versement d'intérêts moratoires dès lors que l'article L. 208 ne mentionne pas cette catégorie de réclamations contentieuses. Cependant, dans son avis contentieux du 11 janvier dernier, SCI Maximoise de création et SAS AEGIR, n°424819-424821, au Rec, le Conseil d'Etat a estimé que les

⁴ Et quand bien même les dispositions auraient fondé l'imposition en cause, une erreur n'aurait selon nous pas davantage été caractérisée.

⁵ Par l'article 117 de la loi n° 2005-1719 du 30 décembre 2005 de finances pour 2006, le législateur a complété la mention de « décision juridictionnelle » par celle d'« avis rendu au contentieux » et précisé qu'il fallait entendre par là les décisions du Conseil d'Etat statuant au contentieux, les arrêts de la Cour de cassation, les avis contentieux rendus par ces deux juridictions, ainsi que les arrêts du Tribunal des conflits et les arrêts de la CJCE.

décisions du Conseil constitutionnel n'étaient pas au nombre de ces décisions ou avis visés par l'article L. 190. Doit-on en déduire que cela a pour effet de faire basculer les réclamations formées à la suite de décisions rendues par les sages dans le premier alinéa de l'article L. 190, ouvrant ainsi droit aux intérêts moratoires ? Nous ne le pensons pas. Rien ne justifierait d'ailleurs que les décisions du Conseil constitutionnel ouvriraient droit à de tels intérêts tandis que les décisions du Conseil d'Etat statuant au contentieux, les arrêts de la Cour de cassation, les avis contentieux rendus par ces deux juridictions, ainsi que les arrêts du Tribunal des conflits et les arrêts de la CJCE ne le permettraient pas.

- La seconde objection résulte également du « double visage » de la réclamation contentieuse fiscale. En effet, en estimant qu'une décision du Conseil constitutionnel n'est pas de nature à révéler une erreur de l'administration fiscale n'empêche-t-on pas la formulation de réclamation au sens de l'alinéa premier de l'article L. 190 ? La réponse nous semble toutefois négative dès lors que la présente solution aura essentiellement des répercussions en termes de délai de présentation des réclamations.

Nous vous proposons ainsi de privilégier cette dernière solution. Précisons que les arguments opposés en défense par l'administration fiscale ne vous convaincront pas, celle-ci invoquant le fait que le dégrèvement est intervenu d'office dès lors qu'il a été prononcé avant l'expiration d'un délai de six mois : cependant un tel délai ne joue que dans le cas particulier où les réclamations portent sur le remboursement ou la restitution d'acomptes, de versements provisionnels excédentaires ou assimilés. L'argument de M. T... tiré de ce qu'il a été débiteur du prélèvement à la source non libératoire prévu par l'article 117 quater du code général des impôts ne nous semble pas davantage pouvoir prospérer. Il convient, dès lors, de rejeter les conclusions des époux T... tendant au versement des intérêts moratoires.

Rien n'empêche toutefois M. et Mme T... de réclamer le paiement des intérêts prévus à l'article 1231-6 du code civil, ce qu'ils ont d'ailleurs fait dans la présente instance sans toutefois adresser de réclamation préalable à l'administration fiscale ce que vous avez relevé d'office.

PCMNC :

- Au rejet de la requête.