

LA REPETITION DE L'INDU FISCAL, LE DROIT COMMUNAUTAIRE ET LES PRINCIPES GENERAUX DU DROIT

(A propos de Cass. com. 15 janvier 2002,
arrêt n° 116 FS-P, pourvoi n° U 00-16.255)

Daniel GUTMANN

Professeur à l'Université Paris-1 Panthéon-Sorbonne

Mots-clés : Droit fiscal. – Action en répétition de l'indu. – Impôts indûment versés. – Norme communautaire. – Prescription de l'action.

Le contribuable qui a payé un impôt déclaré contraire au droit communautaire par la Cour de justice des Communautés européennes peut en demander la restitution. Cette règle, admise de longue date, est la traduction directe d'un double principe : celui de la primauté et de l'effet direct du droit communautaire¹ et celui de la portée générale de la répétition de l'indu, que soient concernées des personnes privées ou publiques².

Toutefois, les modalités de mise en oeuvre de la répétition de l'indu fiscal ont considérablement varié avec le temps. Dans un premier temps, la Cour de cassation, fidèle aux principes traditionnels du droit civil, estimait que le contribuable disposait d'un délai trentenaire pour réclamer la restitution du trop perçu³. Ce délai, censé courir à compter du paiement, voyait son point de départ retardé en cas de déclaration de non-conformité du droit français au droit communautaire par la CJCE : dans un arrêt de 1985, la Cour avait en effet estimé que « *la prescription de l'action en restitution de l'indu fondée sur une déclaration de non-validité d'un texte servant de support à la perception de taxes à l'importation contenue dans un arrêt rendu par la Cour de justice des communautés européennes ne peut courir avant la naissance de l'obligation de remboursement découlant de cette décision* »⁴. Cette jurisprudence devait cependant être écartée par la loi de finances rectificative pour 1989, complétant l'article L 190 du Livre des procédures fiscales. Depuis lors, ce texte énonce que « *lorsque cette non-conformité a été révélée par une décision juridictionnelle, l'action en restitution des sommes versées (...) ne peut porter que sur la période postérieure au 1^{er} janvier de la quatrième année précédant celle où la décision révélant la non-conformité est intervenue* ». En outre, cette limitation dans le temps des impôts restituables se double de l'existence d'un délai d'action spécifique et relativement réduit, puisque le contribuable doit

¹ CJCE, 9 nov. 1983, aff. 199/82, San Giorgio, Rec. CJCE, p. 3595.

² CE, 1^{er} déc. 1961, Soc. Jean Roques, Rec. p. 675 ; Cass. com. 16 déc. 1980, D. 1981.380, note Berr ; Cass. com. 12 nov. 1986, D. 1986.I.R.458.

³ Cass. com. 9 févr. 1993, n° 228 P, Agus, RJF 4/93, n° 607 ; 1^{er} mars 1994, n° 33 P, Sté Mum-Corima ; 29 mars 1994, n° 876 D, Sté Slaur Chauvet-Nigeria, RJF 7/94, n° 866.

⁴ Cass. com. 24 avril 1985, S.A. Vins de la Graffe, Bull. civ. IV, n° 129. Voir également Cass. com. 7 nov. 1989, n° 1312 P, Dubois ; n° 1318 P, Feldain ; n° 1315 P, Daloz, RJF 12/89, n° 1460, Bull. civ. IV, n° 280 ; Cass. com. 1^{er} mars 1994, n° 624 D, Sté Slaur Chauvet Nigeria.

présenter sa réclamation au plus tard le 31 décembre de la deuxième année suivant la décision de la CJCE⁵.

La sévérité nouvelle du droit à l'encontre du contribuable devait inéluctablement susciter la question de la conformité au droit communautaire, non plus de l'impôt lui-même, mais des modalités de sa restitution. Tel était le problème dans l'affaire soumise à la Cour de cassation le 15 janvier 2002. Les faits étaient fort simples. Une société avait acquitté en 1985 des droits d'enregistrement institués par l'article 816 du Code général des impôts à l'occasion d'une fusion-absorption. Ces droits d'enregistrement ayant été déclarés contraires à la directive n° 69/335 du Conseil des Communautés européennes du 17 juillet 1969 par l'arrêt *Bautiaa* rendu par la CJCE en 1996⁶, la société avait demandé la restitution des droits indûment versés onze ans plus tôt. Sa requête avait toutefois été rejetée par la Cour d'appel de Dijon sur le fondement de l'article L 190 du Livre des procédures fiscales.

L'apport de l'arrêt du 15 janvier 2002 est en premier lieu de rejeter nettement le moyen tiré de la contrariété de l'article L 190 au droit communautaire (I). Toutefois, cette solution n'étant pas nouvelle au fond, le principal intérêt de l'arrêt réside dans le fait que la Cour de cassation était également invitée à répondre au moyen selon lequel l'article L 190 du Livre des procédures fiscales contredit le principe général du droit qui empêche la prescription de courir contre celui qui ne peut agir. En écartant ce moyen d'un revers de la main, la Cour de cassation invite par là-même à réfléchir sur la portée des principes généraux du droit dans l'ordre juridique considéré globalement, et dans l'ordre fiscal en particulier (II).

I- L'ARTICLE L 190 DU LIVRE DES PROCEDURES FISCALES ET LE DROIT COMMUNAUTAIRE

Selon le pourvoi formé devant la Cour de cassation, l'article L 190 alinéa 3 du Livre des procédures fiscales serait contraire au droit communautaire car il contreviendrait aux exigences formulées par la Cour de justice dans son arrêt *Fantask* du 2 décembre 1997⁷. Selon cet arrêt, en effet, le délai d'une action en restitution fixé par la législation nationale « *ne saurait être moins favorable pour les recours fondés sur le droit communautaire que pour les recours fondés sur le droit interne et il ne doit pas rendre pratiquement impossible ou excessivement difficile l'exercice des droits conférés par l'ordre juridique communautaire* ». Cette formule est l'expression d'une double exigence dans la mise en oeuvre du droit communautaire par le législateur national : l'exigence d'équivalence, qui impose de comparer la difficulté relative des voies de recours offertes sur le fondement du droit interne et du droit

⁵ Art. R 196-1 c) LPF. Toutes ces dispositions sont commentées par l'administration (Doc. adm. 13 O 114 à 1142).

⁶ CJCE, 13 février 1996, *Société Bautiaa*, aff. C-197/94 et C-252/94, *Dr. fisc.* 1996, n° 10, comm. 299 concl. G. Cosmas.

⁷ CJCE, 2 déc. 1997, aff. C-188/95, *Dr. fisc.* 1998, n° 11, comm. 198, et la chronique de P. Dibout, La restitution des taxes perçues en violation d'une directive communautaire et la prescription, *ibid*, p. 349 et s. ; *Petites Affiches*, 25 nov. 1998, n°141, note M.-C. Bergerès. L'arrêt *Fantask* a donné lieu à un commentaire de l'Administration fiscale (BOI 13 O-I-98, *Dr. fisc.* 1998, n° 10, 11 958). Il a également servi de base à un arrêt de la Cour de cassation du 7 avril 1998 (n° 95-20 136, *SA Laubeuf*, *Dr. fisc.* 1998, n° 27, comm. 626).

communautaire⁸, et l'exigence d'effectivité, qui oblige le législateur à garantir une mise en oeuvre réelle et non simplement formelle des règles communautaires en fixant des délais de recours « raisonnables »⁹.

Il n'est cependant guère étonnant, au vu de l'histoire judiciaire récente, que la Cour de cassation repousse sans ambiguïté cette argumentation. Elle avait en effet déjà jugé que les dispositions de l'article L 190 al. 2 du Livre des procédures fiscales ne sont pas contraires au droit communautaire dès lors qu'elles n'ont pas pour effet de rendre excessivement difficiles les possibilités d'agir en répétition de l'indu et qu'elles ne sont pas moins favorables que les recours similaires de droit interne, lesquels ne sont pas tous régis par la prescription trentenaire¹⁰.

En outre et surtout, la Cour de cassation a beau jeu de rappeler que la CJCE elle-même a admis la conformité au droit communautaire de l'article L 190 al. 3 du Livre des procédures fiscales¹¹. A cet égard, les principaux éléments de l'argumentation développée par la CJCE méritent d'être rappelés. S'agissant de la compatibilité entre le dispositif français et le principe d'effectivité, elle a énoncé que *« la fixation de délais raisonnables de recours à peine de forclusion satisfait, en principe, à cette exigence dans la mesure où elle constitue une application du principe fondamental de sécurité juridique »*¹². De surcroît, *« il y a lieu de considérer comme raisonnable un délai national remontant au minimum à quatre années et au maximum à cinq années avant l'année où a été prononcée la décision juridictionnelle révélant la non-conformité de la règle de droit ayant fondé l'imposition avec une règle de droit supérieure »*¹³. S'agissant du principe d'équivalence, la Cour de justice a notamment estimé que *« le droit communautaire ne s'oppose pas, en principe, à ce que la législation d'un Etat membre comporte, à côté d'un délai de prescription de droit commun applicable aux actions en répétition de l'indu entre particuliers, des modalités particulières de réclamation et de recours en justice moins favorables pour la contestation des taxes et autres impositions »*¹⁴.

Cette solution, quoique discutable comme toutes les solutions juridiques (sic)¹⁵, n'est pas choquante au fond. S'il est exact qu'en droit pur, la contrariété d'une norme française au droit communautaire pourrait justifier une répétition de tous les paiements faits depuis l'entrée en vigueur de la première, on comprend bien que l'impératif de sécurité juridique empêche la remise en cause de situations fermement établies. De surcroît, il est exact que la répétition de l'indu fiscal se distingue d'une répétition « civile » sur un point essentiel : tandis que la seconde met face à face deux personnes, la première oppose virtuellement l'Etat... à tous les contribuables. On ne peut alors qu'être saisi de vertige devant la perspective judiciaire et

⁸ CJCE, 16 déc. 1976, aff. 33/76, Rewe, Rec. CJCE, p. 1969 ; 1^{er} avril 1993, aff. C-31/9 à C-44/91, Lageder e. a., Rec. CJCE, I, p. 1761.

⁹ En ce sens, cf. déjà CJCE, 16 déc. 1976, Rewe, préc. ; 27 mars 1980, aff. 61/79, Denkvit Italiana, Rec. CJCE, p. 1205.

¹⁰ Cass. com. 13 déc. 1994, n° 2338 P, *Abelsohn*, *Bull. civ. IV*, n° 380 ; *Dr. fisc.* 1995, n° 13, comm. 669 ; *RJF* 2/95, n° 284, concl. M. Raynaud. Voir aussi Cass. com. 19 oct. 1999, n° 1560 P, *Bull. civ. IV*, n° 172 ; note 14 sept. 2000, *BOI* 13 O-5-00, *Dr. fisc.* 2000, n° 39, Instr. 12 518.

¹¹ CJCE, 28 nov. 2000, *Roquette Frères SA*, aff. C-88/99, note 19 déc. 2000, *BOI* 13 O-7-00, *Dr. fisc.* 2001, n° 3, Instr. 12 547.

¹² Arrêt *Roquette Frères SA*, § 22.

¹³ Arrêt *Roquette Frères SA*, § 24.

¹⁴ Arrêt *Roquette Frères SA*, § 30.

¹⁵ Le Tribunal de grande instance de Paris avait au demeurant jugé que l'article L 190 al. 3 LPF était contraire au droit communautaire (2^e ch., 11 déc. 1997, n° 97-9111, *Sté France Printemps* ; 7 janv. 1998, n° 97-6798, *Sté Conforama*, *Dr. fisc.* 1998, n° 11, comm. 213).

budgétaire d'une multiplication des litiges obligeant l'Etat à restituer tous les impôts indûment perçus depuis trente ans.

Certes, cette limitation dans le temps de la masse fiscale répétable suscite légitimement l'insatisfaction en pratique, notamment dans le cas où la décision révélant la non-conformité de la règle litigieuse au droit communautaire (ou à une norme hiérarchiquement supérieure, plus généralement) intervient de nombreuses années après l'entrée en vigueur de la règle contestée. Dans ce cas, en effet, la possibilité d'obtenir la répétition de l'indu dépend d'une variable non pertinente pour le contribuable, à savoir le délai d'intervention de la décision judiciaire révélant la non-conformité. Mais ce constat ne doit pas inviter au fatalisme : bien plutôt, il doit inciter le contribuable à prendre les devants s'il soupçonne que l'impôt auquel il est assujéti procède de l'application d'une norme illicite. Dans cette mesure, la position de la Cour de cassation comme de la Cour de justice des communautés européennes en matière de répétition de l'indu doit être interprétée comme une incitation à la diligence dans la contestation, non seulement de l'acte d'imposition, mais bien du droit lui-même devant le juge national : fort heureusement, la primauté du droit communautaire ne se manifeste pas seulement par l'action en répétition de l'indu à la suite d'une décision de la CJCE¹⁶.

Cette conclusion ne vaut cependant que pour les contribuables bien conseillés... c'est-à-dire pour ceux qui s'adjoignent les services d'experts ès-droit communautaire, traquant en permanence les motifs de non-conformité du droit français. Pour les autres, qui attendent qu'on agisse à leur place, se pose une autre question : n'est-il pas inéquitable qu'ils ne puissent obtenir la répétition d'un indu trop « ancien », alors qu'ils ignoraient le caractère illicite de la norme qui leur avait été appliquée ? Le temps peut-il courir contre ceux qui ignorent leurs droits ? Telle était bien, au fond, la question que posait le pourvoi à la Cour de cassation... et à laquelle il ne fut pas répondu.

II- L'ARTICLE L 190 DU LIVRE DES PROCEDURES FISCALES ET LE PRINCIPE SELON LEQUEL LA PRESCRIPTION NE COURT PAS CONTRE CELUI QUI NE PEUT AGIR.

L'un des moyens du pourvoi soumis à la Cour de cassation soutenait notamment que la cour d'appel, en rejetant la demande de restitution, aurait « violé le principe selon lequel la prescription ne court pas contre celui qui ne peut agir, règle qui s'oppose à ce qu'on limite le droit à restitution du contribuable alors que celui-ci, par l'effet de la loi française elle-même, était dans l'impossibilité de faire valoir ce droit ». A quoi la Cour de cassation, sans se prononcer sur le fond de l'argument, répond qu' « il n'appartient pas au juge judiciaire de se prononcer sur la compatibilité d'une disposition de nature législative, telle que l'article L 190

¹⁶ Sur les modalités pratiques de mise en oeuvre de l'effet direct du droit communautaire, cf. M.-C. Bergerès, Les voies contentieuses permettant d'assurer la primauté de la norme fiscale communautaire sur la norme fiscale nationale, Dr. fisc 1999, n° 30-35, p. 1034 et s. ; J.-M. Communier, Droit fiscal communautaire, Bruylant, 2001, p. 417 et s.

alinéa 3 du Livre des procédures fiscales, avec un principe général du droit ». Cet enchaînement appelle plusieurs observations.

A titre liminaire, relevons qu'il est douteux que l'argumentation présentée par le contribuable ait pu prospérer, en supposant même que la Cour de cassation ait accepté de se placer sur le terrain du conflit entre sources du droit. S'il est indiscutable que le contribuable ignorant de la non-conformité du droit français au droit communautaire ne peut pour ce motif agir en restitution de l'indu dans le délai prévu à l'article L 190 al. 3 du Livre des procédures fiscales, il ne n'ensuit pas que cette impossibilité d'agir soit opposable à l'administration. Il est de jurisprudence constante, en effet, que l'adage *contra non valentem agere non currit praescriptio* ne s'applique que si celui qui l'invoque est, *pour une cause légitime*, dans l'ignorance de ses droits¹⁷. Or, on pourrait arguer que, de même que (et parce que) nul n'est censé ignorer la loi, nul n'est censé ignorer la primauté du droit communautaire sur le droit national, tel qu'elle est révélée par l'interprétation judiciaire. Certes, cette fiction de connaissance est sans doute excessive, en raison de l'incertitude qui pèse sur l'interprétation du droit communautaire tant qu'aucune juridiction ne s'est prononcée. Mais l'incertitude quant au fond n'empêche nullement le contribuable *d'avoir un doute* sur la licéité de l'impôt et d'agir, en l'absence de décision faisant autorité, afin d'obtenir une restitution de l'impôt indu. Comme nous l'avons évoqué plus haut, le contribuable dispose dans les délais légaux de la possibilité de se prévaloir du caractère illicite du texte fondant l'imposition dont il est l'objet à l'occasion d'une demande de dégrèvement ou de restitution. Ainsi, l'argument présenté par le pourvoi semble plus faible qu'une approche intuitive de la question pouvait le laisser croire.

On ne saurait cependant tirer de l'arrêt du 15 janvier 2002 une quelconque confirmation de la présente argumentation. La Cour de cassation refuse en effet nettement d'entrer dans le débat et préfère relever son incompetence pour procéder au contrôle de conformité demandé par le pourvoi. Or, ce refus oblige nécessairement à s'interroger sur les motifs qui ont conduit la Cour de cassation à décliner sa compétence pour « *se prononcer sur la compatibilité d'une disposition de nature législative (...) avec un principe général du droit* ».

A cet égard, plusieurs voies méritent d'être explorées. La voie de l'étonnement, tout d'abord : n'est-il pas curieux que la Cour de cassation, qui n'hésite ordinairement pas à se fonder sur des principes généraux, adopte ici une position aussi timide ? La question se pose d'autant plus sérieusement que l'époque récente a vu la Cour faire de plus en plus souvent appel à des principes dont le contenu autant que la portée ont naturellement attiré l'attention de la doctrine¹⁸. En outre, il serait erroné de supposer que la Cour de cassation ne recourt à de tels principes qu'en l'absence de solution clairement établie dans un texte : comme on l'a bien montré¹⁹, les principes servent, entre autres, à réduire le champ d'application d'un texte déterminé alors même que son contenu est parfaitement clair. En particulier, il convient de rappeler que la Cour a autrefois admis, malgré les termes de clairs de l'article 2251 du Code civil²⁰, que celui qui ne peut agir dans les derniers jours du délai en raison d'une impossibilité

¹⁷ F. Terré, Ph. Simler, Y. Lequette, *Droit civil, Les obligations*, Dalloz, n° 1396, et les références citées.

¹⁸ Pour des réflexions récentes sur le sujet, cf. notamment J.-P. Gridel, La Cour de cassation française et les principes généraux du droit privé, D. 2002.228 et s., 345 et s. Cet auteur, il est vrai, occupe une place particulière dans la doctrine française en raison de son lien avec la Cour.

¹⁹ J.-P. Gridel, art. préc., spéc. p. 231 et s.

²⁰ L'art. 2251 C. civ. énonce que la prescription court contre toutes personnes, à moins qu'elles ne soient dans quelque exception établie par la loi.

absolue peut être relevé de forclusion en application de l'adage *contra non valentem*²¹. A cet égard, l'arrêt du 15 janvier 2002 semble s'inscrire en nette rupture par rapport à la jurisprudence antérieure.

Il est malaisé, sans doute, de dire si cette rupture jurisprudentielle est limitée au cas de l'invocation du principe *contra non valentem* ou si elle a une portée générale et annonce une plus grande modération de la Cour de cassation dans le recours aux principes généraux du droit. A notre sens, cependant, l'arrêt contient une affirmation... de principe, qui dépasse très largement le domaine de la procédure civile ou fiscale. Cette opinion prend sa source, en premier lieu, dans le constat qu'il était inutile à la Cour de cassation d'adopter une position aussi tranchée dans la présente espèce, alors qu'il lui suffisait de rejeter le moyen en s'autorisant de la primauté du droit communautaire, comme elle l'avait fait pour le moyen antérieur. En second lieu, l'arrêt de principe se remarque à la formulation très nette retenue par la Cour, dont la généralité ne peut être le fruit du hasard : « *il n'appartient pas à au juge judiciaire de se prononcer sur la compatibilité d'une disposition de nature législative (...) avec un principe général du droit* ».

En troisième lieu, la portée étendue de l'arrêt tient tout simplement à la fonction de la règle ainsi énoncée avec force : refuser la confrontation entre loi et principe général, c'est éviter que le recours à un principe général puisse vider de sa substance, non seulement la loi elle-même, mais aussi le droit issu des traités et le droit communautaire en particulier. La présente espèce le démontrait avec la force de l'évidence : si la Cour de cassation, tout en relevant la conformité de l'article L 190 al. 3 au droit communautaire, avait néanmoins écarté le texte en raison de sa contrariété à un principe général, elle aurait du même coup fait prévaloir ledit principe sur le droit communautaire lui-même. Or, on voit mal ce qui pourrait justifier une telle primauté donnée aux principes généraux du droit dès lors que ceux-ci n'ont pas une portée constitutionnelle²². Les principes, selon une analyse largement partagée, peuvent être considérés comme une émanation du droit positif, voire comme une expression des valeurs qui sous-tendent ce droit : il ne s'ensuit pas qu'ils soient des étalons hiérarchiquement supérieurs aux règles légales²³. En somme, le refus de la Cour de cassation de se prononcer sur le conflit de sources est la juste conséquence de la primauté du droit communautaire et de la non-constitutionnalité des principes généraux du droit²⁴.

Il reste à se demander si la solution rendue par la Cour de cassation pourrait être étendue au cas d'un conflit entre texte réglementaire et principe général du droit. La Cour, dans cette hypothèse, accepterait-elle sa compétence ? En première analyse, une réponse positive semble

²¹ Cass. 1^{ère} civ., 22 déc. 1959, JCP 1960. II. 11494, note P E. ; 8 oct. 1992, PV 89-13441 ; Cass. com. 11 janv. 1994, Bull. civ. IV, n° 22.

²² A moins que les mêmes principes aient par ailleurs été constitutionnalisés (soit expressément, soit par la jurisprudence du Conseil constitutionnel). Mais, même dans cette hypothèse, il n'appartient pas à la Cour de cassation de se faire gardienne de la Constitution.

²³ Le seul moyen de faire prévaloir les principes sur les lois tout en admettant qu'ils ont la même force normative serait de reconnaître au juge le droit de rétablir la cohérence du droit dans son ensemble, lorsqu'un texte clair la viole. Mais cette perspective est aujourd'hui fantaisiste. Sur la question, cf. notre article, « Le juge doit respecter la cohérence du droit. Réflexions sur un imaginaire article 4 ½ du Code civil », à paraître dans un ouvrage collectif sur le Titre préliminaire du Code civil, Economica, 2002.

²⁴ Il serait donc erroné, dans cette perspective, de voir dans cet arrêt une application du principe selon lequel la Cour de cassation est incompétente pour contrôler la constitutionnalité des lois. Si le contrôle de conformité de la loi aux principes généraux est écarté, c'est parce que ceux-ci n'ont *pas* valeur constitutionnelle... et non l'inverse.

s'imposer, du moins pour un règlement d'exécution, et ce pour la raison suivante : si le principe, en tant qu'émanation de l'ensemble de la législation, possède une force normative identique à la loi, il possède par hypothèse une portée juridique supérieure au règlement d'exécution de la loi. Il paraît logique, dans cette perspective, qu'un principe puisse être appliqué contre un règlement qui lui serait contraire. Cependant, cette solution n'est pas satisfaisante car elle risque de vider de toute portée l'arrêt commenté : supposons, par exemple, qu'un règlement conforme à une loi soit attaqué pour non-conformité à un principe général.... Accepter de procéder au contrôle de conformité, ce serait indirectement contrôler la contrariété de la loi appliquée par le règlement audit principe général. Où l'on aperçoit que l'arrêt du 15 janvier 2002, en refusant de faire des principes des étalons d'évaluation du droit positif, apporte en définitive une contribution importante à la théorie des sources du droit.