

**Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts**

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-CTX-DG-20-10-40-25/06/2014

Date de publication : 25/06/2014

**CTX - Contentieux de l'assiette de l'impôt - Dispositions communes -
Demandes fondées sur la non-conformité d'une règle de droit à une
règle de droit supérieure**

Positionnement du document dans le plan :

CTX - Contentieux

Contentieux de l'assiette de l'impôt : dispositions générales

Titre 2 : Dispositions communes

Chapitre 1 : Les textes fiscaux et leur applicabilité

Section 4 : Demandes fondées sur la non-conformité d'une règle de droit à la règle de droit supérieure

Sommaire :

I. Actions fondées sur la non-conformité de la règle de droit dont il a été fait application à une règle de droit supérieure

A. Champ d'application des actions

B. Conditions d'exercice et suites des actions

1. Délais de réclamation applicables aux actions en répétition de l'indu fondées sur la non conformité de la règle de droit à une règle de droit supérieure

2. Délais d'assignation applicables en cas d'actions fondées sur la non-conformité de la règle de droit à une règle de droit supérieure

C. Compatibilité des dispositions régissant les actions fondées sur la non-conformité de la règle de droit à la règle de droit supérieure avec le droit communautaire et le droit européen

1. Compatibilité des dispositions avec les principes directeurs du droit communautaire

2. Compatibilité des dispositions avec les dispositions de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'Homme et des libertés fondamentales

II. Non-conformité révélée par une décision juridictionnelle ou un avis rendu au contentieux

A. Portée au regard du contentieux fiscal

1. Actions concernées

2. Conditions d'exercice des actions

a. Délai d'introduction des demandes

b. Période répétitive visée par les demandes

c. Compatibilité des dispositions régissant les actions en répétition de l'indu fondées sur la non-conformité de la règle de droit à la règle de droit supérieure avec le droit européen, lorsque cette non-conformité est révélée par une décision juridictionnelle

B. Incidence au regard du contentieux de la responsabilité des dispositions régissant les actions fondées sur la non-conformité de la règle de droit à une règle de droit supérieure, lorsque cette non-conformité a été révélée par une instance juridictionnelle

1

Les développements suivants précisent les règles régissant les actions tendant à obtenir la décharge ou la réduction d'une imposition ou à l'exercice de droits à déduction ou à la restitution d'impositions indues fondées sur des dispositions ultérieurement jugées non-conformes à des règles de droit supérieures, notamment, lorsque cette non-conformité a été révélée par une décision juridictionnelle, ainsi que les actions en réparation du préjudice éventuellement subi de ce fait.

I. Actions fondées sur la non-conformité de la règle de droit dont il a été fait application à une règle de droit supérieure

10

Il résulte des dispositions de l'article L. 190 du livre des procédures fiscales (LPF) que les actions tendant à la réduction ou à la décharge d'une imposition ou à l'exercice de droits à déduction ou à la restitution d'impositions indues relèvent des règles propres du contentieux fiscal même lorsque ces actions sont fondées sur la non-conformité de la règle de droit dont il a été fait application, à une règle de droit supérieure.

A. Champ d'application des actions

20

L'article L. 190 du LPF concerne les réclamations par lesquelles les contribuables ou redevables concluent à :

- la décharge ou la réduction d'une imposition mise en recouvrement par voie de rôle ou d'avis de mise en recouvrement. Elles peuvent conduire, en pratique, à un simple dégrèvement comme au remboursement des sommes préalablement acquittées ;
- la restitution de sommes acquittées sans émission d'un titre exécutoire ;
- l'exercice d'un droit à déduction;
- les actions en « répétition de l'indu » des créances d'origine fiscale .

30

Restent en revanche exclus des règles du plein contentieux fiscal :

- les recours pour excès de pouvoir (contentieux de l'annulation) ;

- les actions en responsabilité (contentieux de l'indemnisation -sous réserve des précisions apportées au [II-B § 250 à 280](#)).

40

À l'appui des actions concernées, les contribuables peuvent invoquer, parmi les moyens relatifs au bien-fondé de l'imposition, la non-conformité des règles dont il a été fait application, c'est-à-dire :

- leur illégalité (par exemple, un décret contraire à la loi) ;
- leur incompatibilité ou contrariété avec une norme internationale (par exemple, loi contraire à un traité ou à une directive européenne).

B. Conditions d'exercice et suites des actions

50

L'ensemble des règles du contentieux fiscal s'applique aux actions fondées sur la non-conformité de la règle de droit à une règle de droit supérieure, qu'il s'agisse de dispositions législatives ou réglementaires.

Il en est ainsi notamment :

- de la charge de la preuve ([LPF, art. L. 191 et suiv.](#)) ;
- des délais de réclamation ([LPF, art. R*. 196-1 et suiv.](#)) ;
- des modalités d'introduction ([LPF, art. R*. 197-1 et suiv.](#)) et d'instruction des réclamations ([LPF, art. R*. 198-1 et suiv.](#)) ;
- des procédures juridictionnelles ([LPF, art. L. 199 et suiv.](#)) ;
- des délais d'assignation ([LPF, art. R*. 199-1](#)) ;
- des conséquences de la procédure juridictionnelle ([LPF, art. L. 206 et suiv.](#)) ;
- des dégrèvements d'office ([LPF, art. R*. 211-1 et suiv.](#)) ;
- du sursis de paiement ([LPF, art. L. 277 et suiv.](#)).

1. Délais de réclamation applicables aux actions en répétition de l'indu fondées sur la non conformité de la règle de droit à une règle de droit supérieure

60

Ces actions sont introduites dans les conditions de délais prévus à l'[article R*. 196-1 du LPF](#) et à l'[article R*. 196-2 du LPF](#), c'est-à-dire que le délai pour agir court à compter de la mise en recouvrement ou du paiement de l'impôt et non pas à compter de la date d'intervention des décisions

juridictionnelles ou des avis rendus au contentieux visés au cinquième alinéa de l'[article L. 190 du LPF](#).

La recevabilité de ces demandes s'apprécie au regard du délai dans lequel ces actions ont été introduites.

70

En règle générale, le point de départ du délai de réclamation est déterminé, conformément aux dispositions du premier b de l'[article R*. 196-1 du LPF](#) par le versement de l'imposition contestée.

80

Il est précisé que le c) et le b), respectivement, de l'[article R*. 196-1 du LPF](#) et de l'[article R*. 196-2 du LPF](#) prévoient que les décisions juridictionnelles ou les avis mentionnés aux troisième et cinquième alinéas de l'[article L. 190 du LPF](#) ne constituent pas des événements.

90

Ainsi, les contribuables ne bénéficient plus de la réouverture des délais de réclamation à la suite d'une décision de justice ayant révélé la non-conformité d'une imposition à une règle de droit supérieure.

2. Délais d'assignation applicables en cas d'actions fondées sur la non-conformité de la règle de droit à une règle de droit supérieure

100

Aux termes du quatrième alinéa de l'[article L. 190 du LPF](#), les actions tendant à la décharge ou à la réduction d'une imposition ou à la restitution d'impositions indues, fondées sur la non-conformité de la règle de droit dont il a été fait application à une règle de droit supérieure, sont instruites et jugées selon les règles de la procédure fiscale.

C. Compatibilité des dispositions régissant les actions fondées sur la non-conformité de la règle de droit à la règle de droit supérieure avec le droit communautaire et le droit européen

1. Compatibilité des dispositions avec les principes directeurs du droit communautaire

110

Les dispositions du quatrième alinéa de l'[article L. 190 du LPF](#) régissant les actions fondées sur la non-conformité de la règle de droit à la règle de droit supérieure, en ce qu'elles renvoient aux règles de délais applicables aux réclamations ([LPF, art. R*. 196-1](#) et [LPF, art. R*. 196-2](#)) sont conformes au droit communautaire.

En effet, selon la jurisprudence (CJCE arrêt du 2 décembre 1997, aff. 188/95, Plén., Fantask), les États membres sont en droit d'opposer aux actions en répétition de l'indu les délais de procédure courant à compter du paiement de l'impôt ou de la mise en recouvrement et ne sont pas tenus de rouvrir de nouveaux délais de réclamation postérieurement au prononcé des arrêts déclarant incompatible une imposition nationale.

2. Compatibilité des dispositions avec les dispositions de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'Homme et des libertés fondamentales

120

L'existence d'un délai de réclamation d'au moins de deux ans (CE, arrêt du 25 juin 2012, n^{os} 345043 et 345491, ECLI:FR:CESSR:2012:345043.20120625) à compter de la date de la mise en recouvrement ou, à défaut, du versement de l'imposition, ne porte pas, en elle-même, atteinte au droit à un recours effectif garanti par l'article 13 de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'Homme et des libertés fondamentales (CESDHLF), ni au droit au respect des biens reconnu par l'article 1^{er} du premier protocole additionnel à cette Convention (CAA Nantes, arrêt du 20 avril 2005 n° 03NT01170 et CE (na), arrêt du 14 avril 2006, n° 282557).

II. Non-conformité révélée par une décision juridictionnelle ou un avis rendu au contentieux

130

Les développements qui suivent ont pour objet de préciser la portée des dispositions relatives aux actions fondées sur la non-conformité de la règle de droit à la règle de droit supérieure révélée par une décision juridictionnelle (LPF, art. L. 190 et LPF, art. L. 190 A) au regard :

- du contentieux fiscal ;
- du contentieux de la responsabilité.

A. Portée au regard du contentieux fiscal

1. Actions concernées

140

A titre liminaire, il est rappelé que les actions contentieuses fondées sur la non-conformité d'une règle de droit à une règle de droit supérieure visées par les troisième et quatrième alinéas de l'article L. 190 du LPF doivent :

- tendre exclusivement à l'obtention du remboursement d'une créance d'origine fiscale par l'administration qu'il s'agisse de la restitution d'impositions versées indûment ou de droits à déduction non exercés ;
- être fondées sur une décision de justice révélant la non-conformité de la règle de droit dont il a été fait application.

150

Il résulte des dispositions du cinquième alinéa de l'[article L. 190 du LPF](#) que sont considérés comme des décisions juridictionnelles ou des avis rendus au contentieux :

- les décisions du Conseil d'État ainsi que les avis rendus en application de l'[article L. 113-1 du code de justice administrative](#) à la suite des demandes effectuées par les tribunaux administratifs ou les cours administratives d'appel avant de statuer sur une requête soulevant une question de droit nouvelle, présentant une difficulté sérieuse et se posant dans de nombreux litiges ;
- les arrêts de la Cour de cassation ainsi que les avis rendus en application de l'[article L. 441-1 du code de l'organisation judiciaire](#) à la suite des demandes présentées par les juridictions de l'ordre judiciaire avant de statuer sur une question de droit nouvelle, présentant une difficulté sérieuse et se posant dans de nombreux litiges ;
- les arrêts du Tribunal des conflits ;
- les arrêts de la Cour de justice de l'Union européenne intervenus :
 - sur un recours en annulation,
 - sur une action en manquement introduite par la Commission ([Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne \(TFUE\), art. 258](#)) ou par un État membre,
 - sur une question préjudicielle se prononçant sur la conformité de la norme appliquée au droit communautaire (TFUE, art. 237).

160

Pour valablement fonder l'action en restitution, les décisions ou avis rendus au contentieux, invoqués à l'appui de la réclamation, doivent être les premiers à avoir révélé expressément la non-conformité à la règle de droit supérieure de la règle de droit nationale effectivement mise en œuvre à l'égard des sommes en cause.

170

Il peut s'agir de la contrariété entre une règle de droit nationale (loi, décret, etc.) justifiant l'imposition et une autre règle de droit nationale, de rang supérieur, ou supranationale (traité, convention internationale, principes généraux du droit communautaire, directive communautaire, etc.).

180

Il est toutefois précisé que, s'agissant de droits à déduction en matière de taxe sur la valeur ajoutée, la taxe dont la déduction a été omise peut être déduite des déclarations ultérieures déposées avant le 31 décembre de la deuxième année qui suit l'omission ([CGI, ann. II, art. 208, I](#)).

Aussi, la taxe dont la déduction n'a pas été effectuée en raison d'une interdiction déclarée non-conforme peut être directement portée en déduction de la taxe à acquitter au titre des périodes postérieures à la décision de justice révélant la non-conformité, dans les limites et conditions prévues à l'article 208 de l'annexe II au CGI, sans qu'il y ait lieu d'introduire une réclamation. Hormis ces cas, une réclamation sera déposée selon les modalités précisées au **II-A-2 § 190**.

2. Conditions d'exercice des actions

190

Il importe de distinguer :

- d'une part, le délai de réclamation (délai d'action) ;
- d'autre part, la période sur laquelle porte cette réclamation (période répétitive).

a. Délai d'introduction des demandes

200

Lorsque les contribuables ont été informés par une décision juridictionnelle ou un avis rendu au contentieux ([LPF, art. L. 190, al. 5](#)) de la non-conformité de la règle de droit dont il a été fait application pour fonder l'imposition, ils disposent des délais de réclamation prévus à l'[article R*. 196-1 du LPF](#) et à l'[article R*. 196-2 du LPF](#) pour introduire leur demande tendant à obtenir le remboursement des créances d'origine fiscale (cf. [II-A-1 § 150](#)).

Les décisions juridictionnelles et les avis, visés aux troisième et cinquième alinéas de l'article L. 190 du LPF, révélant la non-conformité d'une règle de droit à une règle de droit supérieure ne constituent pas des événements ouvrant un nouveau délai de réclamation ([LPF, art. R*. 196-1, c et LPF, art. R*. 196-2, b](#)).

210

A cet égard, il est précisé que la décision prise par le législateur d'abroger un texte dont la compatibilité avec le droit communautaire est contestée ne constitue pas un événement au sens du c de l'[article R. 196-1 du LPF](#) ouvrant un nouveau délai de réclamation ([Cass. com., arrêt du 3 mai 2000 n° 98-15763](#)) .*

b. Période répétitive visée par les demandes

220

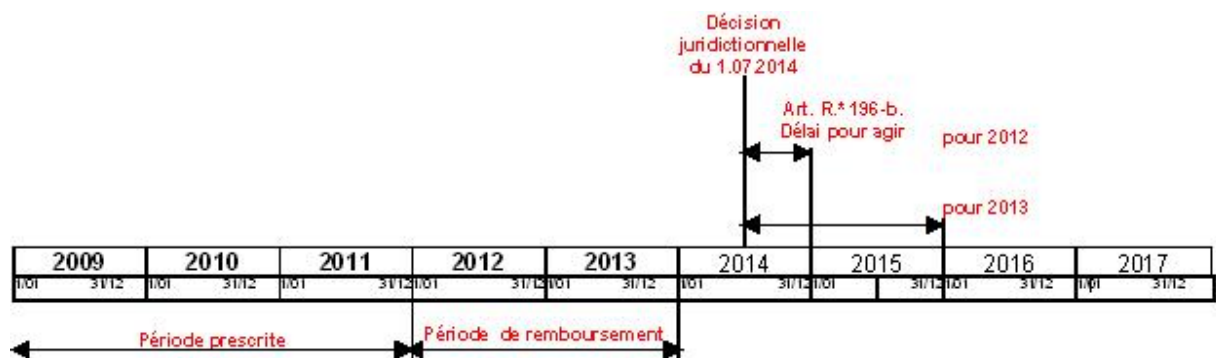
Les actions en restitution des sommes versées ou en paiement des droits à déduction non exercés se prescrivent par deux ans, selon le cas, à compter de la mise en recouvrement du rôle ou de la notification de l'avis de mise en recouvrement ou, en l'absence de mise en recouvrement, du versement de l'impôt contesté ou de la naissance du droit à déduction ([LPF, art. L. 190, al. 4](#)).

230

La recevabilité de la demande s'apprécie donc tant au regard du délai dans lequel elle a été présentée qu'au regard de la période sur laquelle portent les conclusions.

Exemple : Une entreprise qui est informée par une décision juridictionnelle rendue le 1^{er} juillet 2014, à laquelle elle n'était pas partie, que la taxe qu'elle a versée au Trésor depuis 2009 était exigible sur le fondement d'un texte non-conforme au droit communautaire, est en droit d'obtenir le remboursement de l'indu au titre des années 2012 et 2013, c'est-à-dire dans le délai de droit commun de deux ans décompté à partir du paiement de la taxe.

Ainsi, la demande doit être introduite ([LPF, art. R*. 196-1](#) et [LPF, art. R*. 196-2](#)) au plus tard le 31 décembre 2014 pour obtenir le remboursement de la taxe versée en 2012, et au plus tard le 31 décembre 2015 pour la taxe versée en 2013.



c. Compatibilité des dispositions régissant les actions en répétition de l'indu fondées sur la non-conformité de la règle de droit à la règle de droit supérieure avec le droit européen, lorsque cette non-conformité est révélée par une décision juridictionnelle

240

Sur ce point, il convient de se reporter au [I-C-1 § 110](#).

B. Incidence au regard du contentieux de la responsabilité des dispositions régissant les actions fondées sur la non-conformité de la règle de droit à une règle de droit supérieure, lorsque cette non-conformité a été révélée par une instance juridictionnelle

250

Le contribuable qui désire être dédommagé du préjudice qu'il estime avoir subi du fait de la faute commise par les services de la Direction générale des finances publiques (DGFIP) doit introduire une demande de dommages et intérêts.

Remarque : Il est rappelé que le contentieux indemnitaire est suivi directement par les services centraux de la DGFIP, aussi bien en première instance qu'en appel.

260

Il résulte des dispositions de l'[article L. 190 A du LPF](#) que la demande de dommages et intérêts ne peut porter que sur une période postérieure au 1^{er} janvier de la deuxième année précédant celle au cours de laquelle l'existence de la créance a été révélée au demandeur.

270

S'agissant des situations visées par l'[article L. 190 du LPF](#), lorsque la non-conformité a été révélée par une décision juridictionnelle (cf. [II § 130](#)), l'action en réparation du préjudice économique ou patrimonial subi du fait de l'impôt non-conforme ne peut porter que sur une période postérieure au 1^{er} janvier de la deuxième année précédant celle au cours de laquelle l'existence de la créance a été révélée au demandeur ([LPF, art. L. 190 A](#)).

280

Les contribuables qui estiment avoir subi un dommage du fait d'avoir acquitté une imposition reconnue illégale peuvent introduire une demande en réparation du préjudice.

Toutefois, l'existence d'un recours de plein contentieux fiscal, permettant d'obtenir un résultat identique à l'action indemnitaire, s'oppose à la recevabilité d'une demande en réparation qui n'invoque pas de préjudice autre que celui résultant du paiement de l'imposition non-conforme ([CE, arrêt du 16 novembre 2009 n° 304632](#)).