
**Contentieux de l'impôt - Quand le juge fiscal réveillera l'adage « Contra non valentem... »
À propos de la condamnation de la France pour ingérence dans une créance en
restitution d'une taxe indue (CEDH, 25 janv. 2007, n° 70160/01, AON c/ France) - Etude
par Jérôme Turot**

Document: Droit fiscal n° 27, 5 Juillet 2007, 699

Droit fiscal n° 27, 5 Juillet 2007, 699

**Quand le juge fiscal réveillera l'adage « Contra non valentem... » - . - À
propos de la condamnation de la France pour ingérence dans une créance
en restitution d'une taxe indue (CEDH, 25 janv. 2007, n° 70160/01, AON c/
France)**

Etude par Jérôme Turot Avocat, Cabinet Turot

Contentieux de l'impôt

[Accès au sommaire](#)

La prescription porte-t-elle atteinte au droit de propriété ? En particulier, le régime de prescription applicable aux taxes indues, prévu à l'article L. 190 du Livre des procédures fiscales, attente-t-il au droit au respect des biens garanti par le premier protocole additionnel à la Convention européenne des droits de l'homme ? Un récent arrêt de la Cour pourrait le faire croire. L'auteur expose qu'une telle remise en cause du droit pour les États d'instituer des règles de prescription en matière fiscale, outre qu'elle ne peut s'appuyer que sur une assimilation confuse des actions en justice à biens, serait injuste et inacceptable pour la France, et que cette solution doit être cantonnée à un cas de figure exceptionnel où l'article L. 190 engendre une véritable aporie : celui du contribuable qui a eu le malheur d'avoir raison trop tôt.

1. - La Cour européenne des droits de l'homme juge qu'on ne saurait admettre qu'une forclusion soit opposée à un contribuable, alors qu'il ne disposait pas d'un recours efficace car à l'époque le droit national ne permettait pas à cette réclamation de prospérer ; telle est en substance la portée de cet arrêt, au lendemain duquel une question brûle les lèvres de tous les fiscalistes : la CEDH va-t-elle jeter aux orties l'article L. 190 du LPF ?

2. - Cet arrêt est l'aboutissement de l'affaire, qui a défié la chronique fiscale pendant des années, de l'exonération de TVA des courtages d'assurance, prévue par la 6e directive mais que la France s'est abstenue d'appliquer pendant le premier semestre 1978. On peut tenter de la résumer comme suit. Les dispositions de la 6e directive, applicables à

compter du 1er janvier 1978, exonéraient de la TVA « *les opérations d'assurance et de réassurance, y compris les prestations de services afférentes à ces opérations effectuées par les courtiers et les intermédiaires d'assurance* ». Cette exonération ne fut pas transposée dans les textes qui entrèrent en vigueur en France au 1er janvier 1978. Le 30 juin 1978, la 9e directive du Conseil des Communautés européennes accordait à la France un délai supplémentaire pour la mise en œuvre des dispositions de la 6e directive prévoyant l'exonération des entreprises d'assurance. Mais cette nouvelle directive n'avait pas d'effet rétroactif : l'exonération avait été en vigueur entre 1er janvier et le 30 juin 1978. La taxe perçue par l'État sur ces opérations pendant le premier semestre 1978 l'avait donc été en violation du droit communautaire. Selon la jurisprudence traditionnelle, dite jurisprudence *Cohn-Bendit*^{Note 1}, une directive ne pouvait être directement invoquée par un particulier à l'encontre d'une décision administrative individuelle, puisque le texte même de l'article 249 du Traité CE (*ex-art. 189*) selon lequel « *la directive lie tout État membre destinataire quant au résultat à atteindre, tout en laissant aux instances nationales la compétence quant à la forme et aux moyens* » interdit de reconnaître un tel effet direct à une directive. Le contribuable ne pouvait donc pas demander la décharge d'une imposition sur le fondement des dispositions d'une directive non transposée. Mais soudain le Conseil d'État dynamite *Cohn-Bendit* : en 1996, par un revirement de jurisprudence très spectaculaire, le Conseil d'État juge que, lorsqu'une directive a prévu une exonération qui n'est pas reprise par le droit interne, le juge fiscal écarte l'application de ces dispositions de la loi interne en tant qu'elles n'ont pas prévu l'exonération. Désormais les contribuables sont en droit de se prévaloir des dispositions de la 6e directive non transposées, et le Conseil d'État accorde en conséquence à une société de courtage d'assurance, la SA Revert et Badelon, la décharge de la TVA versée du 1er janvier au 30 juin 1978^{Note 2}. Pour désamorcer les contentieux en cours, l'administration publia une instruction administrative du 2 janvier 1986 qui prévoyait l'abandon des redressements des courtiers n'ayant pas acquitté la TVA au titre de cette période. Cependant l'instruction ne prévoyait pas de rembourser les entreprises qui avaient scrupuleusement versé la TVA indue au Trésor en 1978. Certains courtiers en assurance allaient alors engager un très long conflit pour en obtenir la restitution, et l'arrêt AON du début de cette année 2007 en est sans doute l'ultime bataille, près de trente ans après. Dans ce conflit, deux contribuables – ou deux séries de contribuables – ont mené des stratégies contentieuses différentes, et la comparaison de ces stratégies met en lumière certaines conséquences du dispositif de l'article L. 190 du LPF qui encadre la répétition de l'indu.

3. - On soulignera tout d'abord que cet arrêt confirme le contournement de l'inapplicabilité en matière fiscale de l'article 6-1 de la Convention EDH, puis on examinera les mérites respectifs des deux stratégies, la stratégie offensive et la stratégie attentiste.

1. Le contournement de l'inapplicabilité de l'article 6-1 de la Convention EDH

4. - Certes, il n'est toujours pas question d'appliquer l'article 6-1 de la Convention en matière fiscale (hormis aux pénalités fiscales présentant un caractère répressif), ce que le Conseil d'État a toujours refusé de faire, non sans de très fortes raisons, en dépit de certaines objurgations doctrinales manifestant une inclination à privilégier les droits sur le droit^{Note 3}. La Cour européenne, après des hésitations, a – assez sportivement, il faut le lui reconnaître – donné raison au Conseil d'État de lui avoir résisté^{Note 4}. La Cour de cassation a abandonné à son tour sa jurisprudence favorable à l'application de l'article 6-1 et s'est ralliée en 2004 à la position de la Cour européenne des droits de l'homme et du Conseil d'État^{Note 5}.

5. - Mais il est curieux de constater que la CEDH contourne sa propre jurisprudence : le contentieux fiscal, qu'elle lâche de la main droite, elle le reprend de la main gauche, grâce à l'article 1er du premier protocole additionnel garantissant le droit au respect des biens. La CEDH juge que l'espérance légitime de pouvoir obtenir le remboursement d'impôts versés en application d'une réglementation nationale reconnue contraire au droit communautaire s'analyse en une valeur patrimoniale et a donc le caractère d'un bien au sens de l'article 1er du premier protocole additionnel^{Note 6}. Si l'espérance de se faire restituer un impôt constitue une créance et par suite un bien, et puisque chacun a droit au respect de ses biens, il devient possible d'invoquer l'article 13, c'est-à-dire le droit à

un recours effectif. La Cour européenne en déduit que le redevable qui a été privé de ce bien a droit à une indemnité égale au montant de l'impôt indu. Certes, la condamnation porte sur le refus par l'État d'une indemnisation à hauteur de l'impôt payé à tort, et non pas sur le fait d'avoir refusé au redevable un procès équitable devant le juge de l'impôt. Mais l'effet est le même. L'article 13, combiné avec l'article 1er du premier protocole additionnel, peut ainsi dans bien des cas servir d'ersatz au droit à un procès équitable.

6. - Le Conseil d'État est réservé à l'égard de cette stratégie de contournement des stipulations de l'article 6 de la Convention. Dans un premier temps on a pu croire qu'il avait implicitement reconnu l'article 1er du premier protocole additionnel applicable à une créance fiscale, mais en réalité il avait seulement jugé – ce qui n'allait pas loin – que l'impôt sur le revenu ne saurait être regardé comme portant par lui-même atteinte au respect des biens au sens de l'article 1er du premier protocole additionnel^{Note 7}. Puis il a décidé d'adopter une réserve de rédaction « à supposer que la possibilité d'obtenir la décharge d'une imposition pour vice de procédure constitue un bien »^{Note 8}.

7. - Le Conseil d'État a accepté récemment de contrôler la validité des dispositions d'une loi de finances au regard de l'article 1er du premier protocole additionnel à la Convention EDH, sans reprendre cette réserve de rédaction^{Note 9}, mais cette décision s'inscrit dans la jurisprudence sur le contrôle des lois de validation qui a été fixée par le Conseil d'État par un avis d'assemblée rendu en matière de pensions de retraite^{Note 10}. Il ne semble donc pas que le Conseil d'État se soit à ce jour rallié à la jurisprudence *Dangeville* précitée de la Cour européenne s'agissant d'appliquer l'article 1er du premier protocole additionnel au contentieux fiscal de façon générale. Ce serait certes une issue facile à la controverse lancinante sur l'applicabilité de l'article 6 au contentieux fiscal. Mais cette théorie n'offrirait aucune fermeté juridique : chacun n'a pas droit à toutes ses espérances, et c'est pourquoi, pour la cour elle-même, seule une « espérance légitime » est un bien. Il reste donc au juge à décider, au cas par cas, si elle est ou non légitime. Or, précisément, faut-il considérer que l'espérance est légitime, notamment, lorsque l'action est prescrite ? Cette notion d'espérance légitime répond à la question par une autre question, et ne produit qu'un truisme : chacun a droit à ce à quoi il a droit.

8. - D'ailleurs, si on doit prendre à la lettre l'idée qu'une action fiscale constitue un bien dont on ne pourrait pas être exproprié, aucun délai de prescription ne serait légitime : les Français ont inscrit à l'article 2 de la Déclaration de 1789 que le droit de propriété est imprescriptible. La Cour européenne ne va évidemment pas jusque-là puisque, aussitôt après avoir assimilé l'action fiscale à un droit de propriété, elle lui apporte des restrictions au nom de la sécurité des situations juridiques, et admet que des règles de prescription sont nécessaires. Or on sait que le droit de propriété ne se prescrit pas, seule l'action se prescrit : par suite, dire que l'action est elle-même un bien, c'est tourner en rond.

9. - La confrontation des deux jurisprudences ferait sourire un Byzantin : d'un côté, on juge que le droit à un procès équitable ne s'applique pas au contentieux fiscal, qui échappe au champ des droits et obligations de caractère civil en dépit des effets patrimoniaux qu'il a nécessairement et, de l'autre, le juge se fonde sur ces mêmes effets patrimoniaux pour reconnaître aux contribuables un droit à un recours effectif pour recouvrer ce qu'on appelle des créances fiscales. Quelle nuance y a-t-il lieu de faire entre le droit à un procès équitable et le droit à un recours effectif ? La réalité est que le contentieux de l'impôt est un contentieux différent des contentieux qui opposent les particuliers, car il oppose un intérêt particulier à l'intérêt général. C'est semble-t-il ce qu'avaient à l'esprit les Hautes Parties signataires de la Convention, et notamment les représentants français, parfaitement conscients que les procédures administratives contentieuses françaises ne peuvent pas s'allonger sur le lit de Procuste de l'article 6-1, et que ce n'est pas sans raison qu'on a conçu en France une procédure administrative différente de la procédure civile, et qui est plus simple, plus économique et souvent plus efficace – que l'on songe à l'importance des procédures contentieuses en amont des tribunaux – que la procédure civile.

10. - Il n'en résulte nullement que le contentieux fiscal soit veuf d'équité. Cette équité est peut-être à rechercher plus près de nous, dans notre propre jardin. Le Conseil d'État applique, au contentieux fiscal comme ailleurs, des principes de notre droit qui rejoignent ceux dont s'inspire l'article 6-1 de la Convention. Ainsi juge-t-il qu'il résulte des principes généraux qui gouvernent le fonctionnement des juridictions administratives que les justiciables ont droit à ce que leurs requêtes soient jugées dans un délai raisonnable^{Note 11}. Pour juger cela en matière fiscale, le Conseil d'État se fonde sur les principes généraux du droit administratif, et non sur l'article 6-1 de la Convention. Cette politique jurisprudentielle est fort bien venue car les principes dont s'inspire la Convention européenne, tout au moins les plus solides d'entre eux, sont connus depuis longtemps en droit français : « Il faut cultiver notre jardin », disait déjà Candide.

2. La stratégie offensive

11. - La première stratégie a été celle la société Dangeville. La SA Dangeville, société de courtiers en assurance, acquitta la TVA sur ses opérations du premier semestre 1978, mais, confiante dans son bon droit, elle introduisit sans attendre une réclamation puis un recours fiscal classique devant le juge de l'impôt. Ce recours fut rejeté par le juge^{Note 12} en application de la jurisprudence *Cohn-Bendit* précitée. Ne désarmant pas malgré ce premier échec la société Dangeville emprunta alors la voie du recours en responsabilité de l'État pour non-transposition du droit communautaire. Ce recours fut, cette fois, accueilli favorablement par un arrêt audacieux de la cour administrative d'appel de Paris qui retint le principe d'une responsabilité pour faute de l'État et, à titre de réparation du préjudice, condamna l'État à verser à la redevable une somme égale à la taxe indûment acquittée^{Note 13}. Sur pourvoi en cassation de la Direction générale des impôts, cet arrêt novateur fut cependant cassé, et l'accès à cette voie de droit fut refusé à la société Dangeville, par ce second arrêt rendu par le Conseil d'État à l'égard de la société Dangeville, en date du 30 octobre 1996^{Note 14}. Le Conseil d'État interdisait aux contribuables de rechercher par la voie d'un recours en responsabilité une satisfaction qui leur était refusée par la voie du recours fiscal. Le Conseil d'État réaffirmait ainsi sa volonté de faire respecter la règle dite de « distinction des voies de recours ». La justice n'était pas passée pour la société Dangeville. Les Euménides n'étaient pas apaisées. La rupture de l'égalité devant les charges publiques était évidente alors même qu'on ne pouvait reprocher aucune négligence à ce redevable qui avait réclamé sans attendre contre l'impôt indu.

12. - Le même jour – ô paradoxe, ô provocation ! – le Conseil d'État, statuant sur le cas de la SA Cabinet Revert et Badelon, opérait le revirement de jurisprudence que nous avons décrit *supra* par rapport à sa position adoptée dans son arrêt du 26 février 1986 rendu à l'égard de la société Dangeville : jugeant cette fois qu'il est possible pour un contribuable de se prévaloir des dispositions non transposées d'une directive, il donnait satisfaction à la SA Cabinet Revert et Badelon... Le commissaire du gouvernement Guillaume Goulard présenta des conclusions communes dans l'affaire de la société Dangeville et dans celle de la SA Cabinet Revert et Badelon. Il rappela l'identité de faits et de droit des deux affaires qui présentaient à juger la même question, au titre de la même période et sous l'empire des mêmes textes. Il conclut cependant, au cri implicite de « *Dura lex, sed lex* » : « (...) vous annulerez l'arrêt de la cour administrative d'appel de Paris qui a fait droit aux conclusions indemnitaires de la société Dangeville. Celle-ci n'aura eu que la malchance de voir sa réclamation fiscale jugée trop tôt. Nous sommes conscients de ce que la situation qui lui est faite peut paraître injuste, mais nous pensons que pour confirmer l'arrêt qui lui donne satisfaction, il faudrait pratiquer, par rapport aux principes qui fondent votre contentieux, une dérogation dont les conséquences seraient excessives quant à la stabilité des situations juridiques créées par le juge. Un seul cas particulier, reposant de surcroît sur des difficultés transitoires, ne peut justifier une telle dérogation (...) ».

13. - Ayant épuisé toutes ses voies de recours en droit interne, la société Dangeville se tourna vers la Cour européenne des droits de l'homme. Elle obtint satisfaction, car la cour jugea que la France avait violé les dispositions de l'article 1er du premier protocole et condamna la France à rembourser à la société Dangeville la TVA indûment acquittée y compris dommages et intérêts^{Note 15}. La réparation était à l'évidence équitable, et on comprend mal que la

redevable ait dû aller à Strasbourg pour obtenir ce qu'on devait lui donner à Paris, non seulement au Palais-Royal mais déjà même à Bercy^{Note 16}. Pour autant la motivation était difficile, car l'objection faite par Guillaume Goulard à une dérogation particulière dont les conséquences seraient excessives n'était pas dénuée de valeur. La CEDH jugea que la France avait commis une « ingérence dans l'exercice du droit de créance en remboursement que pouvait faire valoir la requérante en vertu du droit communautaire » et que l'entreprise avait donc été privée du droit au respect de ses biens. Prise à la lettre, cette motivation pourrait laisser croire que toute règle de prescription constitue une ingérence, ce qui n'est certes pas l'opinion de la cour, qui admet régulièrement que l'existence de règles de prescription est nécessaire pour assurer la stabilité des situations juridiques. L'inacceptable, en réalité, c'était l'application déraisonnable d'une règle de prescription, puisque la redevable avait été déboutée la première fois parce qu'il était trop tôt et la seconde fois parce qu'il était trop tard. Ce premier arrêt de la CEDH intervenait dans une configuration contentieuse bien particulière, celle d'un redevable qui avait contesté en temps utile l'impôt indu mais s'était heurté à un rejet de son recours. La question restait posée de savoir quel sort attendrait le second type de contribuables, ceux qui avaient attendu le revirement de jurisprudence pour introduire leur action.

3. La stratégie attentiste

14. - Les différentes sociétés aux droits desquelles est venue ensuite AOL Conseil et Courtage SA ont (toutes sauf une) choisi une autre stratégie. Probablement parce qu'elles considéraient que la jurisprudence du Conseil d'État vouait à l'échec une réclamation, elles se sont résignées dans un premier temps, et ce n'est qu'au lendemain de l'arrêt *Sté Jacques Dangeville* de la cour administrative d'appel de Paris précité du 1er juillet 1992, qu'elles ont intenté une action. Elles ont choisi non pas la voie de la réclamation fiscale mais celle de l'action en responsabilité contre l'État pour manquement au droit communautaire : la société AON demanda au ministre du Budget, en 1993, le versement d'une indemnité correspondant au montant de la TVA indûment acquittée. L'administration a considéré que la demande de la société AON ne pouvait pas s'affranchir des règles du contentieux fiscal, même si elle se présentait comme une action en responsabilité, et a opposé à cette demande l'irrecevabilité tirée des dispositions de l'article L. 190 du LPF. Constatant que la révélation de l'indu datait de l'arrêt *Sté Jacques Dangeville* de la cour administrative d'appel de Paris intervenu en 1992, elle en déduisit que la période répétable en vertu de l'article L. 190, calculée à partir de cet arrêt, ne permettait pas de remonter au-delà du 1er janvier 1988. À suivre le raisonnement de l'administration, la taxe versée en 1978 était donc éternellement irrépétable, non pas que le redevable ait tardé, mais parce que cette taxe n'avait en définitive jamais été susceptible d'un recours utile. C'était l'évidence. Le tribunal administratif, puis la cour administrative d'appel^{Note 17}, puis enfin le Conseil d'État rejetèrent les requêtes des sociétés, en confirmant cette analyse de l'administration^{Note 18}.

15. - AON introduisit alors un recours devant la CEDH, dont le moyen, clairement formulé, est ainsi analysé dans l'arrêt (§ 32) : AON fait valoir que l'article L. 190 du LPF peut avoir pour effet d'interdire *de facto* une action en restitution de la créance, ou tout au moins de la totalité de la créance. En effet, soit aucune décision juridictionnelle favorable n'est rendue et le requérant ne peut aucunement accéder à un tribunal, soit une décision favorable est rendue mais le *quantum* de la restitution risque alors de se trouver réduit en fonction de la date de cette décision. En conséquence, ajoutait perfidement la requérante, il suffirait aux juridictions de différer la reconnaissance de la non-conformité pour priver un redevable de son droit à restitution à raison de cette non-conformité. En l'espèce, l'article L. 190, en limitant l'assiette du recours aux quatre années précédant l'arrêt rendu en 1992 par la cour administrative d'appel de Paris pour la société Dangeville, excluait le droit à réparation pour la TVA indûment perçue au premier semestre 1978.

16. - C'est sur ce recours que la CEDH vient de rendre l'arrêt ici commenté, qui condamne la France par le motif que le délai de répétabilité de l'impôt prévu par l'article L. 190 du LPF ne pouvait faire obstacle à un droit substantiel constituant une créance patrimoniale. L'arrêt pourrait apparaître à une lecture rapide comme une simple réitération de l'arrêt *Dangeville* précité de la même cour (et la CEDH semble avoir cru ne faire que répéter sa jurisprudence). Ce

n'est pas tout à fait le cas. Le gouvernement français avait fait valoir devant la CEDH, à juste titre, que la jurisprudence *Dangeville* n'était nullement transposable puisque, alors que la société Dangeville avait contesté dès l'origine le paiement indu de la TVA, les sociétés aux droits desquelles venait AON avaient attendu 1993, soit quinze années après le paiement de la TVA litigieuse, pour agir en justice. Cette argumentation a été repoussée par l'arrêt, qui n'y répond pas explicitement, mais dont on pourrait comprendre qu'il n'est pas nécessaire pour le contribuable d'introduire une action pour préserver ses droits, et qu'il lui suffit d'attendre la décision juridictionnelle favorable qui révélera l'existence d'une créance en restitution de la taxe indue, et ce sans limite dans le temps. Faut-il vraiment donner à cet arrêt une telle portée, qui anéantirait l'article L. 190 du Livre des procédures fiscales ? Certes non, car la jurisprudence de la Cour perdrait toute autorité. On remarque d'ailleurs que cet arrêt fait l'objet d'une opinion partiellement dissidente commune aux juges COSTA et KOVLER, qui est fortement étayée. L'article L. 190 du LPF n'est pas contraire au droit communautaire, ceci est maintenant acquis^{Note 19} ; or la Cour européenne des droits de l'homme n'a assurément pas l'intention d'en remonter à la CJCE sur le respect des droits de l'homme. Ces deux arrêts de la CEDH ont cependant le mérite d'avoir mis en lumière une possible aporie de l'article L. 190.

4. L'aporie de l'article L. 190

17. - En l'état actuel de la jurisprudence, le contribuable confronté à un impôt indu – et qui adopte une stratégie attentiste – ne peut espérer en obtenir la décharge ou la restitution que si la révélation de cet indu par une décision juridictionnelle intervient assez vite, puisqu'en vertu de l'article L. 190 du LPF, l'action en restitution ne peut porter que sur la période postérieure au 1er janvier de la troisième année précédant celle où la décision révélant la non-conformité est intervenue. La problématique est la même en matière douanière, car un dispositif comparable s'applique aux actions en restitution présentées devant l'administration des douanes, en vertu de l'article 352 *ter* du Code des douanes. Si une taxe est indûment perçue par l'État en 2007, il faut impérativement, pour ce contribuable attentiste, que le juge, saisi par un autre contribuable, constate avant la fin de 2010 la non-conformité de la base légale de cette taxe avec une norme supérieure. Dans l'hypothèse où la décision révélatrice n'interviendrait que le 1er janvier 2011, la trappe se refermerait définitivement sur la taxe indue. Il faut pour lui que le juge se hâte, et il faut maintenant qu'il se hâte de plus fort, puisque cette période répétitive, qui était de quatre ans, a été ramenée à trois ans à compter du 1er janvier 2006. Par contre, si le redevable introduit une réclamation dans le délai normal de réclamation, et que cette réclamation n'a pas encore été rejetée par une décision passée en force de chose jugée, il aura interrompu la prescription et pourra bénéficier de la révélation de l'indu par un arrêt rendu par ailleurs. Dans ce cas, il lui faut souhaiter, au contraire, que le juge saisi de sa réclamation ne se hâte point trop – ce qui est un souhait plus facilement exaucé que l'inverse. Si le juge statue trop rapidement sur sa réclamation, et la rejette en l'état d'une jurisprudence qui sera plus tard renversée, il arrivera au redevable ce qui est arrivé à la société Dangeville, qui, comme le résumait de façon saisissante Guillaume Goulard, avait eu « la malchance de voir sa réclamation fiscale jugée trop tôt ».

18. - Ce risque appelle un correctif, comme l'a bien vu la Cour européenne. Mais elle n'a sans doute pas été bien inspirée en recherchant ce correctif dans le prétendu principe qu'on ne peut être privé d'une créance fiscale. On ne peut pas concevoir que, chaque fois qu'une jurisprudence remettra en cause rétrospectivement la légalité d'une taxe, les redevables puissent réclamer le remboursement de la taxe versée depuis trente ans : le législateur a clairement manifesté sa volonté de mettre les finances publiques à l'abri d'un tel risque. Il est donc raisonnable de faire la distinction entre le cas du contribuable qui a réclamé mais en vain, ce qui a été le sort de la société Dangeville, et le cas du contribuable qui n'a rien tenté dans le délai. C'est ce que permettrait de faire l'adage « *Contra non valentem...* ».

5. Réveiller l'adage « *Contra non valentem...* »

19. - Pour donner satisfaction à la société Dangeville lors de son second recours, il aurait suffi au Conseil d'État de

faire application d'un autre de ces principes généraux qui gouvernent le fonctionnement des juridictions, administratives comme judiciaires, et qui s'expriment notamment par les adages traditionnels du droit^{Note 20}. L'un des plus vénérables de ces adages est la règle « *Contra non valentem agere non currit praescriptio* » : la prescription ne court pas contre celui qui se trouve dans l'impossibilité d'agir. Ce principe est souvent rapproché de l'article 2257 du Code civil, qui dispose que : « *La prescription ne court point : À l'égard d'une créance qui dépend d'une condition, jusqu'à ce que la condition arrive* ». D'une façon générale, une créance ne peut pas commencer à se prescrire tant que le créancier est dans l'impossibilité d'agir, comme le juge la Cour de Cassation, au visa de l'article 2257 ou bien tout simplement en s'appuyant sur l'adage.

20. - La règle « *Contra non valentem...* » a pour finalité de permettre au juge de pallier, lorsque l'exige une équité particulièrement impérieuse, ce qu'il peut y avoir d'excessif dans la stricte application de l'effet extinctif de la prescription^{Note 21}. La doctrine civiliste constate que la maxime « *Contra non valentem agere...* » est peu à peu réintroduite par la jurisprudence et trouve des applications nombreuses^{Note 22}. Son application dépend du comportement judiciaire du créancier, car : « C'est (...) sur l'attitude judiciaire du titulaire du droit substantiel, sur l'exercice ou non de son droit d'agir, que porte l'examen sous l'angle de l'imprescriptibilité. Ainsi, lorsqu'il est impossible d'apprécier le comportement judiciaire de ce dernier pour en déduire une inaction de sa part, parce qu'il se trouve dans l'impossibilité d'agir en justice, la prescription ne court pas contre lui. C'est tout le sens de la maxime *Contra non valentem*. »^{Note 23}.

21. - La transposition de cette règle en matière fiscale conduirait à rouvrir l'action en répétition de l'indu, sans limite quant à la période répétitive, lorsque cette action s'est heurtée à un véritable obstacle, mais non lorsqu'aucune action n'a été tentée. Un tel obstacle est avéré, notamment, lorsque le contribuable a intenté un recours fiscal mais a essuyé un échec en raison de l'état de la jurisprudence qui prévalait à l'époque à laquelle le juge a statué sur son action, et que cette jurisprudence a été ultérieurement renversée. Par contre, dans le cas d'une simple ignorance par le contribuable de ce que la base légale de l'impôt est contraire à une norme de droit supérieure, ou même d'un découragement d'agir, la règle « *Contra non valentem...* » ne saurait l'emporter sur la prescription, sauf à instituer l'imprescriptibilité des taxes indues. Le droit à faire valoir une créance en répétition d'une taxe indue ne saurait être absolu, puisque cette créance du contribuable constitue une dette pour la collectivité, et que ce débiteur-ci a lui aussi un certain droit à la sécurité juridique, qu'il serait injuste d'ignorer. En définitive, la justice, comme disait un très ancien empereur de Chine, c'est l'injustice équitablement partagée.

Annexe

CEDH, 1^{re} sect., 25 janv. 2007, n° 70160/01, Aon Conseil et Courtage SA et a. c/ France

[...] B. Appréciation de la Cour

1. Sur l'existence d'un bien au sens de l'article 1^{er} du Protocole n° 1

34. La Cour note que les parties ont des vues divergentes quant à la question de savoir si les requérantes étaient ou non titulaires d'un « bien » susceptible d'être protégé par l'article 1^{er} du Protocole n° 1. Par conséquent, elle est appelée à déterminer si la situation juridique dans laquelle se sont trouvées les sociétés requérantes est de nature à relever du champ d'application de l'article 1^{er}.

35. La Cour constate que les dispositions de la 6^e directive du Conseil des communautés européennes devaient initialement entrer en vigueur le 1^{er} janvier 1978, la 9^e directive accordant à la France un délai supplémentaire pour la mise en œuvre des dispositions de l'article 13-B-a de la 6^e directive de 1977, soit jusqu'au 1^{er} janvier 1979. Une telle directive n'ayant pas d'effet rétroactif, la 6^e directive devait donc s'appliquer du 1^{er} janvier au 30 juin 1978.

36. Or, la Cour rappelle que l'administration fiscale n'a commencé à en tirer les conséquences que par une instruction administrative du 2 janvier 1986, laquelle prévoyait que les courtiers qui n'avaient pas payé la TVA litigieuse et qui avaient fait l'objet d'un redressement fiscal de ce fait étaient dispensés du paiement. Cependant, si cette instruction administrative tirait les conséquences de la 6e directive pour les sociétés qui avaient refusé de payer la TVA, elle ne réglait absolument pas la question du remboursement de la TVA indue pour les sociétés qui l'avaient payée.

37. La Cour rappelle également que, jusqu'à l'arrêt S.A. Revert et Badelon rendu par le Conseil d'État le 30 octobre 1996, celui-ci refusait de faire droit aux demandes de remboursement des sociétés d'assurance concernées, estimant notamment ne pas devoir contrôler une norme nationale au regard d'une norme communautaire.

38. Nonobstant le fait qu'il n'est pas contesté que le droit communautaire devait recevoir application, la norme communautaire étant une directive dont le délai qu'elle fixait était de surcroît échu, son application fut néanmoins mise en échec pour les sociétés concernées, à l'instar des requérantes, pendant près de sept ans et demi à compter de la date de notification de la 9e directive.

39. Partant, on ne saurait admettre qu'un délai de recours soit opposé aux sociétés requérantes, dès lors que ledit recours était inefficace en droit interne, ce que la Cour a déjà précédemment constaté (arrêts S.A. Dangeville, précité, et S.A. Cabinet Diot et S.A. Gras Savoye c. France, n° 49217/99 et 49218/99, 22 juillet 2003). À cet égard, la Cour note que le Conseil d'État a effectué un revirement de sa jurisprudence en octobre 1996, ce qui offrait un recours efficace en remboursement devant les juridictions administratives françaises. Or les sociétés requérantes ont présenté leurs demandes plusieurs années auparavant, à savoir le 20 décembre 1993, à la suite de l'arrêt rendu le 1er juillet 1992 par la cour administrative d'appel de Paris qui, pour la première fois, avait fait droit à la demande de la société Dangeville. Force est d'ailleurs de constater que si les requérantes ont légitimement pu considérer que cette jurisprudence était de nature à rendre le recours interne effectif, cet arrêt de la cour administrative d'appel a néanmoins été annulé par le Conseil d'État.

40. En conclusion, la Cour note, d'une part, que les dispositions contraignantes de la 6e directive n'étaient toujours pas transposées en droit français à la date d'introduction du recours des requérantes et, d'autre part, que si la première décision laissant envisager un revirement de jurisprudence est intervenue le 1er juillet 1992, un tel revirement n'a finalement été opéré qu'en octobre 1996, par le Conseil d'État.

41. Or les requérantes ont bien introduit leur recours devant les juridictions internes alors que leur droit était non seulement intact au regard des normes communautaires applicables, mais également méconnu au niveau interne et ce, tant par les autorités que par les juridictions administratives. Compte tenu de ce qui précède, la Cour est d'avis que l'on ne saurait retenir les arguments du Gouvernement pour opposer un délai de forclusion aux requérantes dans les circonstances de la cause.

42. Ainsi, s'agissant du délai de prescription fiscale prévu par les dispositions de l'article L 190 du LPF, la Cour relève que les requérantes tiraient leurs droits de créance d'une norme communautaire parfaitement claire, précise et directement applicable. Ce droit n'a pas disparu avec l'expiration du délai de recours litigieux prévu par le droit national et invoqué par le Gouvernement, dès lors qu'il n'est pas contesté que ce même droit national violait alors le droit communautaire directement applicable et que, en outre, ledit délai de forclusion concernait un recours interne inefficace.

43. La Cour rappelle que la seule circonstance que les juridictions administratives aient eu recours à ce délai interne ne saurait justifier un manquement aux règles actuelles du droit européen (voir, mutatis mutandis, Delcourt c. Belgique, arrêt du 17 janvier 1970, série A n° 11, p. 19, § 36 ; S.A. Dangeville, précité, § 47). Elle rappelle également, à cet égard, que l'interprétation déraisonnable d'une exigence procédurale qui empêche l'examen au fond d'une demande d'indemnisation emporte la violation du droit à une protection effective par les cours et tribunaux (Miragall Escolano et autres c/ Espagne, n° 38366/97, 38688/97, 40777/98, 40843/98, 41015/98, 41400/98, 41446/98,

44. Compte tenu de ce qui précède, la Cour considère que le délai de prescription fiscale prévu par l'article L. 190 du LPF ne pouvait faire disparaître un droit substantiel né de la 6^e directive (voir, *mutatis mutandis*, S.A. Dangeville, précité) et que les requérantes bénéficiaient, lors de leurs recours, d'une créance sur l'État en raison de la TVA indûment versée pour la période du 1^{er} janvier au 30 juin 1978. Une créance de ce genre « s'analysait en une valeur patrimoniale » et avait donc le caractère d'un « bien au sens de la première phrase de l'article 1, lequel s'appliquait dès lors en l'espèce » (voir notamment les arrêts *Pressos Compania Naviera S.A. et autres c/ Belgique* du 20 novembre 1995, série A n° 332, p. 21, § 31 ; S.A. Dangeville, précité, § 48 ; S.A. Cabinet Diot et S.A. Gras Savoye, précité, § 26).

45. En tout état de cause, la Cour est d'avis que les requérantes avaient pour le moins une espérance légitime de pouvoir obtenir le remboursement de la somme litigieuse (*Pine Valley Developments Ltd et autres c. Irlande*, arrêt du 29 novembre 1991, série A n° 222, p. 23, § 51 ; S.A. Dangeville, précité ; S.A. Cabinet Diot et S.A. Gras Savoye, précité).

2. Sur le droit des requérantes au respect de leurs « biens »

46. La Cour rappelle que, dans son arrêt S.A. Dangeville, elle a estimé, d'une part, que l'ingérence dans les biens de la requérante ne répondait pas aux exigences de l'intérêt général (§ 58) et, d'autre part, que tant la mise en échec de la créance de la requérante sur l'État que l'absence de procédures internes offrant un remède suffisant pour assurer la protection du droit au respect de ses biens avaient rompu le juste équilibre entre les exigences de l'intérêt général de la communauté et les impératifs de la sauvegarde des droits fondamentaux des individus (§ 61 ; voir également S.A. Cabinet Diot et S.A. Gras Savoye, précité, § 26).

47. La Cour, saisie d'un grief identique par la présente requête, ne voit pas de raison de la distinguer des précédentes affaires examinées par elle.

48. Il s'ensuit, pour les motifs indiqués ci-dessus, que l'équilibre entre les exigences de l'intérêt général de la communauté et les impératifs de la sauvegarde des droits fondamentaux des individus a été rompu.

49. En conclusion, il y a eu violation de l'article 1^{er} du Protocole n° 1. [...]

Note 1 *CE, ass.*, 22 déc. 1978, n° 11604 : *RJF* 1979 n° 166.

Note 2 *CE, ass.*, 30 oct. 1996, n° 45126, *SA Cabinet Revert et Badelon* : *Dr. fisc.* 1997, n° 3, *comm.* 27 ; *RJF* 1996, n° 1415, *concl.* G. Goulard, p. 809, *chron. S. Austry*, p. 799.

Note 3 *CE, sect.*, avis, 31 mars 1995, n° 164008, *SARL Auto-Industrie Méric et a.* : *Dr. fisc.* 1995, n° 18-19, *comm.* 1006 ; *RJF* 1995, n° 623, *concl. J. Arrighi de Casanova*, p. 326. – *CE*, 26 nov. 1999, n° 184474, *Guénoun* : *Dr. fisc.* 2000, n° 15, *comm.* 298, *concl. J. Courtial* ; *RJF* 2000, n° 138 et *RJF* 2000, *chron. Mme E. Mignon*, p. 90 ; *BDCF* 2000, n° 13, *concl. J. Courtial*.

Note 4 *CEDH, grande ch.*, 12 juill. 2001, n° 44759/98, *Ferrazzini c/ Italie* : *Dr. fisc.* 2002, n° 10, *comm.* 187, *chron. Mme L. Gérard, étude* 9 ; *RJF* 2002, n° 128, *chron. J. Maia*, p. 3. – *CEDH, 1^{re} sect.*, 23 juill. 2002, n° 34619/97, *Janosevic c/ Suède* : *RJF* 2002, n° 1340. – *CEDH*, 23 févr. 2006, n° 25632/02, *Stere et a. c/ Roumanie* : *Dr. fisc.* 2007, n° 9, *comm.* 224, *chron. K. Sid Ahmed, étude* 223.

Note 5 *Cass. com.*, 12 juill. 2004, n° 1266, *FS-P+B+I, Cts Pelat* : *Juris-Data* n° 2004-024690 ; *Dr. fisc.* 2004, n° 42, *comm.* 764 ; *RJF* 2004, n° 1218. – *Cass. com.*, 31 mai 2005, n° 02-17.025, *FS-P+B, Marin-Crudaz et Favray* : *Juris-Data* n° 2005-028805 ; *Dr. fisc.* 2005, n° 38, *comm.* 625 ; *RJF* 2005, n° 1136.

Note 6 *CEDH*, 16 avr. 2002, n° 36677/97, *SA Dangeville c/ France* : *RJF* 2002 n° 889, *confirmé par CEDH*, 10 nov. 2005, n° 60559/00,

Eeg-Slachtuis Verbist : RJF 2006, n° 650.

Note 7 CE, 15 juin 2001, n° 204999, Amoretti : Dr. fisc. 2001, n° 41, comm. 907 ; RJF 2001, n° 1173, analysé comme cette solution implicite.

Note 8 CE, 8 mars 2002, n° 211327 et n° 211328, BNP : RJF 2002, n° 648. – CE, 3 juill. 2002, n° 201644, Stés Cise SA, Serdim SARL, Miller SARL et Benenatti SARL : Juris-Data n° 2002-080187 ; Dr. fisc. 2002, n° 41, comm. 800 ; RJF 2002 n° 1111. – CE, 12 janv. 2004, n° 224076, SA Cise et SA Erimo : Juris-Data n° 2004-080481 ; Dr. fisc. 2004, n° 18-19, comm. 449 ; RJF 2004, n° 378 ; BDCF 2004, n° 54, concl. G. Goulard.

Note 9 CE, 16 janv. 2006, n° 266267, SCI Parc de Vallauris : Juris-Data n° 2006-080830 ; Dr. fisc. 2006, n° 25, comm. 450, concl. L. Vallée ; RJF 2006, n° 448 ; BDCF 2006, n° 53, concl. L. Vallée.

Note 10 CE, ass. avis, 27 mai 2005, n° 277975, Provins : AJDA 2005, p. 1455, chron. e C. Landais et F. Lenica ; RFD adm. 2005, p. 1003, concl. C. Devys.

Note 11 CE, 10 juill. 2006, n° 285311, Croayne : RJF 2007, n° 207.

Note 12 CE, 19 mars 1986, n° 46105 : RJF 1986, n° 553.

Note 13 CAA Paris, plén., 1er juill. 1992, n° 89-2498, Sté Jacques Dangeville : Dr. fisc. 1992, n° 33-38, comm. 1665, concl. F. Bernault ; RJF 1992, n° 1280 et RJF 1992, chron. J. Turot, p. 955 ; AJDA 20 nov. 1992, note X. Prétot, p. 768.

Note 14 CE, ass., 30 oct. 1996, n° 141043, SA Jacques Dangeville : Dr. fisc. 1997, n° 3, comm. 36 ; RJF 1996, n° 1469, concl. G. Goulard, p. 809, chron. S. Austry, p. 799.

Note 15 CEDH, 16 avr. 2002 aff. 36677/97, SA Dangeville c/ France, préc.

Note 16 Remarquons d'ailleurs que, si l'Administration avait fait droit à la demande de restitution de la TVA, elle aurait été en mesure d'exercer son droit de compensation à raison de la taxe sur les salaires qui était exigible en contrepartie.

Note 17 CAA Paris, 28 janv. 1997, n° 95-3312, n° 95-3313 et n° 95-3314, non publiés.

Note 18 CE, 10 nov. 2000, n° 186301, Sté SGAP Expansion, n° 186302, SA Christian de Clarens et n° 186303, Sté SGAP Expansion : Dr. fisc. 2001, n° 11, comm. 246 ; RJF 2001, n° 224 ; BDCF 2001, n° 30, concl. G. Goulard.

Note 19 CJCE, plén., 2 déc. 1997, aff. C-188/95, Fantask A/S e.a. : Dr. fisc. 1998, n° 11, comm. 198, étude P. Dibout, p. 349 ; RJF 1998 n° 211, concl. F.-G. Jacobs, p. 86. – CJCE, 15 sept. 1998, aff. C-231/96, Edilizia Industriale Siderurgica Srl (Edis) : RJF 1998, n° 1379, ; BDCF 6/98 n° 138, concl. D. Ruiz-Jarabo Colomer. – Cass. com., 19 oct. 1999, n° 1558 P, Sté nationale des Établissements Piot Pneu : RJF 2000, n° 137.

Note 20 cf. L. Boyer et H. Roland, Adages du droit français : Litec. – S. Bissardon, Droit et justice en citations et adages : Litec. – sans oublier surtout les savoureuses illustrations de A. Laingui, Adages et maximes du droit : Litec.

Note 21 cf. J. Carbonnier, La règle *Contra non valentem agere non currit praescriptio* : Rev. crit. légis. et jurispr. 1937, p. 155. – Marty, Raynaud et Jestaz, op. cit. t. II, n° 338. – Malaurie et Aynès, Droit civil, Les obligations, 5e éd. 1994, n° 1095.

Note 22 cf. Rép. civ. Dalloz, V° Prescription extinctive, par A.-M. Sohm-Bourgeois, n° 335 et s.

Note 23 Th. Lamarche, L'imprescriptibilité et le droit des biens : RTD civ. 2004, p. 403.

© LexisNexis SA