

CE, 10 février 2017, n°387100

Fiscalité- Droit à restitution- « Bouclier fiscal »- Assurance vie étrangère -TFUE

Obs. : Bouclier fiscal et assurance vie étrangère

Les juges administratifs ont été amenés à statuer sur l'application du droit à restitution des impositions excédentaires, communément appelé « bouclier fiscal », afférentes à des revenus issus d'un contrat d'assurance vie étranger.

En 2010, des contribuables ont formulé une demande de restitution des impositions excédentaires afférentes à l'année 2008 à hauteur de 441.814 euros. L'administration a fait droit à cette demande à hauteur de 283.327 euros seulement. Les contribuables ont alors porté le litige devant le juge administratif afin d'obtenir la restitution de la différence, soit 158.487 euros.

Par un arrêt du 17 septembre 2014, la Cour administrative d'appel de Paris a ordonné la restitution d'une somme complémentaire de 3.641 euros seulement au profit des requérants qui se sont alors pourvus en cassation.

Par un arrêt du 10 février 2017, le Conseil d'Etat rejeta cette demande.

Pour cela, il jugera d'abord que les impositions acquittées à l'étranger ne peuvent être déduites du revenu à prendre en compte pour la détermination du droit à restitution que pour autant qu'elles soient assises sur tout ou partie de ce revenu.

Au cas d'espèce, le Conseil d'Etat approuve la décision des juges d'appel qui ont réduit le montant du précompte mobilier acquitté en Belgique suite à la clôture d'un contrat d'assurance vie qu'à hauteur des revenus réalisés au cours de l'année 2008.

Les hauts magistrats jugeront ensuite que les dispositions de l'article 1649-0 A du Code général des impôts, désormais supprimé, sont conformes à celles de l'article 63 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (« TFUE ») qui prohibe toutes restrictions aux mouvements de capitaux entre les Etats membres et entre les États membres et les pays tiers.

En effet, ces dispositions ne font pas obstacle à ce que soit seul pris en compte, pour le calcul du plafonnement, l'impôt étranger assis sur les revenus réalisés au cours de l'année au titre de laquelle le plafonnement est sollicité dès lors que cette restriction s'applique à l'ensemble des contribuables, quel que soit l'Etat de souscription du contrat d'assurance vie.

Au cas d'espèce, le Conseil d'Etat a jugé que les dispositions concernées du Code général des impôts n'étaient pas contraires au TFUE en ce qu'elles conduisaient à ne pas prendre en compte les impositions payées en Belgique correspondant aux revenus de 2005 à 2007 qui n'avaient pas été intégrés dans le total des revenus des contribuables et ce quel que soit le pays dans lequel ils ont souscrit leur contrat d'assurance vie./.

Me Olivier Roumélian
ARTESIA
Avocat – Associé

L'arrêt :

Vu la procédure suivante :
M. et Mme A...B...ont demandé au tribunal administratif de Paris d'ordonner la restitution, à leur profit, d'une somme complémentaire de 158 487 euros au titre du plafonnement des impôts directs à 50 % des revenus de l'année 2008. Par un jugement n° 1019949/2-3 du 16 février 2012, le tribunal administratif de Paris, après avoir jugé qu'il n'y avait pas lieu de statuer sur cette demande de restitution à hauteur de la somme de 2 996 euros correspondant à la taxe d'habitation et à hauteur de l'imputation d'une somme de 229 647,25 euros correspondant aux intérêts d'un contrat d'assurance-vie belge détenu par M. B... inscrits en compte courant pour les années 2005 à 2008, ramenant ainsi à 28 787 euros le revenu soumis au barème progressif au titre de l'année 2008 et pris en compte pour le calcul du plafonnement, a rejeté le surplus des conclusions de leur demande.
Par un arrêt n° 12PA01878 du 17 septembre 2014, la cour administrative d'appel de Paris a réformé le jugement du tribunal administratif en ordonnant la restitution à M. et Mme B...d'une somme de 3 641 euros au titre du plafonnement à 50 % de leurs revenus de l'année 2008 et a rejeté le surplus des conclusions de leur requête d'appel.
Par un pourvoi, enregistré le 13 janvier 2015 au secrétariat du contentieux du Conseil d'Etat, M. et Mme B...demandent au Conseil d'Etat :
1°) d'annuler cet arrêt en tant qu'il n'a pas fait intégralement droit à leur requête ;
2°) réglant l'affaire au fond, de faire intégralement droit à leur appel;
3°) de mettre à la charge de l'Etat la somme de 3 000 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.
Vu les autres pièces du dossier ;
Vu :
- le traité sur le fonctionnement de l'Union européenne ;
-l'arrêt de la Cour de justice de l'Union européenne 375/12 du 13 mars 2014 ;
- le code général des impôts ;
- le code de justice administrative ;
Après avoir entendu en séance publique :
- le rapport de Mme Séverine Larere, maître des requêtes,
- les conclusions de Mme Marie-Astrid Nicolazo de Barmon, rapporteur public ;
La parole ayant été donnée, avant et après les conclusions, à la SCP Bénabent, Jéhannin, avocat de M et Mme B...;
Considérant ce qui suit :
1. Il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond que M. et Mme B... ont

déposé, le 23 février 2010, une demande tendant à la restitution de la somme de 441 814 euros au titre du dispositif de plafonnement des impôts directs alors prévu par les articles 1er et 1649-0 A du code général des impôts. L'administration n'ayant fait droit à cette demande qu'à hauteur de la somme de 283 327 euros, les contribuables ont porté le litige devant le tribunal administratif de Paris. Par un jugement du 16 février 2012, ce tribunal a prononcé un non-lieu à statuer à hauteur des sommes correspondant aux restitutions complémentaires accordées par l'administration en cours d'instance et a rejeté le surplus des conclusions de la demande des époux B... Par l'arrêt attaqué du 17 septembre 2014, la cour administrative d'appel de Paris a ordonné la restitution d'une somme complémentaire de 3 641 euros au profit des requérants et rejeté le surplus des conclusions de leur requête d'appel.

2. Aux termes de l'article 1er du code général des impôts, alors en vigueur : " Les impôts directs payés par un contribuable ne peuvent être supérieurs à 50 % de ses revenus. Les conditions d'application de ce droit sont définies à l'article 1649-0 A ". Aux termes de l'article 1649-0 A du même code, alors en vigueur : " 1. Le droit à restitution de la fraction des impositions qui excède le seuil mentionné à l'article 1er est acquis par le contribuable au 1er janvier de la deuxième année suivant celle de la réalisation des revenus mentionnés au 4. / 2. Sous réserve qu'elles aient été payées en France et, d'une part, pour les impositions autres que celles mentionnées aux e et f, qu'elles ne soient pas déductibles d'un revenu catégoriel de l'impôt sur le revenu, d'autre part, pour les impositions mentionnées aux a, b et e, qu'elles aient été régulièrement déclarées, les impositions à prendre en compte pour la détermination du droit à restitution sont : a) l'impôt sur le revenu dû au titre des revenus mentionnés au 4 (...). / 4. Le revenu à prendre en compte pour la détermination du droit à restitution s'entend de celui réalisé par le contribuable (...). / 5. Le revenu mentionné au 4 est diminué : (...) ; / d) Des impositions équivalentes à celles mentionnées aux a, e et f du 2 lorsque celles-ci ont été payées à l'étranger (...). 6. Les revenus ... des bons ou contrats de capitalisation et des placements de même nature, autres que ceux en unités de compte, sont réalisés, pour l'application du 4, à la date de leur inscription en compte. ". 3. En premier lieu, il résulte de ces dispositions que les impositions acquittées à l'étranger ne peuvent être déduites du revenu à prendre en compte pour la détermination du droit à restitution que pour autant qu'elles sont assises sur tout ou partie de ce revenu. Par suite, c'est sans erreur de droit que la cour a jugé que le précompte mobilier d'un montant de 52 357 euros acquitté par M. B... lors de la clôture, en 2008, d'un contrat d'assurance-vie souscrit en Belgique ne pouvait venir en déduction des revenus pris en compte pour le calcul du plafonnement de ses impôts directs au titre de l'année 2008 qu'à hauteur de la somme de 7 281 euros correspondant aux revenus réalisés au cours de cette année. Si la cour a précisé, à titre surabondant, que ne pouvaient, dès lors, être déduites des revenus de l'année 2008 les sommes payées au titre du précompte assis sur les sommes " perçues " au cours d'années antérieures alors qu'il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond que les sommes en cause, réputées réalisées au cours de ces années, n'ont été effectivement perçues qu'à l'occasion de la clôture du compte, en 2008, cette erreur, purement matérielle, est restée sans incidence sur le bien-fondé de son raisonnement.

4. En deuxième lieu, les stipulations de l'article 63 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, telles qu'interprétées par la Cour de justice de l'Union européenne, notamment dans sa décision du 13 mars 2014 Bouanich (aff. 375/12), s'opposent à la législation d'un État membre en vertu de laquelle, lorsqu'un résident de cet État membre,

titulaire d'un contrat d'assurance-vie dans un autre État membre, perçoit des intérêts imposés dans les deux États et que la double imposition est réglée par l'imputation dans l'État de résidence d'un montant destiné à tenir compte de l'impôt payé dans l'État où le contrat a été souscrit, un dispositif de plafonnement de divers impôts directs à concurrence d'un certain pourcentage des revenus perçus au cours d'une année ne prend pas en compte, ou ne prend que partiellement en compte, l'impôt payé dans l'État de souscription du contrat. En revanche, ces stipulations ne font pas obstacle à ce que soit seul pris en compte, pour le calcul du plafonnement, l'impôt étranger assis sur les revenus réalisés au cours de l'année au titre de laquelle le plafonnement est sollicité, dès lors que cette restriction s'applique, dans les mêmes conditions, à l'ensemble des contribuables, quel que soit l'État de souscription du contrat. Tel est le cas du dispositif prévu à l'article 1649-0 A du code général des impôts. Il en résulte que c'est sans erreur de droit que la cour, après avoir jugé que les requérants étaient fondés à demander la restitution supplémentaire de 50 % de la somme de 7 281 euros correspondant au précompte, payé en Belgique, au titre des revenus réalisés en 2008, a jugé que l'article 63 du traité ne faisait pas obstacle à ce que ne soient pas prises en compte, pour le calcul du plafonnement, les impositions payées en Belgique et correspondant aux revenus pris en compte au titre des années antérieures à 2008 et qui n'avaient pas été intégrés dans le total des revenus des intéressés pour le calcul du plafonnement au titre de l'année en cause, dès lors qu'il n'existe à cet égard aucune différence de traitement entre les contribuables selon le pays dans lequel ils ont souscrit une assurance-vie.

5. Il résulte de tout ce qui précède que M. et Mme B...ne sont pas fondés à demander l'annulation de l'arrêt qu'ils attaquent.

6. Les dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative font obstacle à ce qu'une somme soit mise à ce titre à la charge de l'Etat qui n'est pas, dans la présente instance, la partie perdante.

D E C I D E :

 Article 1er : Le pourvoi de M. et Mme B...est rejeté.

Article 2 : La présente décision sera notifiée à M. et Mme A...B...et au ministre de l'économie et des finances.