

Procédures fiscales

188 Annulation, où est donc ta victoire ?

Réflexions sur la portée de l'annulation d'une instruction fiscale

Jérôme TUROT,
avocat, cabinet Turot



Faut-il brûler le principe de l'homogénéité de la doctrine administrative, selon lequel la doctrine administrative constitue un corpus général d'interprétation de la loi fiscale ? En vertu de ce principe, lorsque le Conseil d'État annule une instruction, il anéantit l'interprétation qui y est exprimée, sous toutes les formes qu'elle a pu emprunter (instructions, circulaires, notes, documentation administrative, réponses ministérielles, lettres individuelles, etc.). La cour administrative d'appel de Bordeaux a renvoyé au Conseil d'État une question de droit nouvelle qui offre au Grand Juge fiscal l'occasion de dire s'il maintient ou non ce principe critiqué par le rapporteur public devant la cour administrative d'appel, et au-delà de faire savoir la portée qu'il faut donner aux arrêts par lesquels il annule cet acte atypique qu'est une instruction fiscale.

1 - L'annulation d'un acte réglementaire est un objet juridique connu, dont les effets ont été patiemment répertoriés au fil des siècles. Mais l'annulation d'une instruction, c'est-à-dire d'un acte qui ne se prétendait pas normatif et qui ne pouvait avoir aucun effet de droit, est ce que les ufologues pourraient appeler une rencontre du troisième type¹. On sait que ses effets ne sont pas les mêmes que l'annulation d'un règlement, mais on ne les connaît pas encore d'un savoir sûr.

Que l'annulation d'une instruction n'ait pas tous les effets d'une annulation contentieuse, c'est ce que le Conseil d'État a réaffirmé avec éclat, faisant front aux critiques de certains auteurs, en enseignant que cette annulation ne constitue pas un événement de nature à rouvrir un délai de réclamation aux contribuables qui ont appliqué cette instruction². La doctrine administrative ne pouvant jamais fonder une imposition, le contribuable ne peut pas soutenir que son imposition a été fondée sur des dispositions illégales.

De graves incertitudes apparaissent : l'annulation d'une instruction est-elle tout à fait rétroactive ? Fait-elle revivre l'instruction précédente ? Fait-elle disparaître la doctrine identique exprimée dans

une réponse ministérielle ? Le Conseil d'État va bientôt se prononcer sur ces questions, ayant à répondre à une demande d'avis qui lui est renvoyée par la cour administrative d'appel de Bordeaux³.

M^{me} Florence Monzani, claveciniste, demande devant cette cour l'application d'une instruction administrative du 3 décembre 1998⁴, accordant aux artistes musiciens la faculté d'opérer des déductions forfaitaires sur leur rémunération au titre de l'amortissement des instruments de musique. Cette instruction autorise les artistes musiciens à procéder à cette déduction sur le montant des rémunérations perçues, y compris celles perçues, le cas échéant, au titre d'une activité d'enseignement artistique.

La doctrine favorable dont cette artiste invoque la protection a cependant été partiellement rapportée : dans la réponse ministérielle à M. Dolez du 11 novembre 2002⁵, le ministre a précisé que les professeurs de musique ne peuvent bénéficier de ces déductions forfaitaires que lorsqu'ils exercent, parallèlement à leur activité d'enseignement, une activité artistique et que les déductions forfaitaires ne concernent alors que les revenus tirés de cette seule activité. Cette doctrine plus restrictive avait été reprise dans l'instruction du 22 octobre 2003 publiée au Bulletin officiel des impôts⁶.

1. La référence à l'ufologie (ou étude des soucoupes volantes) paraît s'imposer puisque Yohann Bénard a vu dans le principe de garantie contre les changements de doctrine administrative un objet stellaire, tout à fait digne de la NASA, V. Y. Bénard, *Beaucoup de bruit pour rien ?* : RJF 3/2006, p. 185 et s.
2. CE, 9^e et 10^e ss-sect., 6 oct. 2004, n° 257585, M. Gilardot : JurisData n° 2004-080578 ; Dr. fisc. 2004, n° 53, comm. 943, concl. S. Verclytte ; RJF 12/2004, n° 1268 ; BDCF 12/2004, n° 154, concl. S. Verclytte.

3. CAA Bordeaux, 3^e et 4^e ch., 26 oct. 2011, n° 10BX01100, M^{me} Monzani reproduit dans le présent numéro (V. comm. 192 ; Dr. fisc. 2012, n° 11, comm. 192, concl. J.-M. Vié).
4. Instr. 30 déc. 1998 : BOI 5 F-1-99 ; Dr. fisc. 1999, n° 3, instr. 12123.
5. Rép. min. n° 2091 à M. Dolez : JOAN Q 11 nov. 2002, p. 4179 ; Dr. fisc. 2002, n° 48, act. 222.
6. Instr. 22 oct. 2003 : BOI 5 F-16-03.

Mais, dans un troisième temps, le Conseil d'État, saisi par un syndicat professionnel d'un recours pour excès de pouvoir, a prononcé l'annulation de cette dernière instruction, le Conseil d'État ayant constaté de façon très classique que le ministre ne tenait d'aucune disposition législative le pouvoir d'édicter de telles normes⁷.

Dès lors, la question se pose de savoir si les artistes musiciens enseignants peuvent se prévaloir de l'instruction de 1998 : l'annulation de l'instruction de 2003 qui avait tenté de revenir sur la solution trop généreuse de 1998, fait-elle revivre cette solution ? En effet, l'instruction libérale de 1998, toute aussi illégale, n'a pas été attaquée, on s'en doute, ni donc annulée. Mais en sens inverse la réponse ministérielle *Dolez* du 11 novembre 2002 précitée, qui n'a pas non plus été attaquée devant le juge (ce recours aurait peut-être été recevable au regard de la jurisprudence *Friudent*⁸, n'est ni annulée ni retirée par le ministre [JT1]

La configuration contentieuse est subtile, car tant l'Administration que les musiciens peuvent tirer argument des états antérieurs de ce mille-feuille de doctrine :

– le ministre invoque sa réponse de 2002, qui avait elle aussi rapporté la doctrine trop favorable de 1998, pour faire juger que l'instruction de 1998 ne revit pas en dépit de l'annulation de celle de 2003 ;

– les contribuables invoquent l'instruction de 1998 en soutenant que l'annulation de l'instruction de 2003 interdit à l'Administration d'invoquer la réponse de 2002 qui avait le même contenu.

Ainsi est posée dans toute sa splendeur la question de l'homogénéité de la doctrine administrative, et de ses effets ultimes.

1. L'annulation d'une instruction est-elle rétroactive ?

2 - On doit d'abord se demander si l'annulation d'une instruction est rétroactive, et l'affaire des artistes musiciens a le mérite de montrer que cette question a deux aspects, selon que l'on se demande si le contribuable peut conserver le bénéfice d'une instruction pour la période d'imposition antérieure à l'annulation, ou si le ministre peut continuer à invoquer, pour la période antérieure à l'annulation, une instruction en tant qu'elle a retiré une mesure de bienveillance.

Par principe, l'annulation d'un acte fait disparaître cet acte *ab initio*, sauf cas exceptionnel où le juge limite dans sa décision la portée de cette annulation. L'acte est réputé n'avoir jamais existé. Toutefois, il a été admis par plusieurs décisions des cours et tribunaux que l'annulation d'une doctrine administrative par le Conseil d'État ne prive pas le contribuable du droit de se prévaloir de cette doctrine pour la période antérieure à son annulation⁹. On espère que le Conseil d'État confirmera un jour cette solution, qui est conforme à l'économie de la garantie contre les changements de doctrine.

L'Administration s'est engagée de son côté à maintenir aux contribuables le bénéfice de la doctrine censurée par le juge de l'excès de pouvoir, pour la période antérieure à la décision d'annulation. Elle se fonde pour cela sur l'idée que l'annulation par le **juge de l'excès de pouvoir** d'une **instruction** administrative ne fait pas échec aux dis-

positions de l'article L. 80 A du LPF, qui autorisent les redevables à se prévaloir de l'interprétation du texte fiscal en vigueur à l'époque des faits¹⁰.

Mais la présente affaire offre à voir l'autre versant de la rétroactivité, où l'intérêt du contribuable est inverse : en l'espèce, les contribuables ont vu disparaître l'instruction de 2003 avec plaisir, espérant que cette annulation allait faire revivre l'instruction initiale de 1998. Ils ne demandent certes pas que l'on maintienne l'instruction annulée. Si tel est leur intérêt, rien ne leur interdit de soutenir que l'instruction de 2003 n'a jamais existé, et donc que celle de 1998 n'a jamais été rapportée. Ceci leur permet à première vue, sous réserve des questions évoquées *infra*, d'invoquer le bénéfice de l'instruction de 1998, y compris pour la période d'imposition antérieure à l'annulation de l'instruction de 2003.

2. Le ministre est-il obligé d'abroger les autres formulations de la même doctrine ?

3 - Cependant dans cette affaire, la disparition de l'instruction défavorable (celle de 2003) ne suffit peut-être pas pour faire revivre l'instruction favorable (celle de 1998), car s'interpose une autre publication (la réponse ministérielle de 2002) qui a procédé elle aussi au retrait de la tolérance initiale.

Lorsqu'il existe un doublon de décisions, l'annulation de l'une atteint-elle l'autre ? En droit administratif commun, on considérerait que l'annulation de l'instruction de 2003 est sans effet sur la réponse ministérielle de 2002 bien que l'une soit la réitération de l'autre. On peut raisonner par analogie avec les situations dans lesquelles le citoyen exerce un recours hiérarchique. Lorsqu'un administré exerce un recours hiérarchique contre une première décision, puis attaque et fait annuler la décision du supérieur hiérarchique qui a confirmé la première (et sauf certains cas où la loi prévoit que la décision de l'autorité hiérarchique se substitue à celle de l'autorité subordonnée), la première décision ne sera pas directement atteinte par l'annulation de la décision hiérarchique. Si le citoyen a négligé d'attaquer la première décision, il n'a rien obtenu car il continue à se heurter à la même décision sous sa première expression (l'analogie a sa limite puisqu'il s'agit de décisions non réglementaires, mais on ne rencontre guère dans notre bel État de droit de doublon de décisions réglementaires).

C'est ce qu'espère le ministre dans cette affaire. Mais ce raisonnement ne semble pas approprié en matière de doctrine administrative. Lorsque le juge annule une instruction, c'est non pas une règle de droit qu'il annule, mais l'abus de pouvoir qui consiste pour le ministre à donner des instructions hiérarchiques qui conduisent les agents de l'Administration à s'écarter du droit chemin de la loi. Or cet abus se trouve partout où les mêmes consignes sont données de commettre les mêmes illégalités.

L'arrêt qui annule une instruction pour incompétence révèle l'illegalité de toutes les notes et réponses qui ont exprimé les mêmes règles, que le ministre n'avait pas compétence pour promulguer, de la même façon que – utile analogie – un arrêt de la Cour de justice de l'Union européenne concernant la législation d'un autre État peut, par l'interprétation qu'il donne du droit de l'Union, révéler indirectement l'invalidité de la règle de droit applicable en France¹¹. Dès lors, le ministre a l'obligation, pour respecter l'office du juge, de rapporter toutes les autres expressions qu'a pu prendre la doctrine censurée. Il est de principe que l'Administration est tenue de ne pas appliquer une

7. CE, 10^e et 9^e ss-sect., 6 mars 2006, n° 262982, *Syndicat national des enseignants et artistes* : *JurisData* n° 2006-069774 ; *Dr. fisc.* 2006, n° 42, *comm.* 666, *concl.* S. Vercluyte ; *RJF* 5/2006, n° 573 ; *BDCF* 5/2006, n° 66, *concl.* S. Vercluyte.

8. CE, sect., 16 déc. 2005, n° 272618, *Sté Friudent France* : *JurisData* n° 2005-069384 ; *JCP E* 2006, n° 4, 1194 ; *Procédures* 2006, n° 3, *comm.* 59, *note* S. Deygas ; *AJDA* 2006, p. 721 ; *RJF* 3/2006, n° 294 ; *BDCF* 3/2006, n° 36, *concl.* L. Olléon. – V. également sur cet arrêt, Y. Bénard, *Beaucoup de bruit pour rien ?*, *préc.*

9. TA Dijon, 2^e ch., 12 août 1997, n° 94-1876, *Bièvre* : *RJF* 1/1998 n° 76. – CAA Lyon, 2^e ch., 21 févr. 2008, n° 05LY01348, *M^{me} Favre* : *JurisData* n° 2008-359126 ; *Dr. fisc.* 2008, n° 14, *comm.* 248 ; *RJF* 7/2008, n° 855. – CAA Paris, 9^e ch., 19 mars 2009, n° 07PA02742, *SARL Galfa Restauration* : *Dr. fisc.* 2009, n° 28, *comm.* 410 ; *RJF* 11/2009, n° 960.

10. *Rép. min.* n° 29374 à M. Muselier : *JOAN Q* 4 déc. 1995, p. 5140.

11. CE, 9^e et 10^e ss-sect., 23 mai 2011, n° 344678 et n° 344687, *Sté Santander Asset Management SGIIC SA et a.* : *JurisData* n° 2011-010501 ; *Dr. fisc.* 2011, n° 35, *comm.* 485, *concl.* P. Collin, *note* P. Dibout ; *RJF* 8-9/2011, n° 1009 ; *BDCF* 8-9/2011, n° 104, *concl.* P. Collin.

réglementation illégale¹². Le Conseil d'État a même jugé que, face à une loi incompatible avec des règles de droit supérieures (en l'espèce une norme de droit communautaire), il appartient aux ministres de donner instruction à leurs services de n'en point faire application¹³.

L'Administration est de surcroît tenue d'abroger, au besoin de sa propre initiative, un règlement illégal. À l'encontre des règlements irréguliers, le Conseil d'État s'est longtemps contenté de demander à l'Administration de les laisser inappliqués. L'Administration n'était pas tenue d'abroger un règlement illégal : il suffisait au Conseil d'État qu'elle cessât ou refusât de les appliquer. C'est pour surmonter ce « *self constraint* » du Conseil d'État que le décret du 28 novembre 1983, dit décret *Le Pors*, a fait prévaloir l'obligation d'abroger sur la simple obligation de ne plus appliquer le règlement illégal. L'article 3 du décret du 28 novembre 1983 (abrogé à compter du 1^{er} juillet 2007 par le décret du 8 juin 2006) faisait obligation à l'autorité compétente de satisfaire « *toute demande tendant à l'abrogation d'un règlement illégal, soit que le règlement ait été illégal dès la date de sa signature, soit que l'irrégularité résulte des circonstances de droit ou de fait postérieures à cette date* ». Après avoir, dans un premier temps, fait application du décret, le Conseil d'État considère maintenant que ses dispositions sont l'expression d'un principe général du droit, et c'est ce principe qu'il applique, supprimant ainsi le problème de légalité¹⁴ soulevé à l'encontre de ce décret¹⁵. Désormais, le Conseil d'État oblige sans état d'âme l'Administration à abroger toute disposition réglementaire illégale *ab initio*¹⁶.

On ne voit pas pourquoi le Conseil d'État serait moins exigeant vis-à-vis de la doctrine administrative que vis-à-vis d'un acte normatif. Ainsi, le ministre chargé des finances doit-il veiller à arracher du champ de la doctrine l'ivraie qui y a poussé, et qu'il a d'ailleurs lui-même semée. Cette obligation est d'une certaine importance concrète pour les contribuables, car si les instructions illégalement défavorables ne peuvent certes pas fonder en droit une imposition, elles n'en gouvernent pas moins l'action des services fiscaux, comme le relevait Yohann Bénard dans sa chronique précitée : chacun sait que les fonctionnaires de l'administration fiscale consultent plus volontiers les instructions que le CGI, et certains semblent même ne considérer la loi fiscale que comme un commentaire de la doctrine administrative, pas toujours fidèle d'ailleurs.

3. Que se passe-t-il s'il ne le fait pas ?

4 - Si le ministre est tenu d'abroger de lui-même tous les supports qui comportent le même abus de pouvoir, il arrivera néanmoins, la perfection n'étant pas de ce monde, qu'il ne le fasse pas. Dès lors, que se passe-t-il si le ministre n'a pas voulu retirer la doctrine publiée dans une réponse ministérielle ou bien une autre instruction, ou bien en-

core un passage de la documentation de base, ayant le même contenu que l'instruction annulée ? C'est notamment à cette question que le Conseil d'État devra répondre.

Il semble que cette réponse devra distinguer les deux faces de la doctrine. Le côté sombre de la doctrine est qu'elle est une instruction donnée par le ministre à ses agents, leur enjoignant, en vertu de son pouvoir hiérarchique, d'appliquer la loi dans toute sa rigueur, voire parfois avec plus de rigueur hélas qu'elle n'en comporte. L'autre côté, aimable, est celui que prend la doctrine quand elle comporte un engagement de l'Administration envers les contribuables, une promesse d'appliquer la loi d'une certaine façon, apportant souvent des éclaircissements appréciés¹⁷ ou énonçant des « règles pratiques », bien souvent à la demande des professionnels concernés. Cette promesse leur apporte au minimum la sécurité d'une interprétation connue d'avance face à une législation imprécise ou ambiguë, et même souvent une atténuation des rigueurs de la loi fiscale : devant de telles instructions empruntées de prodigalité et de douceur, on a envie de dire en paraphrasant Mauriac que la doctrine administrative est une promesse de bonheur. Examinons donc la question sous ces deux aspects.

A. - L'Administration peut-elle se prévaloir d'une réponse ministérielle qui a le même contenu que l'instruction annulée ?

5 - À cet égard, le principe de l'homogénéité de la doctrine administrative doit jouer son rôle : l'annulation d'une instruction atteint le contenu de cette instruction, et vaut pour toute autre publication de la même doctrine. Ce principe fort ancien, posé en pleine tourmente de Mai 68¹⁸, a été réaffirmé en 1985 aux remarquables conclusions d'Olivier Fouquet¹⁹, puis consacré par un arrêt de plénière fiscale²⁰. Dans cet arrêt *Publimod Photo*, le Conseil d'État décide que la mise à jour de la documentation administrative de base peut avoir pour effet de rapporter une interprétation de la loi fiscale précédemment publiée sous une autre forme – sous réserve bien entendu d'une date certaine (ce qui n'était pas le cas en l'espèce) et d'une publicité au moins équivalente à celle qui avait été donnée à l'interprétation précédemment admise. [JT2]

Comme l'écrivait Philippe Crouzet dans sa chronique, par cet arrêt le Conseil d'État « consacre l'homogénéité matérielle de la doctrine administrative, par-delà sa diversité formelle. Peu importent les instruments qu'elle emprunte : instructions, circulaires, documentation administrative de base, notes, réponses ministérielles, seules comptent sa portée (...) ». Qu'importe le flacon pourvu qu'on ait l'ivresse, disait Alfred de Musset.

Tout l'esprit de cette construction est que le juge s'attache non pas à l'acte lui-même (instruction, note, réponse ministérielle, documentation de base, etc.) mais à l'interprétation qui y est publiée. Telle est bien la lettre du second alinéa de l'article L. 80 A du LPF, qui rend opposable à l'Administration non pas ses instructions ou circulaires

12. CE, sect., 14 nov. 1958, *Ponard* : Rec. CE 1958, p. 554.

13. CE, 6^e et 4^e ss-sect., 30 juill. 2003, n° 245076, *Assoc. Avenir de la langue française* : *JurisData* n° 2003-065803 ; Rec. CE 2003, p. 347 ; JCP A 2003, 1341 ; RFDA 2003, p. 1039 ; AJDA 2003, p. 2156, note Pontier ; Dr. adm. 2003, n° 219, note Lombard ; LPA 20 avr. 2004, note Mellera.

14. En effet, le décret de 1983 ayant empiété sur le domaine de la loi, était affecté d'une illégalité certaine ; mais le décret s'est mu en principe général du droit, ce qui a permis en quelque sorte au Conseil d'État... d'appliquer un décret illégal.

15. CE, ass., 3 févr. 1989, n° 74052, *Alitalia* : *JurisData* n° 1989-600594 ; Rec. CE 1989, p. 44 ; Dr. fisc. 1989, n° 10, comm. 492 ; JCP E 1989, I, p. 56 ; RFD adm. 1989, p. 391, concl. N. Chahid-Nourai, note O. Baud et L. Dubouis ; AJDA 1989, p. 387, note O. Fouquet ; RTDE 1989, p. 509, J. Verges ; RJF 3/1989, n° 299 ; LPA 1989, n° 149, note Ph. Derouin.

16. CE, 4^e et 1^{re} ss-sect., 20 oct. 1999, n° 196702, *M. Lavau* : *JurisData* n° 1999-051350 ; Rec. CE 1999, p. 319 ; Dr. adm. 2000, comm. 34, obs. RS. – CE, 25 juill. 2001, *Fédération des syndicats généraux de l'Éducation nationale et de la recherche publique SGEN-CFDT* : Rec. CE 2001, p. 390 ; RFDA 2001, p. 1148, n° 27 et jurisprudence constante.

17. Appréciés... par certains, mais parfois mal appréciés par d'autres, qui se trouvent dans le même cercle d'intérêt, et qui sont alors recevables à attaquer des interprétations qu'ils trouvent trop favorables à leurs concurrents par exemple. Mais le principe même de l'invocabilité de la doctrine ne constitue pas une rupture de l'égalité devant l'impôt, et le Conseil d'État a refusé de transmettre au Conseil constitutionnel une QPC visant ce dispositif, V. CE, 10^e ss-sect., QPC, 29 oct. 2010, n° 339200, *Limousin* : *Procédures* 2011, comm. 124, note O. Négrin ; RJF 1/2011, n° 85.

18. CE, 8 mai 1968, n° 70367 : *Dupont* 1968, p. 358.

19. CE, 7^e, 8^e et 9^e ss-sect., 26 avr. 1985, n° 35263, *SA Établissements Castel et n° 35264, SCI agricole de recherche et d'expérimentation Coteaux occitans* : Dr. fisc. 1985, n° 28, comm. 1277, concl. O. Fouquet ; RJF 6/1985, p. 447.

20. CE, sect., 4 juill. 1986, n° 47410, *Sté Publimod-Photo* : Rec. CE 1986, p. 188 ; Dr. fisc. 1987, n° 17, comm. 895, concl. O. Fouquet ; RJF 8-9/1986, n° 799 et chron. Ph. Crouzet, p. 467.

en elles-mêmes, mais l'« *interprétation que l'Administration avait fait connaître* ».

Le principe de l'homogénéité de la doctrine est-il mort ? C'est ce qu'a soutenu brillamment le rapporteur public Jean-Marc Vié dans ses conclusions devant la cour administrative d'appel de Bordeaux sur l'affaire de M^{me} Monzani : c'est ce qui résulterait selon lui de l'évolution récente de la jurisprudence²¹. Pourtant, comme le soulignait Stéphane Verclytte dans ses conclusions précitées sur l'arrêt *Gilardot* précité, la jurisprudence *Duvignères*²² n'a pas changé la nature de la doctrine administrative et ne l'a pas érigée en norme. Ce n'est qu'en tant qu'une circulaire impérative dicte à l'Administration son comportement que le Conseil d'État accepte de considérer qu'elle fait grief – alors même qu'elle se contenterait par exemple de réitérer des dispositions réglementaires ou légales, sans donc modifier l'ordonnement juridique. Loin d'adouber la doctrine en tant que norme, la jurisprudence *Duvignères* confirme au contraire que ce n'est pas un règlement qui est déferé au juge (car, sinon, les instructions qui ne font que répéter les lois ne seraient pas attaquables), mais un « *imperium* » (le juge connaît d'une circulaire dès qu'elle est impérative). Cet ordre a pu être plusieurs fois répété et rappelé, mais, quand bien même « C'est un cri répété par mille sentinelles, Un ordre renvoyé par mille porte-voix », il est à chaque fois illégal.

La jurisprudence *Friadent*²³ n'a pas davantage changé la nature de la doctrine, nous semble-t-il. Certes, Yohann Bénard a écrit qu'elle pourrait porter un coup au principe de l'homogénéité de la doctrine administrative : mais ce coup ne pourrait être qu'une pichenette car il avait lui-même souligné que l'arrêt *Friadent* est une tentative laborieuse pour rendre compte de la double nature, politique et administrative, des réponses aux parlementaires, ce qui en cantonne la portée. Ce n'est pas un arrêt sur la nature de la doctrine, mais sur la nature des réponses ministérielles.

Ce principe de l'homogénéité de la doctrine a un fort fondement théorique, à savoir que, la doctrine n'étant pas une norme, il n'est pas nécessaire de lui appliquer une exigence de parallélisme des formes : il suffit que l'Administration exprime, avec une publicité suffisante, son intention de changer la façon dont elle applique la loi fiscale.

Ce principe a aussi une justification pratique d'importance, qui est de rendre rapide et aisée l'évolution de la doctrine. En effet, ce principe a été dégagé lorsque le Conseil d'État s'est interrogé sur les conditions d'évolution de la doctrine administrative. Il est fréquent qu'une réponse ministérielle vienne modifier une position admise par une instruction, qu'une mise à jour de la documentation de base revienne sur une tolérance annoncée par une réponse ministérielle, etc. Le Conseil d'État l'a toujours admis, avant même l'arrêt de plénière fiscale qui l'a consacré comme le lui demandait Olivier Fouquet.

L'abrogation d'une instruction ou d'une réponse ministérielle peut être indirecte et implicite, et on relève que même une lettre

adressée individuellement à un contribuable peut être rapportée par la publication d'une instruction : l'interprétation de la loi fiscale donnée par le directeur départemental dans une lettre à une entreprise « doit être regardée comme ayant été rapportée » par la publication postérieure au Bulletin officiel des impôts d'une instruction qui en donne une interprétation inverse (*CE*, 8^e et 3^e ss-sect., 26 sept. 2001, n° 220263, *min. c/ Sté des garages souterrains et du centre commercial « Esplanade Belvédère »* : *Juris-Data* n° 2001-080015 ; *Dr. fisc.* 2002, n° 20, *comm.* 418 : *RJF* 12/01 n° 1515, *BDCF* 12/01 n° 150, *concl.* G. Bachelier). La sécurité du contribuable (qui aurait pu s'attendre à bénéficier de cette position aussi longtemps qu'on ne lui en a pas notifié le retrait par la même voie d'une lettre individuelle) est sacrifiée sur l'autel de l'homogénéité de la doctrine, tant il est important qu'elle puisse évoluer de façon eurythmique, sans entrave.

Le Conseil d'État a voulu préserver cette souplesse qui permet à l'Administration de réagir rapidement aux demandes qui lui sont faites comme aussi aux errements qu'elle constate. Puisque c'est pour sa souplesse qu'on l'aime, il serait inconséquent de la figer. S'il fallait appliquer le parallélisme des formes, on ne voit pas comment le ministre pourrait revenir sur la doctrine énoncée dans les réponses ministérielles, car il est difficile de publier au Journal officiel que le ministre a répondu une seconde fois au parlementaire dans le but de revenir sur sa première réponse. La Haute assemblée a fort judicieusement réglé la question par le principe d'homogénéité matérielle de la doctrine : une doctrine peut être modifiée sans que la forme de cette modification soit nécessairement celle sous laquelle la doctrine initiale avait été exprimée.

Cette modification n'est pas un retrait en bonne et due forme, elle n'est qu'un simple réexamen, et elle peut être implicite : il suffit que la doctrine ait été « abandonnée »²⁴. On ne saurait être moins formaliste.

Ce principe de l'homogénéité de la doctrine doit éclairer la portée des annulations contentieuses d'instructions administratives. Il serait extraordinaire que le juge ait moins de pouvoir que le ministre. Si le ministre peut, par une instruction, rapporter implicitement sa doctrine partout où elle est exprimée, le Conseil d'État peut, par un arrêt, anéantir une doctrine de façon tout aussi générale. Le doyen Vedel aimait dire que le juge dispose de la gomme mais pas du crayon ; laissons-lui au moins une gomme qui gomme.

Bien entendu le Conseil d'État n'annule pas les autres supports exprimant cette doctrine, mais en toute logique il interdit à l'Administration de continuer à l'appliquer. Cette situation n'est pas sans analogie avec la portée des décisions qui admettent une exception d'illégalité contre un acte : l'acte reconnu illégal par le jugement sur l'exception n'étant pas annulé, cet acte subsiste dans l'ordonnement juridique. Et cependant, l'Administration est légalement tenue de ne plus l'appliquer. Elle commettrait une illégalité en l'appliquant alors même qu'elle n'en commet pas, au contraire, lorsqu'elle s'abstient spontanément d'appliquer un règlement illégal²⁵.

Ainsi, en dehors du droit fiscal, on trouve déjà de ces curieux objets juridiques qui sont des textes qui sont en vigueur mais qu'il est illégal d'appliquer. Il n'est pas plus extraordinaire d'admettre que certaines instructions ou réponses ministérielles subsistent dans l'ordonnan-

21. V. *infra* *comm.* 192 ; *Dr. fisc.* 2012, n° 11, *comm.* 192, *concl.* J.-M. Vié.

22. Cette jurisprudence a abandonné la distinction traditionnelle entre circulaires réglementaires et non réglementaires, et y a substitué la distinction entre circulaires impératives et non impératives, V. *CE*, *sect.*, 18 déc. 2002, n° 233618, *M^{me} Duvignères* : *JurisData* n° 2002-064827 ; *Rec. CE* 2002, p. 463, *concl.* P. Fombeur ; *Dr. adm.* 2003, *comm.* 73 et *repère* 3 ; *Procédures* 2003, n° 154, *note* S. Deygas ; *AJDA* 2003, p. 487, *chron.* F. Donnat et D. Casas ; *RFDA* 2003, p. 280 ; *RJS* 5/2003, n° 688 ; *GAJA* 2002, *th.* n° 118. – Appliquée au domaine fiscal, *CE*, 8^e et 3^e ss-sect., 19 févr. 2003, n° 235697, *Sté Auberge Ferme des Genêts* : *JurisData* n° 2003-080302 ; *Dr. fisc.* 2003, n° 38, *comm.* 646, *concl.* P. Collin ; *RJF* 5/2003, n° 616 ; *RJF* 4/2004, p. 271, *chron.* L. Olléon.

23. Par ce revirement de jurisprudence, le Conseil d'État décide qu'un recours en annulation pour excès de pouvoir contre une réponse ministérielle est exceptionnellement recevable lorsque la réponse comporte une interprétation de la loi pouvant être opposée à l'Administration sur le fondement de l'article L. 80 A du LPF, V. *CE*, *sect.*, 16 déc. 2005, n° 272618, *Sté Friadent France*, *préc.* – Sur cet arrêt, V. également, Y. Bénard, *Beaucoup de bruit pour rien ?*, *préc.*

24. Si aucun parallélisme des formes n'est exigé, le juge veille cependant au parallélisme des publicités : une simple lettre au président d'une fédération qui n'a pas été reprise dans un document administratif publié ne peut pas avoir pour effet de rapporter une doctrine administrative contenue dans une note ministérielle, V. *CE*, 7^e et 8^e ss-sect., 23 mai 1984, n° 35122 et n° 36893 ; *RJF* 7/1984, n° 866. – *CE*, 9^e et 8^e ss-sect., 14 nov. 1984, n° 36290 ; *RJF* 1/1985, n° 83.

25. *CE*, *sect.*, 8 janv. 1960, *Laiterie Saint-Cyprien* : *Rec. CE* 1960, p. 10. – *CE*, 6 nov. 1968, *SA Olida* : *Rec. CE* 1968, p. 550. – *CE*, 9 mars 1966, n° 63782, *Meyer* : *Rec. CE* 1966, p. 200.

cement juridique, n'ayant pas été annulées, alors qu'il est illégal de les appliquer car le juge a censuré la doctrine qu'elle exprime.

B. - Le contribuable peut-il se prévaloir d'une instruction qui a en partie le même contenu que l'instruction annulée ?

6 - Le syndicat représentant les artistes musiciens qui a obtenu l'annulation de l'instruction de 2003 avait pour but, on l'imagine, de ressusciter l'instruction originelle de 1998. Et c'est effectivement ce qu'a accordé la cour administrative d'appel de Bordeaux dans un premier temps²⁶ : la cour a jugé que l'annulation de l'instruction de 2003 s'étend à la même doctrine exprimée dans la réponse de 2002, ce qui est bien conforme au principe d'homogénéité de la doctrine. Mais elle a jugé en outre, ce qui est plus difficile à concevoir, que cette annulation a pour effet de permettre au contribuable d'invoquer l'instruction de 1998.

Lorsqu'une instruction, qui avait rapporté ou restreint une doctrine favorable, est annulée, doit-on considérer que cette annulation autorise le contribuable à invoquer le bénéfice de la doctrine favorable ressuscitée ? Au Moyen Âge, le parchemin coûtant cher, on utilisait souvent un parchemin déjà écrit, et dont on avait fait disparaître les inscriptions, pour y écrire de nouveau. Sur ces parchemins ainsi réutilisés, que les archivistes appellent des palimpsestes, on parvient à retrouver l'ancien texte en grattant le plus récent. Le juge doit-il gratter le vaste palimpseste souvent réécrit de la doctrine administrative ?

Certes, il est de principe général, quoique sujet à quelques variations, que l'annulation d'un texte qui abrogeait ou modifiait un texte antérieur fait revivre ce texte antérieur. En effet, l'annulation rétablit l'ordonnement juridique qui existait avant l'acte annulé. Lorsque cet ordonnement comportait un acte que la décision annulée avait écarté, cet acte retrouve son plein effet²⁷.

De même, en cas de retrait d'une décision, l'annulation du retrait fait renaître la décision d'origine. De même encore – et ce cas de figure se rapproche de celui qui nous occupe – dans le cas où une décision du supérieur hiérarchique avait infirmé la décision d'un subordonné, l'annulation de la seconde décision fait renaître la première²⁸.

Le législateur lui-même a tenu à affirmer ce principe dans un domaine dans lequel les annulations contentieuses peuvent, comme en matière fiscale, avoir de vastes conséquences, à savoir en urbanisme. En effet, en cas d'annulation d'un plan d'occupation des sols, le Conseil d'État a d'abord appliqué la règle générale, ce qui l'a conduit à juger que l'annulation fait revivre le plan antérieur²⁹. Mais, sensible à l'inconvénient de remettre en vigueur des normes obsolètes, il s'est ensuite écarté de cette solution pour juger que l'annulation ne remet pas en vigueur le plan antérieur³⁰. Or le législateur a imposé au juge de revenir au principe classique dont le Conseil d'État s'était écarté en

la matière : la loi du 9 février 1994 a introduit dans le Code de l'urbanisme un article L. 125-5 (devenu aujourd'hui l'article L. 121-8) qui pose que l'annulation d'un document d'urbanisme a pour effet de remettre en vigueur le document d'urbanisme immédiatement antérieur.

Toutefois, cette règle générale vaut pour les normes de droit, il n'est pas certain qu'elle doive s'appliquer en matière de doctrine administrative, compte tenu de la nature spécifique de la garantie contre les changements de doctrine.

Il serait paradoxal que l'annulation d'une instruction par laquelle l'Administration a posé des règles entachées d'incompétence fasse revivre une instruction précédente posant d'autres règles que le ministre était tout à fait aussi incompétent pour prendre. La portée d'une annulation est parfois fonction de sa cause, comme le souligne notamment le professeur Guillaume Delvolvé³¹.

Or la cause de l'annulation de l'instruction de 2003 se trouve non pas dans le mode de calcul de la déduction forfaitaire pour frais professionnels des artistes musiciens, mais dans l'idée même d'accorder par voie de circulaire ce que seule la loi peut instituer. À cet égard, on est tenté de dire aux artistes musiciens que le Conseil d'État n'a pas consacré leur droit à une déduction forfaitaire plus généreuse, mais a censuré l'illégalité de toute déduction forfaitaire non prévue par la loi.

Lorsque le Conseil d'État annule une instruction fiscale en tant qu'elle légifère, c'est-à-dire en tant qu'elle prévoit des règles que le ministre n'a pas compétence pour adopter, la Haute assemblée, vestale du droit administratif, n'a sans doute pas l'intention de remettre en vigueur une instruction antérieure qui légifèrait tout autant, et peut-on dire encore plus puisqu'elle prévoyait une exonération plus importante. Dans l'affaire des artistes musiciens, si le Conseil d'État a annulé l'instruction de 2003, ce n'est pas en tant qu'elle rapportait partiellement l'instruction de 1998, mais en tant qu'elle en laissait subsister une partie. Si l'instruction de 2003 avait été plus brutale, et avait supprimé toute déduction forfaitaire, le Conseil d'État ne l'aurait pas annulée. La tactique du syndicat qui a fait annuler pour incompétence l'instruction de 2003, dans le but de faire revivre une instruction tout aussi illégale, consiste à faire dire à un arrêt le contraire de ce qu'il veut dire : c'est en définitive instrumentaliser le juge de l'excès de pouvoir.

Si l'on veut conserver quelque logique au contentieux de l'annulation des instructions fiscales, il faut sans doute considérer que l'annulation d'une instruction par laquelle le ministre pose des règles qu'il n'a pas compétence de fixer retentit sur tous les supports doctrinaux exprimant les mêmes règles, donc certainement, en l'espèce, sur la réponse ministérielle de 2002, et peut-être aussi, hélas pour les musiciens, sur l'instruction de 1998 si elle avait le même objet (ce sur quoi nous ne nous prononçons pas car tel n'est pas l'objet du présent article)³².

Cette solution s'impose si l'on veut qu'une doctrine publiée par une instruction ou une réponse ministérielle puisse être rapportée implicitement, « abandonnée » comme dit le Conseil d'État, par la publication d'une nouvelle instruction ou même simplement d'une mise à jour de la documentation de base ne reprenant pas l'ancienne

26. CAA Bordeaux, 4^e ch., 30 déc. 2010, n° 09BX02456, M. Herbin : RJF 5/2011, n° 611.

27. CE, ass., 13 juill. 1963, *Synd. national des ingénieurs conseils, inspecteurs du contrôle de la prévention et assimilés et a.* : Rec. CE 1963, p. 429 ; Dr. soc. 1963, p. 629, concl. P. Nicolaj. – CE, 18 janv. 1967, *Ville de Châteaudun* : Rec. CE 1967, p. 69. – CE, ass., 12 mai 1967, *min. des Armées c/ de Corbier* : Rec. CE 1967, p. 211. – CE, ass., 12 oct. 1979, n° 1875, n° 1905 et n° 1948 à 1951, *Rassemblement des nouveaux avocats de France* : Rec. CE 1979, p. 370 ; JCP G 1980, II, 19288, concl. M. Franc, note J. Boré ; D. 1979, p. 606, note A. Bénabent. – CE, sect., 4 nov. 1994, *Al Joujo* : Rec. CE 1994, p. 492 ; AJDA 1995, p. 231, concl. R. Abraham. – CE, 9^e et 8^e ss-sect., 26 juin 1996, n° 148711, *SARL Rossi Frères* : JurisData n° 1996-044091 ; Rec. CE 1996, p. 249 ; Dr. fisc. 1996, n° 42, comm. 1253.

28. CE, 16 févr. 1994, *min. Solidarité c/ Polyclinique Saint-Pierre* : Rec. CE 1994, tables p. 1133 ; RD publ. 1994, p. 1551, concl. R. Abraham.

29. CE, ass., 15 févr. 1980, *Assoc. pour la protection du site du vieux Pornichet* : Rec. CE 1980, p. 85.

30. CE, 5^e et 3^e ss-sect., 25 nov. 1991, n° 78606, *Cne de Saint-Palais-sur-Mer* : JurisData n° 1991-046531 ; Rec. CE 1991, p. 405 ; JCP G 1992, IV, n° 518 ;

JCP N 1992, n° 41, II, p. 318 ; AJDA 1992, p. 116, *chron. Ch. Maugué et R. Schwartz*.

31. *Rép. Dalloz Contentieux administratif*, V° *Chose Jugée*, § 111 et s., G. Devolvé.

32. À cette considération tirée de l'homogénéité de la doctrine, s'ajoute parfois celle que l'on peut tirer de l'indivisibilité de la doctrine : dans le cas où l'Administration revient sur une interprétation pour en limiter le champ d'application ou en subordonner le bénéfice à des conditions, les contribuables ne peuvent se prévaloir d'une partie seulement d'une telle doctrine dont les éléments, bien qu'énoncés successivement, sont indissociables, V. CE, 8^e ss-sect., 20 oct. 2000, n° 222675, *M^{lle} Bertoni* : JurisData n° 2000-061509 ; Rec. CE 2000, p. 449 ; Dr. fisc. 2001, n° 10, comm. 201, concl. G. Bachelier ; RJF 1/2001 n° 67, concl. G. Bachelier, p. 10 ; BDCF 1/2001, n° 7, concl. G. Bachelier.

doctrine. Il est important de conserver cette possibilité de réexamen informel de la doctrine, à l'heure où l'Administration fiscale fait un gigantesque effort pour constituer une doctrine consolidée. On sait que la documentation de base a cessé d'être mise à jour en 2002, à la suite de suppressions d'emploi à la DGFIP. Depuis lors, les vérificateurs et les praticiens n'ont plus, pour connaître la doctrine à jour, que la documentation d'un grand éditeur privé, certes remarquable, mais non opposable. À la suite du rapport Fouquet de juin 2008 consacré à la sécurité fiscale, la DGFIP a décidé la création d'une base de données publique regroupant l'ensemble de la documentation fiscale actualisée, qui est en cours d'écriture à partir des 50 000 pages de documentation de base, Bulletins officiels des impôts, rescrits de portée générale, commentaires des décisions de jurisprudence et réponses ministérielles³³. Cette plate-forme Internet permettra de consulter la doctrine consolidée et constamment mise à jour³⁴. Or cette consolidation ne sera efficace que si le Conseil d'État maintient la jurisprudence *Publimod-Photo*.

Dans son concept même, ce projet de base de données fait application du principe de l'homogénéité de la doctrine, puisque la simple mise à jour de la base sera réputée « écraser » la doctrine antérieure sous toutes ses expressions (tout en conservant trace des versions successives de la doctrine administrative, comme le fait le site *Legifrance* pour les lois et décrets).

C'est aussi la condition de l'efficacité du contentieux de l'annulation en matière d'instructions fiscales, car on sait qu'il est très fréquent que la même solution soit énoncée à la fois dans une instruction, la documentation de base, et une voire plusieurs réponses ministérielles, alors que les contribuables ne connaissent et n'attaquent généralement qu'un seul de ces supports.

Dans certains cas, certes, l'annulation d'une instruction pourrait être regardée comme remettant en cause une précision restreignant une instruction précédente, et, dans ce cas, cette annulation laisserait subsister l'instruction précédente, ainsi que la doctrine qu'elle exprime [I4][JT5]. Tout dépendra des motifs de l'annulation. Dans certains cas aussi, le contribuable n'aura demandé l'annulation d'une instruction qu'en tant qu'elle a restreint les droits qu'il tenait d'une

instruction plus magnanime. Mais une telle demande d'annulation « en tant que » n'est recevable que si cette restriction est séparable du reste de l'instruction. On n'en voit guère d'exemple en jurisprudence à l'heure actuelle : il faut que les praticiens affinent leurs stratégies contentieuses.

En outre et surtout, il ne faut pas se dissimuler qu'en pratique, il ne sera pas toujours aisé de déterminer si telle instruction avait ou non le même objet que l'instruction annulée. Dans l'affaire des artistes musiciens, le rapporteur public Jean-Marc Vié estimait que l'instruction de 2003 n'avait pas tout à fait le même objet que celle de 1998, ce qui était pour lui une raison supplémentaire d'admettre que l'instruction de 1998 est invocable par ces contribuables. Peut-être dans certains cas le Conseil d'État sera-t-il sensible à cette difficulté pratique, et au risque d'insécurité juridique qu'elle comporte, au point de cantonner la portée de l'annulation et de laisser les contribuables invoquer la même doctrine si elle est formulée ailleurs un tant soit peu différemment. Cela reviendrait à ne pas toujours opposer au contribuable dans toute sa rigueur le principe de l'homogénéité de la doctrine, tout en le maintenant ferme vis-à-vis de l'Administration pour conserver leur portée aux annulations d'instructions.

Après tout, rien n'interdit d'adopter une solution dissymétrique sur la question de la résurrection des instructions, plus favorable au contribuable qu'au Trésor public. Comme le relevait le Président Fouquet dans ses conclusions sur l'affaire *Publimod-Photo* « Le raisonnement qu'il faut faire [à l'égard des contribuables] n'est pas nécessairement symétrique de celui que nous faisons à l'égard de l'Administration » : c'est ainsi qu'il demandait au Conseil d'État de permettre aux contribuables d'invoquer, lorsqu'elle leur est favorable, la documentation administrative de base à partir de sa date de mise à jour, alors même que l'Administration ne peut invoquer une mise à jour de sa documentation que si elle apporte la preuve de la date à laquelle a été publiée cette mise à jour.

La doctrine ne doit jamais nuire au contribuable, et c'est pourquoi le juge n'hésite pas à raisonner de façon inégalitaire. Dans l'île de la doctrine administrative, qui ne figure sur aucune carte du droit, le contribuable est roi.

MOTS-CLÉS : *Instructions fiscales - Annulation - Portée Recours pour excès de pouvoir - Annulation d'une instruction fiscale - Portée*

JURISCLASSEUR : *Procédures fiscales, Fasc. 170 et 760*

33. *Rép. min. à M. Tardy : JOAN Q 23 août 2011.*

34. On croit savoir que ce projet a été baptisé PERGAM, du nom de la célèbre bibliothèque de Pergame qu'enviait tant Cléopâtre et que, pour la beauté de son nez, Antoine lui offrit.