

## Procédures fiscales

## 203 Le roi et le moulin

## BRÈVES OBSERVATIONS SUR L'AVIS MONZANI

Par  
**Jérôme TUROT,**  
*avocat, cabinet Turot*



**1** – Paradoxe du pouvoir : immense ici, il peut ailleurs se montrer faible. On connaît l'histoire du roi et du moulin. Frédéric le Grand, roi de Prusse, avait créé un magnifique parc autour de son château de Sans-Souci, mais le bel ordonnancement de ce parc était gâché par un moulin qui s'y trouvait planté.

Toute sa vie il désira détruire ce moulin incongru : il tenta de l'acheter, puis de le confisquer, mais n'y parvint jamais. Ce grand roi, qui annexait des provinces entières, les arrachant aux plus grands royaumes d'Europe, ne pût venir à bout d'un moulin.

Tel est aussi le pouvoir du Conseil d'État. Alors que le Haut juge peut annuler un décret du chef de l'État, et même écarter une loi pour non-conformité à une convention internationale sibylline, il arrivera qu'il ne puisse pas venir à bout d'une simple doctrine administrative. C'est l'une des conclusions qu'on peut tirer de l'avis *Monzani* reproduit *infra* dans le présent numéro (*CE, sect., avis, 8 mars 2013, n° 353782, M<sup>me</sup> Monzani : Dr. fisc. 2013, n° 15, comm. 240, concl. É. Crépey, note O. Fouquet*), dans lequel le Conseil d'État indique que l'annulation d'une instruction n'interdit pas qu'un redevable continue à invoquer la même doctrine si l'Administration l'a admise dans une autre instruction ou dans une réponse – tout aussi illégale, évidemment.

Cette autolimitation par le Conseil d'État de ses pouvoirs vis-à-vis de la doctrine administrative a quelque chose de paradoxal, puisque le juge a moins de pouvoir que n'en a l'Administration : on sait que lorsque l'Administration modifie ou rapporte une instruction, le Conseil d'État considère, selon la jurisprudence (*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*), que la doctrine qui s'y trouvait exprimée est rapportée, et cesse d'être invocable, même si subsistent d'autres publications de cette doctrine, telles que des réponses ministérielles.

En définitive, l'annulation d'une doctrine administrative ne produira pleinement ses effets que si l'Administration le veut bien : c'est elle – et à condition qu'elle accepte d'abandonner sa doctrine, ce qu'elle n'a pas toujours fait dans l'histoire du contentieux fiscal – qui rapportera sa doctrine de façon générale, en modifiant la base BOFiP-Impôts, ce qui rendra cette doctrine inopposable en dépit de

la survivance éventuelle d'autres supports (réponses ministérielles, rescrits, courriers, etc.) exprimant la même position.

Peure, Thémis, toi qui détestes l'illégalité (mais t'intéresses-tu, ô déesse, au droit fiscal ?). Pour peu que l'Administration ait exprimé la même doctrine illégale dans d'autres publications, réponses ministérielles, rescrits, ou simples lettres adressées à des organisations ou à des entreprises comme il y en a tant, le Conseil d'État ne transpercera qu'une ombre.

Dans ses conclusions très approfondies et intéressantes, le rapporteur public Edouard Crépey a d'abord envisagé de donner toute sa portée au principe de l'homogénéité de la doctrine qui s'exprime dans la jurisprudence *Publimod-Photo*, en considérant qu'au-delà de l'acte, c'est l'interprétation exprimée dans cet acte qui serait déclarée illégale. Mais il n'a finalement pas retenu cette solution, estimant difficile de s'abstraire complètement de l'office du juge, qui est saisi d'un acte et seulement de cet acte. Il semble avoir été retenu par l'idée que le juge ne peut pas annuler des actes dont il n'est pas saisi.

Cette objection n'était pas dirimante selon nous, puisque la question n'était pas de décider que le juge peut annuler des actes qui ne sont pas attaqués, commettant le crime d'*ultra petita*, mais seulement de savoir si l'annulation de l'acte ne comporte pas nécessairement censure de la doctrine qui y était exprimée, mettant **fin à la confiance légitime** qu'on pouvait placer en cette interprétation, et par là même au droit des contribuables de s'en prévaloir.

Car seul le principe de confiance légitime peut justifier qu'une instruction illégale soit opposable à l'État, et fasse obstacle à la perception de l'impôt, et seul ce principe pourra sauver l'article L. 80 A du LPF le jour où sera posée, et ce jour tant attendu viendra, la question de l'opposabilité d'une doctrine contraire au droit de l'Union européenne.

Ne nous le cachons pas : derrière le débat de principe sur la nature de la doctrine administrative, se profile la question de savoir ce que doit faire le juge fiscal s'il est contraint par l'article L. 80 A du LPF de donner au litige une solution contraire à celle commandée par le droit de l'Union européenne (on sait que cette question reste posée et qu'on attend depuis des années que le Conseil d'État ait l'occasion de la trancher).

Si on ne doit la considérer que comme un acte administratif, une instruction ou tout autre vecteur de doctrine ne peut certes pas

contredire le droit de l'Union européenne ; mais en tant qu'interprétation du droit dans laquelle le contribuable a pu avoir légitimement confiance, il peut à notre avis protéger ce contribuable d'un rehaussement, même en présence du droit de l'Union européenne. Il n'y a pas de salut pour l'article L. 80 A hors du principe de confiance légitime, au nom duquel on pourra montrer aux juges de Luxembourg que l'article L. 80 A ne crée pas du droit, mais supprime le droit de redressement, ni plus ni moins que la prescription, dont personne ne doute (ou ne devrait douter) qu'elle mette une borne à l'application de la loi, même de l'Union européenne.

2 – Le fait que désormais l'Administration ne publie plus d'instructions, et que ses nouvelles doctrines prendront à l'avenir la forme d'une modification de la base BOFiP-Impôts, devrait contribuer à les faire regarder non comme des **actes** mais bien comme des **positions**. La doctrine administrative ne sera plus désormais qu'une idée désincarnée. Le juge ne sera plus saisi d'un acte : sur quoi portera l'annulation, si ce n'est sur la pensée même de l'Administration fiscale ?

À longue échéance, il se pourrait d'ailleurs que la garantie contre les changements de doctrine soit destinée à se fondre dans le principe de l'*estoppel*, si ce principe trouve sa place en droit administratif. En refusant d'instituer de façon prétorienne le principe de l'*estoppel*, qui veut qu'une partie ne puisse, après avoir adopté une position sur sa future conduite à l'égard de l'autre partie, modifier ultérieurement cette position d'une façon qui préjudicie à l'autre, la Haute juridiction a bien souligné dans son avis *Marsadis* (CE, avis, n° 334465, 1<sup>er</sup> avr. 2010, SAS Marsadis : *JurisData* n° 2010-003067 ; Dr. fisc. 2010, n° 17-18, comm. 299, concl. P. Collin ; RJEP 2010, comm. 42, note M. Collet ; RJF 6/2010, n° 632) l'analogie qui existe entre la garantie contre les changements de doctrine et le principe de l'*estoppel*, analogie finement analysée dans les passionnantes conclusions de Pierre Collin. C'est notamment parce que nous avons cette garantie que nous n'avons pas besoin de l'*estoppel*, se dit-il au Palais-Royal : ils sont donc proches cousins.

3 – Il est permis de remarquer que cette réponse de l'avis *Monzani* n'est pas parfaitement cohérente avec la réponse que le Conseil d'État donne par ailleurs à l'autre grande question qui lui était posée : celle de savoir si l'annulation d'une instruction prive **rétroactivement** le contribuable du bénéfice de cette doctrine.

Sur cette question-ci, la Section du contentieux a choisi de s'écarter de la logique de l'excès de pouvoir : l'annulation d'une instruction ne fera pas disparaître rétroactivement la doctrine qui y était publiée, comme cela devrait se produire si l'on s'en tenait aux standards du contentieux de l'annulation. On ne peut qu'approuver cette solution, conforme aux souhaits des praticiens, et notamment à l'avis que nous avons émis (*J. Tuot, Annulation, où est donc ta victoire ? Réflexions sur la portée de l'annulation d'une instruction fiscale* : Dr. fisc. 2012, n° 11, 188). Comme l'exprimait parfaitement Edouard Crépey, la ligne directrice, en matière de doctrine administrative, est « qu'il faut raisonner à l'égard de la doctrine fiscale en termes de confiance légitime et non pas de normes ».

La Haute assemblée lève ainsi un doute qui hantait les praticiens depuis vingt ans, depuis que Pierre-François Racine avait émis l'opinion qu'un contribuable pourrait se voir retirer rétroactivement le bénéfice d'une doctrine par lui appliquée, au motif qu'en dépit de l'article L. 80 A, l'annulation d'une instruction ferait radicalement obstacle à ce qu'elle puisse être invoquée, même si le contribuable en avait fait application avant son annulation (V. concl. sous CE, sect., 4 mai 1990, n° 55124-55137, Association freudienne, M. Robinet : Dr. fisc. 1990, n° 25-26, comm. 1272 ; RJF 6/90, n° 674). Pierre-François Racine raisonnait à l'égard de la doctrine administrative selon le standard de l'excès de pouvoir, non selon celui de la confiance légitime.

Sur la question de la rétroactivité de l'annulation, le Haut juge ne craint pas ? et on s'en félicite ? de s'écarter du principe selon lequel l'annulation d'un acte le fait disparaître rétroactivement. Cet écart se justifie pleinement car, selon la remarque d'Edouard Crépey, « Ne pas s'abstraire des règles qui gouvernent habituellement la détermination des conséquences des annulations contentieuses, ce serait privilégier à nouveau une lecture normative de l'article L. 80 A du LPF qui ne nous paraîtrait pas conforme à la Constitution ». On se demandera seulement pourquoi le juge s'écarte dans un cas, et pas dans l'autre, des principes susvisés.

4 – Toute perplexité mise à part, on ne peut que se réjouir, du point de vue du contribuable. Les professionnels et les entreprises dont le régime fiscal dépend de solutions doctrinales favorables n'ont plus lieu de s'inquiéter outre mesure des recours qui peuvent être intentés contre ces solutions par un concurrent défavorisé.

En effet, il n'est pas rare en pratique que l'interprétation d'un texte fiscal s'exprime en de multiples supports : comme tout bon professeur, l'Administration aime à se répéter. Elle réaffirme volontiers ses solutions, surtout quand elles intéressent toute une profession ou toute une catégorie d'entreprises. Il n'est pas assuré que ce cas de figure n'appartienne plus qu'au passé, en dépit de la réforme du mode de production de la doctrine administrative – excellente réforme issue d'une proposition du président Fouquet – qui a sonné le glas des instructions, remplacées par de simples mises à jour de la base BOFiP-Impôts, annoncées par des « actualités » sur le site servant de support à cette base. Certes, la doctrine administrative ne devrait plus avoir qu'un support unique, à savoir la base de données BOFiP-Impôts, qui sera directement mise à jour sans que les actes modificatifs soient formalisés : plus jamais d'instructions, c'est décidé. Mais chassez l'instruction, la doctrine revient au galop : l'entrée en vigueur de la base BOFiP-Impôts, le 12 septembre 2012, qui a « écrasé » toutes les instructions et autres publications antérieures, n'a pas mis fin à la production de rescrits et de réponses ministérielles. Or, les réponses ministérielles comportant une interprétation au sens de l'article L. 80 A du LPF sont opposables en vertu de leur publication au Journal officiel, indépendamment de leur intégration (ou non) dans la base BOFiP-Impôts.

De surcroît, la base BOFiP-Impôts n'intègre pas les réponses non publiées : certes les décisions particulières adressées à des contribuables ou – surtout – à des organisations professionnelles ayant sollicité l'interprétation de l'Administration ne sont pas invocables sur le terrain du second alinéa de l'article L. 80 A, puisqu'elles ne sont pas publiées, mais elles le sont sur le fondement du premier alinéa : il est souvent admis que les correspondances adressées à des organisations professionnelles contiennent une interprétation formelle de la loi fiscale, qu'elles soient ou non publiées (V. CE, 9<sup>e</sup> et 8<sup>e</sup> ss-sect., 2 juin 1976, n° 89308 et n° 89361, *Sté du casino municipal d'Aix-Thermal* : Dr. fisc. 1976, n° 44, comm. 1554 ; RJF 1976, n° 382 ; CE, 5 mars 1980, n° 10795 : Dr. fisc. 1980, n° 22-23, comm. 1226 ; CE, 3 nov. 1986, n° 38648 : Dr. fisc. 1987, n° 7, comm. 277, concl. P.-F. Racine ; CE, 18 juin 1990, n° 91424, *Presses de la Renaissance* : Dr. fisc. 1990, n° 39, comm. 1727, concl. P.-F. Racine ; RJF 8-9/90, n° 960). C'est le principal angle mort de la base BOFiP-Impôts. Ces réponses n'ont d'ailleurs pas été « écrasées » par la mise en ligne de la base BOFiP-Impôts, puisque l'instruction du 7 septembre 2012, qui fut la dernière instruction fiscale, publiée dans le dernier des BOI, ne fait pas totalement table rase : elle indique que « tous autres commentaires publiés antérieurement sous forme de documentation administrative de base, d'instructions, de réponses ministérielles, de réponses apportées dans le cadre du comité fiscal de la mission d'organisation administrative et de rescrits de portée générale sont corrélativement rapportés », mais ne rapporte pas les autres courriers ou réponses, tels que ceux adressés à

des instances professionnelles (V. *BOI 13 A-2-12 : Dr. fisc. 2012, n° 37, instr. 14656*).

Lorsque le Conseil d'État sera saisi d'un recours contre tel énoncé de la base BOFiP-Impôts et que le requérant n'aura pas attaqué en même temps tel rescrit, telle réponse ministérielle non incorporé à cette base, ou tout simplement telle réponse individuelle ayant le même contenu – dont l'existence lui a échappé ou

dont, s'agissant d'une lettre ou d'un rescrit non publié, il ne peut avoir connaissance –, l'annulation ne privera pas les entreprises concernées du bénéfice de cette doctrine.

En rendant cet avis, le Conseil d'État institue en définitive une nouvelle forme de sécurité juridique, la garantie contre l'annulation des instructions administratives.