

Procédures fiscales

350 L'inopposabilité de la doctrine administrative en matière de procédures fiscales

Rémi KIEFFER,

avocat au barreau de Beauvais,
SCP d'avocats THÉMIS (Beauvais-Paris-Lille)

À l'occasion du dixième anniversaire de la publication du rapport du groupe de travail dirigé par le président Olivier Fouquet (juin 2008)¹, la présente étude revient sur l'exclusion, esquissée pour la première fois en 1971, des règles procédurales de source doctrinale du champ d'application de la garantie de l'article L. 80 A du LPF. En effet, le groupe de travail s'était interrogé il y a 10 ans « sur la possibilité d'une extension de la garantie aux questions de procédure indépendantes du contrôle fiscal » mais s'était contenté, faute de trouver « l'unanimité au sein du groupe », de préconiser l'extension de la garantie aux « prises de positions formelles publiées de l'Administration » relatives « au recouvrement de l'impôt, aux majorations et aux intérêts de retard » (proposition n° 10). L'évolution jurisprudentielle intervenue depuis 2010 a rendu largement caduques les raisons juridiques qui justifiaient le traitement particulier des règles procédurales pour l'application de l'article L. 80 A du LPF. Face à la situation actuelle qui n'est pas satisfaisante, cette étude propose des solutions qui permettraient d'assurer l'effectivité des règles procédurales d'origine doctrinale.

Introduction

1 - L'article L. 80 A du LPF, dont les dispositions étaient initialement codifiées à l'article 1649 septies G puis à l'article 1649 quinquies E du CGI, trouve son origine dans deux lois **qui ne sont pas des lois de finances** : l'alinéa 1^{er}, issu de l'article 100 de la loi n° 59-1472 du 28 décembre 1959 « portant réforme du contentieux fiscal et divers aménagements fiscaux », fait obstacle au rehaussement des impositions antérieures (par opposition aux impositions primitives). L'alinéa 2, issu de l'article 21 de la loi n° 70-601 du 9 juillet 1970 « portant diverses dispositions d'ordre économique et financier », couvre à la fois les impositions antérieures et primitives, mais implique que la garantie contre les changements de doctrine trouve son fondement dans des « instructions ou circulaires publiées ». Les appels à la fusion et à la

réécriture de ces deux alinéas ont été nombreux, mais ils n'ont pas pour le moment été suivis d'effet².

2 - Néanmoins, le champ d'application de la garantie de l'article L. 80 A du LPF a été étendu, soit par la jurisprudence, soit par la loi. Ainsi, la doctrine administrative relative à la **prolongation des délais de déclaration** a été rendue opposable aux services fiscaux par plusieurs décisions du Conseil d'État³. Idem s'agissant de la doctrine exprimée en matière de **délais de reprise ou de prescription**⁴. Par

1. O. Fouquet, J. Burguburu, D. Lubek et S. Guillemain, *Améliorer la sécurité juridique des relations entre l'administration fiscale et les contribuables : une nouvelle approche. Rapport au ministre du budget, des comptes publics et de la fonction publique (juin 2008)* : Dr. fisc. 2008, n° 27, étude 403.

2. *Ibid.*, proposition n° 9 – recommandation orale exprimée par le président Gilles Bachelier lors du colloque IACF du 4 juillet 2013 tenu à la maison du barreau de Paris et consacré à « la portée de la garantie contre les changements de la doctrine administrative après Monzani et BOFIP ».

3. CE, 7^e et 8^e ss-sect., 27 avr. 1977, n° 99632 : Dr. fisc. 1977, n° 27, comm. 1054 ; RJF 1977, n° 351. – Confirmé par CE, plén., 22 déc. 1989, n° 45814 et 46114, M. Ferrando : Dr. fisc. 1990, n° 43, comm. 2027, concl. Ph. Martin ; RJF 2/1990, n° 209.

4. CE, 9^e et 8^e ss-sect., 28 nov. 1997, n° 125920, Arnal : JurisData n° 1997-049833 et n° 165287, Sté SATAIC : JurisData n° 1997-049832 ; Dr. fisc. 1998, n° 16, comm. 332, concl. F. Loloum ; Procédures 1998, comm. 190, note Jean-Luc Pierre ; RJF 1/1998, n° 71. – Revirement de la jurisprudence défavorable aux contribuables, CE, 8^e et 9^e ss-sect., 22 juin 1977, n° 3485, Sté lyonnaise de Constructions immobilières varoises : Dr. fisc. 1977, n° 45-46,

ailleurs, l'article 47 de la loi n° 2008-1443 du 30 décembre 2008 de finances rectificative pour 2008⁵ a procédé à l'extension du domaine d'application de la garantie contre les changements de doctrine, en ajoutant à l'alinéa 2 de l'article L. 80 A du LPF une seconde phrase ainsi rédigée : « *Sont également opposables à l'Administration, dans les mêmes conditions, les instructions ou circulaires publiées relatives au recouvrement de l'impôt et aux pénalités fiscales* ».

3 - En dépit de ces différentes extensions, les règles procédurales de source doctrinale se rapportant **aux relations entre l'Administration et les contribuables (accès aux documents administratifs, secret fiscal, rescrits et agréments fiscaux, etc.), au contrôle fiscal, au contentieux fiscal et à la matière gracieuse**, constituent une forme particulière de **droit souple**⁶. Elles sont dépourvues de force contraignante : leur mise en œuvre effective repose sur le bon vouloir de l'administration fiscale et leur méconnaissance ne peut pas être sanctionnée par le juge. Pourtant, ces règles procédurales sont très nombreuses et d'une utilité éminemment pratique. Il semblerait même que leur inopposabilité conduise à ce que les praticiens (fonctionnaires, avocats, magistrats) **oublient dans leurs écritures** de s'en prévaloir comme **source officielle**, si bien que l'on constate aujourd'hui, en matière de règles procédurales, de nombreuses contradictions entre la jurisprudence et la doctrine administrative.

1. La mise à l'écart des règles procédurales de source doctrinale : historique et débat

A. - Les raisons historiques de l'inopposabilité : des raisons récemment disparues

4 - Même si la règle de l'inopposabilité de la doctrine administrative en matière de procédures fiscales a été évoquée pour la première fois dans la jurisprudence du Conseil d'État dans une décision sommairement motivée du 17 février 1971⁷, et a été réitérée de manière sibylline dans une décision de plénière fiscale du 29 avril 1977⁸, il a

véritablement fallu attendre **la décision historique de plénière fiscale du 29 juillet 1983**⁹ pour que la Haute Juridiction administrative prenne position de manière explicite sur cette question. Dans cette décision de 1983 rédigée de façon tout aussi laconique que les précédents arrêts rendus sur le même thème durant la période 1971-1983, l'opinion du Conseil d'État s'est surtout exprimée dans les conclusions du commissaire du Gouvernement Pierre Rivière, lesquelles ont explicité les fondements de la jurisprudence restrictive du Conseil d'État. Dans ses conclusions, M. Rivière écrivait : « le troisième moyen relatif à la procédure d'imposition est fondé sur les dispositions de l'article 1649 quinquies E du CGI : le contribuable invoque les termes d'une note administrative par laquelle le service a indiqué à ses agents la manière dont ils devaient mettre en œuvre le mode d'imposition prévu à l'article 168 du CGI. C'est l'examen de cette question qui a motivé le renvoi de l'affaire devant votre formation plénière ». Le commissaire du Gouvernement ajoutait dans ses conclusions : « **La vraie question que soulève le présent litige est celle de savoir si les dispositions de l'ancien article 1649 quinquies E du CGI permettent à un contribuable d'invoquer des instructions ou circulaires relatives à la procédure d'imposition** ».

5 - Si le Conseil d'État avait pris l'initiative en 1983 de statuer en formation de plénière fiscale, c'est qu'il existait à l'époque sur cette question **un certain flottement**, sans doute davantage dans la pensée des membres du Conseil d'État que dans les décisions rendues par la Haute Juridiction administrative. À ce propos, dans une chronique fiscale publiée en janvier 1981¹⁰, M. Jean-Marc Sauvé – alors auditeur au Conseil d'État – souligne, sans exprimer une position personnelle, que « le Conseil d'État s'est abstenu depuis le début de l'année judiciaire 1980-1981 d'écarter l'application de circulaires ou instructions au motif qu'elles se rapportaient à la procédure d'imposition : il a préféré se placer sur d'autres terrains pour rejeter les moyens qui lui étaient présentés » et que « il est encore trop tôt pour affirmer sur la foi de ces seules indications que la jurisprudence antérieure est remise en cause ou même soumise à un réexamen mais il est difficile de considérer comme tout à fait fortuites ces rédactions convergentes ».

6 - « La présente affaire doit vous donner l'occasion de lever cette incertitude », disait M. Rivière dans ses conclusions lues dans l'affaire jugée en plénière fiscale le 29 juillet 1983. Une fois l'incertitude levée, la Haute Juridiction administrative a ensuite confirmé à plusieurs reprises sa position restrictive : non-invocabilité de l'instruction ministérielle du 4 août 1976¹¹, selon laquelle les agents sont invités à opérer les reconstitutions du bénéfice brut « à partir des circonstances concrètes du fonctionnement de l'affaire et non d'éléments prédéterminés ou étrangers à la gestion propre de l'entreprise »¹², impossibilité de demander le rattachement d'un enfant postérieurement au délai de déclaration sur le fondement de l'instruction 5 B-3121 du 1^{er} juillet 1978¹³, inopposabilité d'une réponse ministérielle du 6 juillet 1962 prévoyant que l'annulation du redressement notifié à une société devait entraîner l'annulation du redressement

Tribunal administratif pour la première fois dans un mémoire produit après l'expiration du délai de recours contentieux, il ne constituait pas une demande nouvelle et que, dès lors, le ministre n'est pas fondé à soutenir qu'il aurait été irrecevable ».

- comm.* 1615 ; *Dr. fisc.* 1978, n° 3, *comm.* 64, *concl.* P. Rivière ; *RJF* 1977, p. 309.
5. *V. Dr. fisc.* 2009, n° 5, *comm.* 132.
6. *CE, ass.*, 21 mars 2016, n° 390023, *Sté NC Numéricable* : *JurisData* n° 2016-004897 ; *JCP A* 2016, *act.* 279 ; *Lebon*, p. 76 ; *RJF* 2016, n° 558, *concl.* V. Daumas, C 557. – *CE, ass.*, 21 mars 2016, n° 368082, 368083 et 368084, *Sté Fairvesta International GmbH et a.* : *JurisData* n° 2016-004898 ; *Lebon*, p. 76, *concl.* S. Von Coester – V. O. Fouquet, *Le droit souple : quel avenir fiscal ?* : *Dr. fisc.* 2016, n° 17, *étude* 297. – Décisions de principe admettant la recevabilité du recours pour excès de pouvoir (REP) à l'encontre du droit souple. S'agissant de la doctrine administrative exprimée en matière fiscale, la recevabilité du REP est admise depuis longtemps, *V. CE, sect.*, 4 mai 1990, n° 55124, *Assoc. freudienne, et n° 55137, Robinet et a.* : *Lebon*, p. 111 ; *Dr. fisc.* 1990, n° 25-26, *comm.* 1272 ; *RJF* 6/1990, n° 674 ; *RJF* 1990, *chron.* J. Turot, p. 535. – Revirement de *CE, sect.*, 5 mars 1976, n° 95239, *Sieur Varaut et Assoc. des avoués de la Seine* : *Lebon*, p. 137 ; *Dr. fisc.* 1976, n° 50, *comm.* 1835 ; *RJF* 5/1976, n° 252, *concl.* M. Gentot.
7. *CE, 9^e et 8^e ss-sect.*, 17 févr. 1971, n° 79529 : *Lebon* p. 137 ; *Dr. fisc.* 1971, n° 12, *comm.* 400 ; *Dupont*, p. 191 : affaire dans laquelle le Conseil d'État avait rejeté le moyen soulevé par le contribuable qui contestait la régularité de la procédure d'imposition, en arguant, sur le fondement de la doctrine administrative, du non-respect de la limitation à 3 mois de la durée de la vérification de comptabilité dans les petites entreprises. – Limitation dont la violation est sanctionnée par la nullité du redressement, *V. CGI, art. 1649 septies F ancien, recodifié au 1^{er} janv.* 1982, *LPF art. L. 52*.
8. *CE, plén., fisc.*, 29 avr. 1977, n° 275, *SA Economiques Troyens et Docks réunis* : *Dr. fisc.* 1977, n° 50, *comm.* 1801, *concl.* B. Martin Laprade ; *RJF* 6/1977, p. 217. – Affaire dans laquelle le Conseil d'État avait jugé, au sujet des dispositions de l'ancien article 1649 quinquies E du CGI, que « ces dispositions sont invoquées à l'appui de prétentions qui ne concernent pas la procédure d'imposition mais le bien-fondé de l'impôt ; ce, par suite, si le moyen tiré de la méconnaissance de ces dispositions a été présenté devant le

9. *CE, plén.*, 29 juill. 1983, n° 31761 : *Dr. fisc.* 1983, n° 51, *comm.* 2367, *concl.* P. Rivière ; *RJF* 10/1983, n° 1179, *chron.* P.-F. Racine, p. 494.
10. J.-M. Sauvé, *Règles communes. Application de l'article 1649 quinquies E du CGI : développements récents de la jurisprudence* : *RJF* 1/1981, p. 3. – Jean-Marc Sauvé est devenu ultérieurement vice-président du Conseil d'État (2006-2018).
11. *Instr.* 28 avr. 1976 : *BOI* 13 L-6-76 ; *Dr. fisc.* 1976, n° 21, *instr.* 5106.
12. *CE, 7^e et 9^e ss-sect.*, 5 févr. 1988, n° 58809, *Roig* : *Dr. fisc.* 1988, n° 24, *comm.* 1162 ; *RJF* 4/1988, n° 493.
13. *CE, 7^e et 9^e ss-sect.*, 18 nov. 1988, n° 74383, *Muller* : *Dr. fisc.* 1989, n° 13, *comm.* 645, *concl.* O. Fouquet ; *RJF* 1/1989, n° 39.