



Tous droits réservés

DROIT FISCAL

Séance 3 - Introduction au droit fiscal : l'interprétation et l'application de la loi fiscale

I. L'interprétation de la loi fiscale	2
A) La doctrine administrative	2
a) La garantie contre les rehaussements d'impositions antérieures	4
b) L'invocabilité générale des instructions et circulaires publiées	4
Le droit souple	6
II. L'application de la loi fiscale	7
A) La doctrine administrative	8
a) Prises de positions formelles sur une situation de fait	8
b) Droit au maintien d'une situation irrégulière non-contestée à l'issue d'un contrôle	10
B) Les agréments	12
a) La procédure d'agrément	12
b) La décision d'agrément	13

Le droit fiscal ne présente, du point de vue de la hiérarchie des normes, aucune particularité.

La loi doit être faite de sorte à respecter la Constitution ; et le pouvoir réglementaire prend les dispositions nécessaires qui relèvent de sa compétence pour préciser le sens de la loi et permettre sa mise en œuvre. Toutefois, contrairement à d'autres domaines, **l'administration fiscale joue en réalité un rôle fondamental pour ce qui concerne :**

- Tant l'interprétation de la loi fiscale, dont elle précise le sens **(I)**
- Que sa mise en œuvre **(II)**.

Parce qu'il révèle la particularité du droit fiscal, le rôle de l'administration fiscale dans ces deux domaines doit donc être étudié en détail.

I. L'interprétation de la loi fiscale

Traditionnellement, l'administration fiscale interprète la loi fiscale par la voie de la « doctrine administrative » **(A)**.

Ces dernières années, on a cependant vu émerger un nouveau type d'instruments administratifs qui, sans offrir toutes les garanties afférentes à la doctrine administrative, ont également pour objet de préciser le sens de la loi fiscale : c'est ce qu'on appelle communément le « droit mou » ou encore « le droit souple » **(B)**.

A) La doctrine administrative



Définition : La doctrine administrative s'entend de manière générique de tout support pouvant renfermer une interprétation formelle de la loi fiscale, qu'elle soit générale ou qu'elle porte sur l'application d'un texte particulier à une situation individuelle concrète (V. *in fine* **art. L. 80 A, al. 1 et 3 LPF**).

L'intérêt majeur de la doctrine administrative, c'est qu'elle peut, à certaines conditions, être opposée par le contribuable à l'administration fiscale.



Exemple : Ainsi, l'administration se trouve dans l'impossibilité de reprocher au contribuable d'avoir fait une mauvaise application de la loi fiscale, dans l'hypothèse où celui-ci s'est borné à faire application de l'interprétation consacrée par la doctrine administrative en vigueur à la date du fait générateur de l'impôt.

Plus précisément, « les dispositions de **l'article L. 80 A** du livre des procédures fiscales [...] instituent un mécanisme de garantie au profit du redevable qui, s'il l'invoque, est fondé à se prévaloir [...] de l'interprétation de la loi formellement admise par l'administration, même lorsque cette interprétation ajoute à la loi ou la contredit » (**CE, avis, 8 mars 2013, n° 353782, Monzani, au rec.**).

Cela étant, **l'article L. 80 A du LPF** distingue entre deux types de doctrine administrative, qui sont opposables à l'administration fiscale dans des conditions qui leur sont propres.



Attention : Quelle que soit la garantie dont le contribuable se prévaut, celle-ci n'est cependant applicable qu'à la condition essentiellement :

- Que la doctrine invoquée ait été en vigueur à la date du fait générateur de l'impôt (**CE, avis, 8 mars 2013, n° 353782, préc.**)
- Que le contribuable se trouve exactement dans la situation décrite par la doctrine administrative, ce qui s'explique par le fait que celle-ci doit être interprétée de manière littérale (**CE, 29 déc. 1999, n° 189557, aux t. sur ce point**)
- Qu'à la date où elle est invoquée, la doctrine n'ait pas été abandonnée et ne soit pas devenue caduque du fait d'un changement législatif (**CE, 6 mars 2002, n° 225980 236 746, au rec. sur ce point**)
- Que la doctrine invoquée porte sur une question relative à l'assiette ou

au recouvrement de l'impôt, au bien-fondé ou au recouvrement des pénalités fiscales : la doctrine relative à la procédure d'établissement de l'impôt ou des sanctions fiscales est en effet inopposable (CE, 11 déc. 2020, n° 421084, aux t. sur ce point).

1) La garantie contre les rehaussements d'impositions antérieures

En vertu de l'**alinéa 1 de l'article L. 80 A**, « il ne sera procédé à aucun rehaussement d'impositions antérieures si la cause du rehaussement poursuivi par l'administration est un différend sur l'interprétation par le redevable de bonne foi du texte fiscal et s'il est démontré que l'interprétation sur laquelle est fondée la première décision a été, à l'époque, formellement admise par l'administration. »

Grâce à ce texte, le contribuable peut se prévaloir de la doctrine administrative, quel qu'en soit le support.



Exemple : Une simple lettre qui renferme une interprétation formelle de la loi fiscale peut être invoquée sur le fondement de l'alinéa 1 (CE, 12 mai 1997, n° 140887, Moussali).

Toutefois, la garantie du premier alinéa permet seulement de faire échec à un « rehaussement d'imposition antérieure ».

Le contribuable ne peut donc pas se prévaloir utilement du premier alinéa de l'article L. 80 A pour faire échec à une décision de l'administration fiscale qui le soumet pour la première fois à l'impôt, c'est-à-dire, pour faire échec à une « *imposition primitive* ».

2) L'invocabilité générale des instructions et circulaires publiées

En vertu de l'**alinéa 3 de l'article L. 80 A** :

« lorsque le redevable a appliqué un texte fiscal selon l'interprétation que l'administration avait fait connaître par ses instructions ou circulaires publiées et qu'elle n'avait pas rapportée à la date des opérations en cause, elle ne peut poursuivre aucun rehaussement en soutenant une interprétation différente. 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. »

Sur ce fondement, **le contribuable ne peut se prévaloir que de la doctrine qui est véhiculée par les instructions ou circulaires publiées par l'administration fiscale : de ce point de vue, le champ d'application de cette garantie est donc plus restreint que celui du premier alinéa.**



Attention : Sont essentiellement visées les instructions publiées par l'administration fiscale au « bulletin officiel des finances publiques » (BOFiP) : bofip.impots.gouv.fr.

Toutefois, l'**alinéa 3 de l'article L. 80 A** permet au contribuable de faire échec, tant aux impositions primitives qu'aux rehaussements d'impositions antérieures : de ce point de vue, la garantie de l'alinéa 3 a donc plus une portée plus large que celle de l'**alinéa 1**.



À retenir : Les prises de position formelles de l'administration fiscale sont susceptibles de lui être opposées par un contribuable de bonne foi, en vue de faire échec à un rehaussement d'imposition ou à une imposition primitive.

B) Le droit souple



Définition : Le droit souple regroupe un ensemble hétérogène de documents qui ne créent aucun droit ou obligation pour leurs destinataires, néanmoins il présente un degré de formalisation suffisant, pour lui donner une apparence et une légitimité le rapprochant d'un acte juridique, et visant surtout à modifier ou orienter le comportement de ses destinataires (**CE, Étude annuelle 2013 : Le droit souple**).



Exemple : Il peut s'agir d'avis, de recommandations, de mises en garde ou de prises de position générales.

Suivant le Conseil d'État :

« ces actes peuvent... faire l'objet d'un recours pour excès de pouvoir, introduit par un requérant justifiant d'un intérêt direct et certain à leur annulation, lorsqu'ils sont de nature à produire des effets notables, notamment de nature économique, ou ont pour objet d'influer de manière significative sur les comportements des personnes auxquelles ils s'adressent », étant précisé que « dans ce cas, il appartient au juge, saisi de moyens en ce sens, d'examiner les vices susceptibles d'affecter la légalité de ces actes en tenant compte de leur nature et de leurs caractéristiques, ainsi que du pouvoir d'appréciation dont dispose l'autorité de régulation » (**CE, ass., 21 mars 2016, n° 390023, Sté NC Numericable, n° 368082, 368083 et 368084, Sté Fairvesta International, au rec.**).

Rendue en matière économique, cette jurisprudence a par la suite été généralisée.

Dans le cadre du contentieux administratif général, il a ainsi été jugé :

1. D'une part, que « les documents de portée générale émanant d'autorités publiques, matérialisées ou non, tels que les circulaires, instructions, recommandations, notes, présentations ou interprétations du droit positif

peuvent être déferés au juge de l'excès de pouvoir lorsqu'ils sont susceptibles d'avoir des effets notables sur les droits ou la situation d'autres personnes que les agents chargés, le cas échéant, de les mettre en œuvre »

2. D'autre part, qu'« ont notamment de tels effets ceux de ces documents qui ont un caractère impératif ou présentent le caractère de lignes directrices »
3. Enfin qu'« il appartient au juge d'examiner les vices susceptibles d'affecter la légalité du document en tenant compte de la nature et des caractéristiques de celui-ci ainsi que du pouvoir d'appréciation dont dispose l'autorité dont il émane. Le recours formé à son encontre doit être accueilli notamment s'il fixe une règle nouvelle entachée d'incompétence, si l'interprétation du droit positif qu'il comporte en méconnaît le sens et la portée ou s'il est pris en vue de la mise en œuvre d'une règle contraire à une norme juridique supérieure »

(**CE, sect., 12 juin 2020, n° 418142**).

Or, cette jurisprudence est applicable en matière fiscale (**V. par ex. R. Victor concl. ss CE, 8e ch., 9 sept. 2020, n° 440527**). Elle pourrait donc permettre **d'attaquer certains instruments de droit souple émis dans le champ de la fiscalité**, mais la question n'a pas encore été tranchée à ce jour.



Exemple : L'administration fiscale publie parfois des « fiches pratiques » permettant d'illustrer certaines notions difficiles à appréhender, telle que la notion d'établissement industriel. Or, il n'est pas impossible de soutenir que ces fiches relèvent du droit souple.

C) L'application de la loi fiscale

Dans le prolongement des mécanismes de garantie qui ont été exposés précédemment, l'administration fiscale est amenée à prendre position sur l'application de la loi fiscale à une situation de fait **(A)**.

Mais surtout, l'application de la loi fiscale est parfois conditionnée à l'intervention d'une décision de la part de l'administration fiscale **(B)**.

A) La doctrine administrative

Les contribuables sont en droit de se prévaloir des prises de position formelles prises par les services fiscaux à propos de l'application de la loi fiscale à une situation de fait particulière **(1)**.

Plus récemment, le contribuable s'est vu reconnaître, à certaines conditions, un véritable droit acquis au maintien d'une situation irrégulière qui n'a pas été remise en cause par l'administration fiscale à l'issue d'un contrôle **(2)**.



Attention : En parallèle de ces garanties, le législateur est également intervenu afin que l'absence de réponse de la part de l'administration fiscale à une demande de prise de position émanant du contribuable, à propos de certains points de droit très particuliers, soit assimilée à une prise de position formelle favorable à ce dernier et opposable dans les conditions de **l'alinéa 1 de l'article L. 80 A du LPF**.

Ces mécanismes sont institués à l'**article L. 80 B du LPF**.



Exemple : L'administration est ainsi réputée avoir pris formellement position en faveur d'un contribuable de bonne foi, lorsqu'elle n'a pas répondu de manière motivée dans un délai de trois mois à une demande par laquelle ce dernier – au moins six mois avant la date limite de dépôt de la déclaration spéciale portant demande du crédit d'impôt recherche, et à partir d'une présentation écrite, précise et complète de sa situation de fait – l'a saisie de la question de savoir si son projet de recherche est éligible au bénéfice de ce crédit d'impôt.

1) Prises de position formelles sur une situation de fait

Le **1° de l'article L. 80 B** prévoit que « La garantie prévue au premier alinéa de l'article L. 80 A est applicable... lorsque l'administration a formellement pris position sur

l'appréciation d'une situation de fait au regard d'un texte fiscal ; elle se prononce dans un délai de trois mois lorsqu'elle est saisie d'une demande écrite, précise et complète par un redevable de bonne foi. »

En vertu de ces dispositions, le contribuable peut donc saisir l'administration fiscale d'une demande de rescrit, afin de lui demander de prendre position sur sa situation au regard de la loi fiscale : c'est ce qu'on appelle communément la procédure de « rescrit général ».



Attention : Pour autant, l'opposabilité, sur le fondement de l'**article L. 80 B**, des prises de position formelles adoptées par les services fiscaux ne sont pas subordonnées à l'existence d'une demande écrite et préalable de la part du contribuable.



Exemple : Une proposition de rectification adressée au contribuable en matière d'ISF pour les années N et N+1 précisant que « la valeur des actions cédées par l'intéressé l'année N+1 devait être révisée afin de tenir compte du montant des cessions des titres » (laquelle révision a entraîné pour la détermination de l'assiette de l'ISF une insuffisance de valeur évaluée à X €) et que « ce même montant devait servir de base pour l'évaluation du prix d'acquisition ou plus précisément de la valeur servant à déterminer la plus-value déclarable dans le cadre de l'impôt sur le revenu de l'année N+1 » constitue, compte tenu de ses mentions explicites et dépourvues d'ambiguïté, une prise de position formelle de l'administration sur l'appréciation d'une situation de fait au sens de l'**article L. 80 B du LPF (CE, 9e ch., 22 juill. 2016, n° 387191)**.

Le bénéfice de la garantie prévue au **1° de l'article L. 80 B** n'est en réalité subordonnée qu'à trois conditions principales :

- 1) Le contribuable doit être de bonne foi ;
- 2) L'administration doit s'être prononcée en toute connaissance de cause ;

3) Et, les conditions prévues à l'**alinéa 1 de l'article L. 80 A** doivent être satisfaites. Autrement dit : la prise de position **doit être expresse, ferme et non équivoque** et **existence d'une imposition antérieure**.

Lorsqu'à la suite d'une demande de rescrit le contribuable obtient une réponse défavorable, celui-ci peut l'attaquer, sous certaines conditions, par la voie du recours pour excès de pouvoir.

Selon le Conseil d'État, en effet,

« en principe, une telle décision ne peut pas, compte tenu de la possibilité d'un recours de plein contentieux devant le juge de l'impôt, être contestée par le contribuable par la voie du recours pour excès de pouvoir. Toutefois, cette voie de droit est ouverte lorsque la prise de position de l'administration, à supposer que le contribuable s'y conforme, entraînerait des effets notables autres que fiscaux et qu'ainsi, la voie du recours de plein contentieux devant le juge de l'impôt ne lui permettrait pas d'obtenir un résultat équivalent. Il en va ainsi, notamment, lorsque le fait de se conformer à la prise de position de l'administration [en attendant l'issue d'un éventuel recours de plein contentieux] aurait pour effet, en pratique, de faire peser sur le contribuable de lourdes sujétions, de le pénaliser significativement sur le plan économique ou encore de le faire renoncer à un projet important pour lui ou de l'amener à modifier substantiellement un tel projet » (**CE, sect., 2 déc. 2016, n° 387613, Sté min. c/Sté Export Press**).

2) Droit au maintien d'une situation irrégulière non-contestée à l'issue d'un contrôle

Conformément à l'**alinéa 2 de l'article L. 80 A**, le contribuable peut se prévaloir, pour faire obstacle à tout rehaussement d'impositions antérieures, de toute prise de position que l'administration fiscale a pu prendre sur les points du contrôle, « y compris tacitement par une absence de rectification », dans le cadre d'une vérification de comptabilité (*entreprises*) ou d'un examen contradictoire de la situation fiscale personnelle (*particuliers*).

L'**article L. 49 du LPF** prévoit quant à lui que l'administration fiscale doit indiquer expressément, sur la proposition de rectification ou sur l'avis d'absence de rectification qui sont adressés au contribuable à l'issue du contrôle, les points de contrôle à propos desquels elle a formellement pris position au sens de l'**alinéa 2 de l'article L. 80 A**.

Ces dispositions permettent ainsi au contribuable d'opposer aux services fiscaux, pour faire échec à tout rehaussement d'impositions antérieures :

- Toute position formellement admise par le vérificateur à l'issue d'un contrôle ;
- Mais surtout, l'absence de remise en cause d'une situation irrégulière qui a pourtant fait l'objet d'un contrôle, alors même que l'absence de rectification n'aurait pas été spécialement motivée.

Ce mécanisme contraste avec la jurisprudence antérieure du Conseil d'État, qui a jugé par le passé que « *lorsque l'administration ne remet pas en cause, au titre d'une période, une situation fiscale non conforme à la législation applicable, le contribuable n'a aucun droit acquis au maintien de cette situation au titre d'une période postérieure* » (**CE, 9e - 10e s.-s., 30 déc. 2009, n° 301077, SA PGL Aventures – V. déjà CE, 9e s.-s., 11 mars 1966, n° 65498**).

Question : Toutefois, il existe aujourd'hui une incertitude quant à la portée de l'**alinéa 2 de l'article L. 80 B** : l'administration peut-elle s'abstenir de mentionner, dans la proposition de rectification ou l'avis d'absence de rectification, des points qui ont fait l'objet d'un contrôle, aux motifs qu'elle n'aurait pas entendu prendre formellement position à ce propos ?

Les travaux préparatoires sont en faveur d'une réponse positive. La lettre de l'**article L. 49** est un peu moins claire. Cette question sera probablement tranchée à l'avenir par la jurisprudence.



À retenir : Le contribuable dispose de nombreux outils qui lui permettent de sécuriser sa situation individuelle au regard de la loi fiscale.

B) Les agréments

Certains dispositifs fiscaux ne sont applicables que sur demande d'un agrément délivré par l'administration fiscale, qui peut ainsi vérifier en amont le respect des conditions d'éligibilité énoncées par la loi fiscale.

Dans beaucoup de cas, l'agrément permet également au contribuable de prendre un engagement auquel le bénéfice du dispositif fiscal considéré est subordonné.



Définition : Dans ce contexte, un agrément s'entend d'une décision administrative individuelle, délivrée sur demande d'un contribuable qui entend bénéficier d'un dispositif fiscal particulier au titre d'une opération à venir.

1) La procédure d'agrément

La demande d'agrément doit être :

- Réalisée avant la réalisation de l'opération qui motive la demande ;
- Établie suivant un formulaire administratif mis à la disposition du contribuable par l'administration ;
- Être suffisamment détaillée sur les conditions de fait de l'opération en cause.

Une fois la demande déposée, un dialogue s'instaure entre le demandeur et l'administration, qui peut demander des précisions complémentaires.

2) La décision d'agrément

La décision de l'administration doit :

- Intervenir dans un délai de 4 mois (faute de quoi, la demande est présumée avoir été rejetée) ;
- Être suffisamment motivée ;
- Viser les textes applicables.

À cet égard, il y a lieu de noter que l'administration ne dispose pas d'un pouvoir discrétionnaire pour accepter ou rejeter les demandes d'agrément : elle ne peut en effet « *refuser cet agrément pour un autre motif que celui tiré de ce que l'opération... en cause ne satisfait pas aux conditions fixées par la loi* » (**Cons. constit., 28 nov. 2014, n° 2014-431 QPC, Stés ING Direct NV et ING Bank NV, §11**).

Tout refus d'agrément peut faire l'objet d'un recours pour excès de pouvoir.