

CONSEIL D'ETAT

REPUBLIQUE FRANÇAISE

N° 353782

Mme Florence M...

M. Nicolas Labrune

Rapporteur

Le Conseil d'Etat,
(Section du contentieux)

M. Edouard Crépey

Rapporteur public

Sur le rapport de la 10ème sous-section
de la Section du contentieux

Séance du 22 février 2013

Lecture du 8 mars 2013

Vu l'arrêt n° 01BX01100 du 26 octobre 2011, enregistré le 31 octobre 2011 au secrétariat du contentieux du Conseil d'Etat, par lequel la cour administrative d'appel de Bordeaux, avant de statuer sur la requête de Mme Florence M... tendant à l'annulation du jugement n° 0802293 du 4 mars 2010 par lequel le tribunal administratif de Poitiers a rejeté sa demande tendant à la décharge des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu auxquelles elle a été assujettie au titre des années 2004 et 2005, a décidé, par application des dispositions de l'article L. 113-1 du code de justice administrative, de transmettre le dossier de cette requête au Conseil d'Etat, en soumettant à son examen les questions de savoir :

1°) si l'interprétation formelle de la loi fiscale, exprimée notamment dans une instruction, circulaire, ou réponse ministérielle publiées, est affectée par l'annulation pour excès de pouvoir d'une instruction administrative ultérieure de même contenu ;

2°) dans le cas où la première question appellerait une réponse positive, comment concilier ses effets avec les dispositions de l'article L. 80 A du livre des procédures fiscales en vertu desquelles un contribuable est fondé à se prévaloir de la doctrine en vigueur à la date du fait générateur de l'impôt ;

.....

Vu les autres pièces du dossier ;

Vu le livre des procédures fiscales, notamment son article L. 80 A ;

Vu le code de justice administrative, notamment son article L. 113-1 ;

Après avoir entendu en séance publique :

- le rapport de M. Nicolas Labrune, Auditeur,

- les observations de la SCP Masse-Dessen, Thouvenin, Coudray, avocat de Mme Florence M...,

- les conclusions de M. Edouard Crépey, rapporteur public ;

- La parole ayant été à nouveau donnée à la SCP Masse-Dessen, Thouvenin, Coudray, avocat de Mme Florence M... ;

REND L'AVIS SUIVANT

1. Aux termes de l'article L. 80 A du livre des procédures fiscales : *« 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. / 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 »*. Ces dispositions n'ont ni pour objet ni pour effet de conférer à l'administration fiscale un pouvoir réglementaire ou de lui permettre de déroger à la loi. Elles instituent, en revanche, un mécanisme de garantie au profit du redevable qui, s'il l'invoque, est fondé à se prévaloir, à condition d'en respecter les termes, de l'interprétation de la loi formellement admise par l'administration, même lorsque cette interprétation ajoute à la loi ou la contredit.

2. Il en résulte, eu égard à l'objectif de sécurité juridique poursuivi par l'article L. 80 A précité, qu'en dépit de l'effet rétroactif qui s'attache normalement à l'annulation pour excès de pouvoir, les dispositions de cet article permettent à un redevable, alors même que serait ultérieurement intervenue l'annulation par le juge de l'acte, quel qu'il soit, par lequel elle avait été exprimée, de se prévaloir à l'encontre de l'administration de l'interprétation qui, dans les conditions prévues par l'article L. 80 A, était formellement admise par cette dernière. S'agissant d'une imposition dont le fait générateur est postérieur à la date de l'annulation d'un acte renfermant une interprétation de la loi fiscale, au sens et pour l'application de l'article L. 80 A du livre des procédures fiscales, cette annulation a en revanche pour effet de priver le redevable de la possibilité de se prévaloir de cet acte au titre de la garantie que donne l'article L. 80 A.

3. Aussi longtemps que l'administration n'a pas formellement abandonné une interprétation, renfermée dans un acte qui, bien qu'illégal, n'a pas été annulé, celle-ci reste invocable, en tant que cet acte la renferme, sur le fondement de l'article L. 80 A précité. Il en résulte en particulier qu'un redevable peut opposer à l'administration l'interprétation que celle-ci a formellement admise dans un tel acte, quel qu'il soit, quand bien même un autre acte, exprimant la même interprétation, aurait été annulé pour excès de pouvoir.

4. Les dispositions de l'article L. 80 A du livre des procédures fiscales ne permettent de se prévaloir d'une interprétation de la loi fiscale que dans son dernier état formellement accepté par l'administration. Le redevable n'est donc pas fondé à se prévaloir de l'interprétation initialement admise par l'administration dans un premier acte lorsque, après qu'elle l'avait complétée ou modifiée par un deuxième acte, ce dernier a été annulé. En effet, les éléments de l'interprétation de la loi qui subsistent après l'annulation ne peuvent plus être regardés comme constituant l'interprétation de la loi formellement acceptée par l'administration, dès lors que celle-ci avait entendu compléter ou modifier cette interprétation par l'acte annulé. Il appartient à l'administration de faire connaître, le cas échéant, l'interprétation qu'elle entend donner à la loi après l'annulation opérée. Tant qu'une nouvelle interprétation n'a pas été exprimée, la loi seule régit la situation du contribuable.

5. Le présent avis sera notifié à la cour administrative d'appel de Bordeaux, à Mme Florence M... et au ministre de l'économie et des finances.

Il sera publié au Journal officiel de la République française.

Délibéré dans la séance du 22 février 2013 où siégeaient : M. Bernard Stirn, Président de la Section du Contentieux, président ; M. Jacques Arrighi de Casanova, M. Edmond Honorat, M. Alain Ménéménis, Présidents adjoints de la Section du Contentieux ; M. Thierry Tuot, M. Jean-Pierre Jouguelet, M. Gilles Bachelier, M. Marc Dandelot, Mme Christine Maugüé, M. Didier Chauvaux, M. Jacques-Henri Stahl, M. Jean Courtial et Mme Pascale Fombeur, Présidents de sous-section ; Mme Isabelle de Silva, Conseiller d'Etat et M. Nicolas Labrune, Auditeur-rapporteur.

Lu en séance publique le 8 mars 2013

Le Président :

Signé : M. Bernard Stirn

L'Auditeur-rapporteur :

Signé : M. Nicolas Labrune

Le secrétaire :

Signé : Mme Claire James

Pour expédition conforme,

Le secrétaire

