

# BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

N° 86 DU 4 OCTOBRE 2010

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

## 13 L-10-10

INSTRUCTION DU 9 SEPTEMBRE 2010

INSTRUCTIONS OU CIRCULAIRES PUBLIÉES  
INTERPRÉTATIONS DONNÉES PAR L'ADMINISTRATION

(L.P.F., ART. L. 80 A, 2<sup>ème</sup> alinéa)

NOR : BCR Z 10 00067 J

**Bureau AGR**

### PRESENTATION

L'article L 80 A du livre des procédures fiscales (LPF) institue, au profit des contribuables, une garantie contre les changements d'interprétation formelle des textes fiscaux par l'administration. Les conditions d'opposabilité de la doctrine doivent, toutefois, être distinguées selon que la garantie trouve son fondement dans le premier ou le second alinéa de cet article.

Ces dispositions ont fait l'objet de commentaires dans la doctrine administrative 13 L 1323.

Depuis lors, des aménagements législatifs importants ont été apportés à cet article, ce qui nécessite une actualisation de la doctrine administrative applicable.

Dans ce cadre, il est également apparu nécessaire d'opérer une distinction, compte tenu de leurs spécificités, entre les dispositions se rapportant à la garantie prévue par le 1<sup>er</sup> alinéa et celle prévue par le 2<sup>nd</sup> alinéa.

La présente instruction a pour objet de commenter les dispositions du 2<sup>nd</sup> alinéa de l'article L 80 A du LPF.

Le Bulletin Officiel des Impôts (BOI) 13 L-11-10 commente notamment les dispositions du 1<sup>er</sup> alinéa de l'article L 80 A du LPF.

•

- 1 -

4 octobre 2010

3 507086 P - C.P. n° 817 A.D. du 7-1-1975

B.O.I.  
Direction générale des finances publiques

Version imprimée: I.S.S.N. 0982 801 X

Version en ligne : I.S.S.N. 2105 2425

Directeur de publication : Philippe PARINI

Responsable de rédaction : Toussaint CENDRIER

Impression : S.D.N.C.

Rédaction : ENT-CNDT

82, rue du Maréchal Lyautey – BP 3045 – 78103 Saint-Germain-en-Laye cedex

17, Bd du Mont d'Est – 93192 Noisy-le-Grand cedex

## SOMMAIRE

---

<b>INTRODUCTION</b>	<b>1</b>
<b>CHAPITRE 1 : LA GARANTIE APPOURTEE PAR LE 2<sup>ND</sup> ALINEA DE L'ARTICLE L 80 A SUR L'INTERPRETATION D'UN TEXTE FISCAL</b>	<b>8</b>
<b>Section 1 : Le champ d'application</b>	<b>9</b>
A. LA NATURE DE L'IMPOT OU DE LA TAXE	10
B. LA NOTION DE TEXTE FISCAL	12
<b>1. Les principes applicables</b>	<b>12</b>
<b>2. Cas particuliers</b>	<b>14</b>
<b>Section 2 : Les conditions d'application de la garantie du 2<sup>nd</sup> alinéa de l'article L 80 A</b>	<b>16</b>
A. LES IMPOSITIONS CONCERNEES PAR LA GARANTIE DU 2 <sup>nd</sup> ALINEA DE L'ARTICLE L 80 A	17
B. L'INTERPRETATION « PUBLIEE » D'UN TEXTE FISCAL	20
<b>1. La publication de l'interprétation par l'administration</b>	<b>22</b>
<b>2. Les documents portant interprétation d'un texte fiscal</b>	<b>24</b>
a. Les instructions et circulaires administratives	25
b. Les réponses ministérielles	29
c. La documentation administrative de base	32
d. Les précisions de doctrine administrative sur le site <a href="http://www.impots.gouv.fr">www.impots.gouv.fr</a>	34
e. Les réponses aux demandes individuelles des contribuables	35
<b>3. Les documents ne portant pas interprétation d'un texte fiscal</b>	<b>36</b>
a. Le précis administratif de fiscalité	37
b. La Charte du Contribuable	38
c. Les déclarations ministérielles	39
d. Les cours professés à l'Ecole Nationale des Impôts	40
e. Les revues spécialisées	41

---

4. L'opposabilité de l'interprétation du texte fiscal invoquée par le contribuable	42
a. L'interprétation dont entend se prévaloir le contribuable ne peut être étendue à d'autres situations qu'elle vise	43
b. La situation du contribuable doit correspondre aux prévisions de l'interprétation qu'il invoque	44
5. Interprétation contraire à la loi fiscale	45
<b>Section 3 : L'application de la garantie dans le temps</b>	<b>46</b>
A. LE PRINCIPE DE L'ANTERIORITE	47
B. DATE DE CESSATION D'EFFET DE L'INTERPRETATION DOCTRINALE	49
<b>1. A raison d'une nouvelle doctrine rapportant la précédente plus favorable</b>	<b>49</b>
<b>2. A raison d'un changement de législation</b>	<b>50</b>
CHAPITRE 2 : ETENDUE DE LA GARANTIE DU 2 <sup>ND</sup> ALINEA DE L'ARTICLE L.80 A ET MODALITES DE MISE EN ŒUVRE	52
<b>Section 1 : Étendue de la garantie</b>	<b>52</b>
<b>Section 2 : Modalités de mise en œuvre de la garantie</b>	<b>55</b>

---

## INTRODUCTION

1. L'article 100 de la loi n°59-1472 du 28 décembre 1959 a institué l'article L 80 A du Livre des Procédures Fiscales (LPF) (codifié précédemment sous les articles 1649 septies, 1649 quinquies E puis à l'article L 80 A, 1<sup>er</sup> alinéa du LPF) qui prévoit une garantie contre les changements d'interprétation, par l'administration, des textes fiscaux.

Il a été complété par l'article 21 de la loi n°70-601 du 9 juillet 1970, codifié sous le 2<sup>nd</sup> alinéa de l'article L 80 A du LPF), puis par l'article 19 de la loi n° 87-502 du 8 juillet 1987, codifié à l'article L 80 B-1° du LPF.

2. Ces dispositions résultent de la volonté du législateur de donner aux contribuables une garantie particulière qui a pour effet, sous réserve que les conditions soient réunies, de les sécuriser sur le plan juridique notamment en cas de changements d'interprétation de l'administration fiscale sur un texte fiscal.

3. Auparavant, la doctrine administrative 13 L 1323 commentait conjointement les dispositions des articles L 80 A et L 80 B du LPF.

4. Afin d'améliorer la lisibilité de ce dispositif, deux Bulletins Officiels des Impôts (BOI) restructurent et amendent la doctrine administrative 13 L 1323 en commentant de manière distincte :

- les dispositions prévues au 1<sup>er</sup> alinéa de l'article L 80 A et à l'article L 80 B (habituellement désignées sous le vocable de « rescrit »),

- et celles prévues par le 2<sup>nd</sup> alinéa de l'article L 80 A.

5. L'instruction administrative 13 L-11-10 commente les dispositions du 1<sup>er</sup> alinéa de l'article L 80 A et des articles L 80 B, L 80 C, L 64 B, L 18 et L 80 CB du LPF.

6. L'objet de la présente instruction est de commenter les dispositions du 2<sup>nd</sup> alinéa de l'article L 80 A du LPF. Elle précise notamment les distinctions à opérer avec les dispositions du 1<sup>er</sup> alinéa de l'article L 80 A.

7. Les dispositions contenues dans la documentation 13 L 1323 sont rapportées.

**NOTA** : Sauf précision contraire, les articles cités sont ceux du Livre des Procédures Fiscales. L'administration s'entend des services de la Direction Générale des Finances Publiques (DGFIP).

### CHAPITRE 1 : LA GARANTIE APPOREE PAR LE 2<sup>nd</sup> ALINEA DE L'ARTICLE L 80 A SUR L'INTERPRETATION D'UN TEXTE FISCAL

8. La garantie du 2<sup>nd</sup> alinéa de l'article L 80 A ne s'applique en pratique que si la prise de position dont entend se prévaloir un contribuable entre dans le champ d'application de l'article L 80 A, caractérise une réelle interprétation d'un texte fiscal par l'administration fiscale et satisfait la condition d'antériorité.

#### Section 1 : Le champ d'application

9. L'article L 80 A ne peut être invoqué que par un contribuable qui conteste son imposition. Il est, par exemple, sans portée dans le contentieux de l'excès de pouvoir.

Le champ d'application du 2<sup>nd</sup> alinéa de l'article L 80 A est donc défini par la nature de l'impôt ou de la taxe concerné (A) et du texte fiscal interprété (B).

##### A. LA NATURE DE L'IMPOT OU DE LA TAXE

10. Les dispositions du 2<sup>nd</sup> alinéa de l'article L 80 A s'appliquent à tous les impôts, droits et taxes assis et recouverts en vertu du code général des impôts ainsi qu'aux taxes dont tout ou partie des règles d'assiette et de recouvrement sont précisées par référence à des règles définies par le code précité.

11. Elles ne s'appliquent pas aux taxes affectées qui ne figurent pas dans le code général des impôts, auparavant dénommées taxes parafiscales (CE, arrêt du 25 juillet 1980, n° 93760, section). Il s'agit de prélèvements obligatoires qui reçoivent une affectation déterminée et qui échappent en totalité ou en partie aux règles de la législation budgétaire ou fiscale.

## B. LA NOTION DE TEXTE FISCAL

### 1. Les principes applicables

12. Les textes fiscaux sont ceux, de tout rang (législatifs, réglementaires, conventions internationales), qui se rapportent à l'assiette, au taux, à la liquidation de l'impôt ou aux règles de prescription.

13. Ne constituent pas des textes fiscaux pour l'application du 2<sup>nd</sup> alinéa de l'article L 80 A, les textes relatifs :

- à la procédure d'imposition : sans qu'il soit possible d'établir une liste exhaustive, la procédure d'imposition s'entend, par exemple, de la saisine de la commission départementale ou encore de la mise en demeure préalable. Le Conseil d'Etat a rappelé dans un arrêt du 31 mars 2006 (n°265953, 9<sup>ème</sup> s.s) que l'article L 80 A n'était pas applicable en matière de procédure d'imposition et notamment lors d'une mise en demeure préalable à la procédure de taxation d'office pour défaut de déclaration ;
- à la procédure contentieuse ;
- et aux obligations comptables des contribuables.

### 2. Cas particuliers

14. Jusqu'au 31 décembre 2008, les textes se rapportant au recouvrement de l'impôt ainsi qu'aux modalités d'application des majorations, amendes et intérêts de retard ne permettaient pas au contribuable de se prévaloir de la garantie prévue à l'article L 80 A.

15. A compter du 1<sup>er</sup> janvier 2009, l'article 47 de la loi de finances rectificative pour 2008 étend la garantie prévue par le 2<sup>nd</sup> alinéa de l'article L 80 A aux textes publiés par l'administration en matière de recouvrement de l'impôt et de pénalités fiscales. Ces dispositions sont applicables aux instances en cours : des doctrines antérieures à la date de publication de la loi de finances rectificative pour 2008 sont donc opposables.

## Section 2 : Les conditions d'application de la garantie du 2<sup>nd</sup> alinéa de l'article L 80 A

16. La garantie prévue par le 2<sup>nd</sup> alinéa de l'article L 80 A s'applique aussi bien aux impositions initiales que supplémentaires (A). Cela étant, les commentaires de portée générale et les prises de position doctrinales de l'administration fiscale ne sont opposables que s'ils caractérisent une réelle interprétation des textes fiscaux et sont publiés (B).

### A. LES IMPOSITIONS CONCERNEES PAR LA GARANTIE DU 2<sup>ND</sup> ALINEA DE L'ARTICLE L 80 A

17. La garantie de l'article L 80 A tient compte de la nature de l'imposition concernée. Elle s'applique différemment selon qu'elle trouve son fondement dans le 1<sup>er</sup> ou le 2<sup>nd</sup> alinéa de cet article.

18. A la différence du 1<sup>er</sup> alinéa de l'article L 80 A, le 2<sup>nd</sup> alinéa ne fait pas référence à la nécessité d'un « *rehaussement d'impositions antérieures* » et d'une « *première décision* ». Cet alinéa a donc une portée plus large. En particulier, il peut être invoqué à l'occasion d'un rehaussement opéré dans le cadre d'une imposition primitive. Il suffit, en effet, que le contribuable ait lui-même fait - ou ait pu faire - application d'un texte fiscal selon l'interprétation donnée par l'administration dans ses instructions et circulaires publiées pour que le service ne puisse plus poursuivre aucun rehaussement fondé sur une interprétation différente.

19. La jurisprudence a commenté ces dispositions. Elle a contribué à préciser la portée de chacune de ces garanties de manière constante dans les termes suivants.

1° Lorsque l'interprétation d'un texte fiscal provient d'instructions ou circulaires publiées par l'administration (article L 80 A, 2<sup>nd</sup> alinéa), la garantie résultant de l'article L 80 A est accordée au contribuable, qu'il s'agisse d'impositions primitives ou supplémentaires (CE, arrêt du 7 janvier 1977, n° 96362).

2° Lorsque l'interprétation provient d'autres sources, c'est-à-dire de réponses individuelles et, en particulier, de réponses à des demandes de renseignements des contribuables (article L 80 A, 1<sup>er</sup> alinéa), la garantie ne s'applique que dans le cas de rehaussement d'imposition (CE, arrêts des 4 juin 1976, req. n° 98484 et 26 octobre 1979, n° 7962).

Le Conseil d'Etat a rappelé, dans un arrêt du 6 juin 2007 (n°284826, Société Orgachim) que la garantie prévue par le 1<sup>er</sup> alinéa de l'article L 80 A, auquel renvoie l'article L 80 B, ne peut être invoquée que pour contester les rehaussements d'impositions réalisés par l'administration.

Plus récemment, dans deux arrêts du 26 mars 2008 et 14 avril 2008 (n° 278858, Association Pro-Musica et n° 289978 8e et 3e s.-s., Seguier), il a été rappelé qu'un contribuable n'est pas fondé à se prévaloir des dispositions de l'article L 80 B à l'appui de conclusions dirigées contre les impositions primitives. Ces conclusions s'appliquent, de la même façon, aux dispositions du 1<sup>er</sup> alinéa de l'article L 80 A.

3° La notion d'imposition primitive s'entend de manière stricte c'est-à-dire, notamment, par catégorie d'impôt ou taxe. En effet, par un arrêt du 11 juillet 2006 n° 1016 FS-PBR, Sté Batir groupe Ellul, la Cour de Cassation a précisé qu'un rehaussement qui vise à remettre en cause l'exonération de droits de mutation dont bénéficiait l'opération litigieuse initialement soumise à la TVA ne constitue pas un rehaussement d'impositions antérieures au sens du 1<sup>er</sup> alinéa de l'article L 80 A (et de l'article L 80 B), mais une imposition primitive (au sens du 2<sup>nd</sup> alinéa de l'article L 80 A) qui vient en quelque sorte, se substituer à une autre.

## B. L'INTERPRETATION « PUBLIEE » D'UN TEXTE FISCAL

**20.** Seuls sont opposables à l'administration sur le fondement des dispositions du 2<sup>nd</sup> alinéa de l'article L 80 A les documents de portée générale publiés, qui comportent une réelle interprétation d'un texte fiscal et sont produits par les ministres en charge de l'économie, des finances ou du budget ou par les services centraux de l'administration fiscale en charge d'élaborer et de commenter les textes fiscaux (en particulier, la Direction de la législation fiscale, le Service juridique de la fiscalité, la Sous-direction du Contrôle fiscal, le Service de la Gestion fiscale,...).

**21.** Le contribuable peut se prévaloir du 2<sup>nd</sup> alinéa de l'article L 80 A lorsque le rehaussement ou l'imposition est fondé sur une interprétation de texte fiscal différente de celle que l'administration avait précédemment fait connaître dans ses instructions, circulaires ou réponses ministérielles aux questions écrites des parlementaires ou, à compter du 1<sup>er</sup> mai 2009, sur le site internet relevant du Premier ministre [www.circulaires.gouv.fr](http://www.circulaires.gouv.fr) dans les conditions commentées dans le Bulletin Officiel des impôts 13 A-4-09 ; dans sa documentation de base ou dans ses précisions doctrinales publiées sur le site Internet [www.impots.gouv.fr](http://www.impots.gouv.fr) (cf. n°34)

### 1. La publication de l'interprétation par l'administration

**22.** Le 2<sup>nd</sup> alinéa de l'article L 80 A ne permet au contribuable de se prévaloir que des seules interprétations formelles publiées.

**23.** La publication est celle faite :

- au Bulletin Officiel des Impôts ;
- ou au Journal Officiel ;
- ou, à compter du 1<sup>er</sup> mai 2009, sur le site Internet relevant du Premier ministre « [www.circulaires.gouv.fr](http://www.circulaires.gouv.fr) » dans les conditions commentées par le Bulletin Officiel des Impôts 13 A-4-09 ;
- ou sur le site Internet de la DGFIP (« [www.impots.gouv.fr](http://www.impots.gouv.fr) »), à la rubrique « *documentation* », sous-rubrique « *la documentation fiscale en ligne* », onglet « *les rescrits* », « *Table Analytique des Rescrits* » (cf. n°34) .

### 2. Les documents portant interprétation d'un texte fiscal.

**24.** Sur le fondement des dispositions de l'article L 80 A et de la jurisprudence, les documents portant interprétation d'un texte fiscal peuvent être regroupés en deux catégories : les documents qui font état de dispositions générales (instructions, réponses ministérielles,...) et les réponses de l'administration à l'égard des contribuables.

#### a. Les instructions et circulaires administratives

**25.** Les instructions et les circulaires administratives publiées au Bulletin Officiel des Impôts faisant l'objet d'une diffusion publique et administrative (feuillet de couleur blanche), à l'exclusion des publications internes destinées aux seuls agents du service (feuillet roses et jaunes notamment), constituent une source d'interprétation de la loi fiscale au sens de l'article L 80 A sous réserve qu'elles se rapportent à la détermination de la base imposable ou à l'assiette de l'impôt et qu'elles émanent de l'autorité compétente.

L'article 47 de la loi de finances rectificative pour 2008 étend la notion d'interprétation fiscale aux instructions et circulaires publiées en matière de recouvrement de l'impôt et de pénalités fiscales à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2009. Ces dispositions sont applicables aux instances en cours : des doctrines antérieures à la date de publication de la loi de finances rectificative pour 2008 sont donc opposables.

**26.** Seules les instructions ou circulaires administratives qui apportent des précisions sur le sens d'un texte fiscal de nature à caractériser une réelle interprétation dudit texte et qui règlent, d'une manière générale, une situation donnée, peuvent être considérées comme interprétant un texte fiscal.

Il en est ainsi, par exemple, d'une instruction précisant qu'une catégorie déterminée de dépenses est déductible du revenu global selon des modalités qu'elle indique (CE, arrêt du 30 juin 1972, n° 80462) ou encore d'une instruction qui précise les conditions d'option des agents généraux d'assurance pour le régime fiscal des salariés (CE, arrêt du 25 mai 1983, n° 31847).

**27.** Lorsque cette condition est satisfaite, le fait qu'une instruction administrative ou une réponse à la question écrite de parlementaires qualifie la mesure qu'elle prévoit de « *mesure de bienveillance* », de « *solution de tempérament* » ou de toute autre formule destinée à marquer qu'elle s'écarte des règles légalement applicables, ne fait pas obstacle à ce que les contribuables puissent s'en prévaloir.

**28.** La jurisprudence a apporté des compléments en commentant les situations où une instruction ou circulaire administrative peut être ou non assimilée à un document interprétant un texte fiscal. Sans qu'il soit possible d'être exhaustif, certaines règles applicables en la matière peuvent toutefois être rappelées.

Lorsqu'elles se limitent à donner de simples recommandations en laissant une certaine liberté d'appréciation au service, les instructions et circulaires administratives n'interprètent pas la loi fiscale au sens de l'article L 80 A et, de ce fait, ne sont pas opposables à l'administration (CE, arrêts des 28 février 1973, n° 85800 ; 22 décembre 1982, n° 28183 et 10 décembre 1984, n° 34614).

Il en va de même des documents visant à aider les contribuables dans l'accomplissement de leurs obligations déclaratives (tels que par exemple les notices, imprimés et formulaires de déclaration), des documents d'information ou de formation, des documents internes à la DGFIP (cette liste n'est pas exhaustive).

Une instruction administrative antérieure à la loi ne peut comporter une interprétation de celle-ci (arrêts CE, 5 avril 1978 n°1211 et 18 novembre 1985 n°44343).

#### b. Les réponses ministérielles

**29.** Les réponses écrites des ministres aux questions posées par les parlementaires, publiées au Journal officiel de la République française constituent une source d'interprétation de la loi fiscale au sens de l'article L 80 A sous réserve qu'elles se rapportent à la détermination de la base imposable ou à l'assiette de l'impôt et qu'elles émanent de l'autorité compétente.

**30.** A compter du 1<sup>er</sup> janvier 2009, il est également admis, sous les mêmes conditions, que les réponses ministérielles en matière de recouvrement de l'impôt et de pénalités fiscales sont opposables. Ces dispositions sont applicables aux instances en cours : des doctrines antérieures à la date de publication de la loi de finances rectificative pour 2008 sont donc opposables. Tout comme les instructions ou circulaires administratives, elles doivent apporter des précisions de portée générale sur le sens du texte fiscal de nature à caractériser une réelle interprétation d'un texte fiscal.

**31.** La jurisprudence a précisé les conditions qui permettent de considérer qu'une réponse ministérielle est susceptible ou non d'interpréter la loi fiscale.

A cet égard, quelques règles non exhaustives peuvent être rappelées :

- ne constitue pas une interprétation formelle de la loi fiscale, au sens de l'article L 80 A du LPF, une réponse ministérielle rappelant simplement les dispositions de la loi, sans les interpréter (arrêts CE 22 octobre 1976 n° 98874, 3 décembre 1982 n° 27924, 21 mars 1983 n° 35966, 14 décembre 1984 n° 37659 et 17 décembre 1984 n° 41762) ;

- des réponses ministérielles annonçant les intentions du Gouvernement en ce qui concerne un décret à prendre pour l'application d'une disposition législative ne peuvent être regardées comme comportant une interprétation formelle de la loi fiscale au sens de l'article L 80 A (CE 3 novembre 1976, n° 96359) ;

- une réponse ministérielle qui laisse un pouvoir d'appréciation au service des impôts ne peut constituer une interprétation formelle du texte fiscal (CAA Paris 29 mai 1990 n° 1616, 3e ch., Duffau ).

c. La documentation administrative de base

**32.** La documentation administrative de base, qui rassemble, à l'attention des agents de l'administration et de l'usager, les instructions ou circulaires émanant du ministre chargé des impôts, constitue, en raison de l'autorité dont elle émane et de l'objet qu'elle poursuit, une interprétation de la loi fiscale au sens du 2<sup>nd</sup> alinéa de l'article L 80 A.

**33.** Si cette documentation peut avoir pour effet de rapporter, au sens de ces dispositions, une interprétation de la loi fiscale précédemment publiée, elle ne peut, dans ce cas, être opposée aux contribuables qu'à compter de la date à laquelle elle a fait l'objet d'une publicité au moins équivalente à celle qui avait été donnée à l'interprétation précédemment admise (CE, arrêt du 4 juillet 1986, n° 47410).

d. Les précisions de doctrine administrative publiées sur le site [www.impots.gouv.fr](http://www.impots.gouv.fr) et sur le site « [www.circulaires.gouv.fr](http://www.circulaires.gouv.fr) »<sup>1</sup>

**34.** Sont opposables à compter de leur date de publication toutes les précisions doctrinales apportées par l'administration fiscale et mises en ligne sur le site Internet de la DGFIP (« [www.impots.gouv.fr](http://www.impots.gouv.fr) »), à la rubrique « *documentation* », sous-rubrique « *la documentation fiscale en ligne* », onglet « *les rescrits* », « *Table Analytique des Rescrits* ».

e. Les réponses aux demandes individuelles des contribuables

**35.** Les réponses aux demandes individuelles des contribuables peuvent constituer des documents interprétant un texte fiscal mais ne peuvent pas être invoquées au titre du 2<sup>nd</sup> alinéa de l'article L 80 A. Le Bulletin Officiel des Impôts BOI 13 L-11-10 apporte des précisions et compléments sur ces documents ainsi que sur leur portée.

**3. Les documents ne portant pas interprétation d'un texte fiscal**

**36.** Certains documents ne sont, en revanche, pas considérés comme interprétant un texte fiscal. Ils ne peuvent donc ouvrir droit à la garantie prévue par le 2<sup>nd</sup> alinéa de l'article L 80 A.

Il n'est pas possible d'établir une liste exhaustive des documents concernés. Certains d'entre eux peuvent toutefois être évoqués.

a. Le précis administratif de fiscalité

**37.** Le précis administratif de fiscalité édité par la DGFIP ne peut être regardé comme étant au nombre des instructions ou circulaires publiées par lesquelles l'administration a fait connaître son interprétation des textes fiscaux et dont les contribuables peuvent se prévaloir.

b. La Charte du Contribuable

**38.** Les précisions apportées dans la Charte du Contribuable ne sont pas opposables au titre du 2<sup>nd</sup> alinéa de l'article L 80 A.

c. Les déclarations ministérielles

**39.** Les déclarations du ministre au cours des débats parlementaires ayant précédé le vote d'un texte fiscal, au sujet de ses intentions quant à l'application du texte à intervenir, ne peuvent constituer une interprétation formelle d'un texte fiscal au sens du 2<sup>nd</sup> alinéa de l'article L 80 A.

d. Les cours professés à l'Ecole nationale des impôts

**40.** Une interprétation des textes fiscaux enseignée à l'Ecole nationale des impôts (ENI) ne peut pas constituer une interprétation admise par l'administration fiscale au sens du 2<sup>nd</sup> alinéa de l'article L 80 A .

---

<sup>1</sup> S'agissant des publications sur le site « [www.circulaires.gouv.fr](http://www.circulaires.gouv.fr) », il convient de se rapporter au Bulletin Officiel des Impôts 13 A-4-09.



e. Les revues spécialisées

41. Le contribuable ne peut utilement, sur le fondement du 2<sup>nd</sup> alinéa de l'article L 80 A, se prévaloir d'énonciations contenues dans une revue spécialisée, même si elles sont présentées comme l'interprétation admise par l'administration.

#### 4. L'opposabilité de l'interprétation du texte fiscal invoquée par le contribuable

42. La garantie prévue par le 2<sup>nd</sup> alinéa de l'article L 80 A est opposable par un contribuable dans les conditions suivantes.

a. L'interprétation dont il entend se prévaloir ne peut pas être étendue à d'autres situations que celles qu'elle vise

43. Ainsi, par exemple, l'interprétation invoquée par le contribuable n'est opposable à l'administration que pour autant qu'elle concerne l'impôt contesté et, au sein de cet impôt, le même texte fiscal.

b. Sa situation doit être conforme aux prévisions de l'interprétation qu'il invoque

44. La garantie prévue au 2<sup>nd</sup> alinéa de l'article L 80 A ne peut être utilement invoquée que si le contribuable satisfait l'ensemble des conditions d'application de l'interprétation admise par l'administration appliquée dans sa rédaction littérale et dans tous ses termes portant sur un même objet.

#### 5. Interprétation contraire à la loi fiscale

45. Dans l'hypothèse où un contribuable fait une application littérale d'une instruction administrative publiée ou d'une prise de position de portée générale (telles une réponse ministérielle à une question écrite des parlementaires, une réponse à des représentants d'organisations professionnelles ou une précision doctrinale - habituellement appelée « rescrit général » - publiée sur le site Internet [www.impots.gouv.fr](http://www.impots.gouv.fr)) comportant une interprétation qui ajoute à la norme, la procédure de droit fiscal est susceptible de s'appliquer si cette application va à l'encontre des objectifs poursuivis par son auteur (en ce sens, bulletin officiel des impôts à paraître).

### Section 3 : L'application de la garantie dans le temps

46. L'application de la garantie dans le temps suppose que le principe d'antériorité soit respecté et que l'interprétation invoquée produise encore ses effets.

#### A. LE PRINCIPE DE L'ANTERIORITE DE LA DOCTRINE

47. La garantie instituée par le 2<sup>nd</sup> alinéa de l'article L 80 A demeure subordonnée à la condition que la publication de l'interprétation administrative soit intervenue antérieurement à la date à laquelle le contribuable a fait application de cette doctrine ou aurait pu en faire application (pour ce dernier point, cf. n° 56 et 57).

48. La condition d'antériorité doit être appréciée à la date limite impartie au contribuable pour souscrire sa déclaration ou, en l'absence d'obligation déclarative, à la date de mise en recouvrement de l'imposition primitive à laquelle est assimilée la liquidation spontanée de l'impôt.

Il est fait exception à cette règle pour l'ensemble des impôts locaux, y compris la taxe professionnelle et la cotisation foncière des entreprises<sup>2</sup>, mais à l'exception de la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises<sup>3</sup>, pour lesquels la condition d'antériorité doit être appréciée à la date du fait générateur de l'impôt.

<sup>2</sup> Il y a lieu d'assurer un traitement uniforme en matière de taxe professionnelle et de cotisation foncière des entreprises (à l'exception de la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises) sans distinguer les assujettis selon qu'ils sont ou non astreints au dépôt d'une déclaration afin que toute prise de position postérieure au délai de déclaration mais antérieure au 1<sup>er</sup> janvier de l'année d'imposition puisse être néanmoins opposable.

<sup>3</sup> Même règle que pour la cotisation minimale des entreprises qui était affectée au budget de l'Etat

## B. DATE DE CESSATION D'EFFET DE L'INTERPRETATION DOCTRINALE

### 1. A raison d'une nouvelle doctrine rapportant la précédente, plus favorable

49. Lorsque l'administration a modifié son interprétation, il convient de se placer à la date du fait générateur de l'impôt pour apprécier quelle est la doctrine en vigueur « *ratione temporis* » (CE, du 18 mars 1988, n° 73693 et du 26 octobre 1994 n° 116175 ; Cour de cassation, n°95-11687, 7 janvier 1997, Bull. IV, n°7, p.5, cf. annexe I), c'est-à-dire notamment :

- le 31 décembre de l'année d'imposition en matière d'impôt sur le revenu (IR) ;
- la clôture de l'exercice en ce qui concerne l'IS et les BIC ;
- le 1<sup>er</sup> janvier pour les impôts locaux<sup>4</sup>, l'impôt de solidarité sur la fortune et la taxe de 3% ;
- les dates des livraisons ou des prestations de services s'agissant de la TVA ;
- la date de la transmission en matière de mutation.

### 2. A raison d'un changement de législation

50. La protection qu'apportent aux contribuables les dispositions du 2<sup>nd</sup> alinéa de l'article L 80 A ne peut être invoquée que si la législation interprétée par la doctrine en cause est toujours en vigueur.

51. Un changement de législation a donc pour effet de rendre caduque l'interprétation donnée par l'administration de la loi antérieure dès l'entrée en vigueur de la loi nouvelle (CE, arrêt du 15 mai 1992, n° 71854).

De même, en rendant inapplicable pour le passé la loi précédemment en vigueur, la loi rétroactive rend périmée la doctrine se rapportant à la loi antérieure (CE, arrêt du 30 juin 1982, n° 33818).

## CHAPITRE 2 : ETENDUE DE LA GARANTIE DU 2<sup>ND</sup> ALINEA DE L'ARTICLE L.80 A ET MODALITES DE MISE EN OEUVRE

### Section 1 : Étendue de la garantie

52. La garantie instituée commence à courir au profit du contribuable à partir du moment où il a fait application dans sa déclaration ou lors de la détermination des bases servant au calcul d'impôts ou de taxes acquittés spontanément, de l'interprétation des textes fiscaux fixée et publiée par l'administration dans ses instructions, circulaires ou réponses ministérielles aux questions écrites des parlementaires ou dans ses précisions doctrinales publiées sur le site Internet [www.impots.gouv.fr](http://www.impots.gouv.fr) et définies au n°34 ou dans sa documentation de base.

53. Pour les contribuables placés par décision administrative hors du champ d'application de l'impôt et qui, de ce fait, ne souscrivent pas de déclaration, la garantie court à partir de l'expiration du délai de déclaration. Aucun rehaussement fondé sur une interprétation différente ne peut donc être poursuivi aussi longtemps que l'administration n'a pas, par une nouvelle disposition de portée générale publiée, modifié sa doctrine.

54. Les dispositions de portée générale prises par l'administration lui sont opposables, en cas de rehaussement, sous la seule réserve que ces dispositions interprètent les textes fiscaux au sens précédemment défini (cf. n°20 à 45) et soient publiées.

### Section 2 : Modalités de mise en œuvre de la garantie

55. Outre le respect du principe de l'antériorité de l'interprétation du texte fiscal par l'administration, la garantie prévue au 2<sup>nd</sup> alinéa de l'article L 80 A n'est subordonnée à aucune forme particulière.

Il suffit que le contribuable ait fait application, sous les conditions évoquées supra, de l'interprétation du texte fiscal donnée et publiée par l'administration.

---

<sup>4</sup> En matière de taxe professionnelle et de cotisation foncière des entreprises, la modification doit intervenir avant la date de dépôt de la déclaration ou avant le 1<sup>er</sup> janvier en l'absence d'obligation déclarative.

**56.** Enfin, et afin d'étendre la solution dégagée à l'égard des impôts non déclaratifs tels que les impôts locaux (cf. CE, 7 janvier 1977, n° 96362) ou ceux dont les bases sont arrêtées d'office (cf. CE, 3 avril 1981, n° 14276 ter), il n'est pas exigé des contribuables, pour l'application du 2<sup>nd</sup> alinéa de l'article L 80 A, qu'ils aient effectivement fait application de la doctrine dont ils revendiquent, *a posteriori*, le bénéfice.

**57.** Ainsi, tout contribuable qui a souscrit sa déclaration ou présenté un acte à la formalité en fonction des seules dispositions légales et réglementaires demeure fondé, dans le délai de réclamation, à se prévaloir d'une doctrine plus favorable pour faire échec à toute imposition primitive ou supplémentaire pour autant, toutefois, que la règle d'antériorité exposée au n°47 soit satisfaite.

Le Chef du Service Juridique de la Fiscalité,

Jean-Pierre LIEB