

FISCALITÉ

Le recours contentieux contre les instructions de l'administration fiscale



Jean-Jacques
Cappelaere

Fiscaliste

Dans sa chronique publiée à la Revue de jurisprudence fiscale du mois d'avril 2004, Laurent Olleon commente l'évolution du droit du recours contentieux contre les instructions fiscales, telle qu'elle résulte d'un arrêt récent du Conseil d'État du 4 février 2004 (8^e et 3^e s/s) OPHLM de Seine-et-Marne.

Il a paru intéressant de confronter ce dernier arrêt à l'arrêt d'assemblée Lasteyrie du Saillant du 14 décembre 2001 ; celui-ci a admis la validité d'un recours pour excès de pouvoir contre le décret d'application de l'article 24 de la loi de finances pour 1999 ayant institué le mécanisme de l'exit tax.

Le refus par l'autorité administrative d'abroger une instruction fiscale dont la validité est contestée, peut être déféré au juge de l'excès de pouvoir ; ce recours est susceptible de prospérer lorsqu'un certain nombre de conditions sont remplies : découlant de la jurisprudence du Conseil d'État, ces conditions ont varié dans le temps.

L'ANALYSE CLASSIQUE

L'analyse classique résulte de la jurisprudence "Notre Dame du Kreisker" (arrêt d'assemblée du 29 janvier 1954), expressément abandonnée en 2002. Cette analyse opérait une distinction entre les instructions ou circulaires interprétatives et les circulaires ou instructions réglementaires : les circulaires interprétatives ne peuvent faire l'objet d'un recours au motif qu'elles ne font pas grief, dès lors qu'elles se bornent à commenter le texte de loi, à rappeler

une solution ou à recommander un comportement de l'administration sans pour autant l'exiger ; elles s'opposent aux circulaires réglementaires, lesquelles modifient l'ordonnancement juridique en créant des règles opposables, et sont dès lors susceptibles d'être déférées au juge de l'excès de pouvoir.

L'APPORT DE LA JURISPRUDENCE "DUVIGNÈRES"

Cette décision de principe (arrêt du 18 décembre 2002 rendu en section du contentieux), rendue sur une circulaire non fiscale, confirme l'abandon de la jurisprudence "Notre Dame du Kreisker", déjà amorcé par un certain nombre d'arrêts antérieurs : la Haute Assemblée considère qu'une circulaire interprétative des lois et règlements que l'administration a pour mission de mettre en œuvre, n'est pas susceptible d'être déférée au juge de l'excès de pouvoir lorsque, étant dénuée de caractère impératif,

elle ne saurait, quel qu'en soit le bien-fondé, faire grief ; en revanche, les dispositions impératives à caractère général d'une circulaire ou d'une instruction doivent être considérées comme susceptibles de faire grief, tout comme le refus de les abroger : c'est donc le caractère impératif d'une circulaire ou d'une instruction administrative qui subordonne, désormais, la recevabilité des recours contentieux.

Mais cette recevabilité ne peut prospérer que si les dispositions impératives à caractère général de la circulaire fixent, dans le silence des textes, une nouvelle règle entachée d'incompétence ou si, alors même qu'elles ont été complètement prises, il est soutenu à bon droit qu'elles sont illégales pour d'autres motifs ; il en est ainsi lorsque l'interprétation adoptée, soit méconnaît le sens et la portée des dispositions législatives ou réglementaires objets de l'explicitation, soit réitère une règle contraire à une norme juridique supérieure.

Ces principes ont été étendus au contentieux fiscal par les arrêts Sté Auberge Ferme des Genêts du 19 fé-

DÉFINITION

■ Le mécanisme de l'exit tax permettait de considérer le transfert, par une personne physique, de son domicile fiscal de France à l'étranger, comme un fait générateur de l'imposition de ses plus-values sur valeurs mobilières en report d'imposition, et de ses plus-values latentes sur participations supérieures à 25 %. Il vient d'être supprimé par l'article 19 de la loi de finances pour 2005.

vrier 2003, Maudelonde du 28 mai 2003, Fédération des entreprises de transport et logistique de France du 28 novembre 2003.

L'APPLICATION RESTRICTIVE DE LA JURISPRUDENCE "DUVIGNÈRES"

Aux termes de l'arrêt OPHLM du 4 février 2004, le Conseil d'État considère qu'une instruction administrative qui se borne à reproduire la loi sans en donner une interprétation susceptible, par son caractère impératif, d'être regardée comme faisant grief, ne saurait faire l'objet d'un recours contentieux. Il a suivi, en cela, le point de vue de son commissaire du gouvernement suivant lequel, lorsqu'une instruction est la simple photographie d'un texte reproduit sur un support différent, de sorte qu'elle exclut toute interprétation du texte reproduit et toute prescription particulière faite aux agents placés sous l'autorité hiérarchique de son auteur, elle revêt en réalité le caractère d'un simple bordereau de transmission de la loi, le recours formé contre un tel bordereau ne pouvant qu'être irrecevable.

Laurent Olleon dénonce à juste titre ce retour en arrière vers la jurisprudence Notre Dame du Kreisker ; il observe que l'avancée de la jurisprudence Duvignères trouve sa justification dans l'obligation dans laquelle se trouve l'administration de ne pas appliquer un texte illégal et de respecter la hiérarchie des normes : ainsi, une circulaire qui se borne à reproduire une loi doit pouvoir être annulée si cette loi est contraire à une norme supérieure.

L'ARRÊT LASTEYRIE DU SAILLANT DU 14 DÉCEMBRE 2001

Par cet arrêt d'assemblée, le Conseil d'État a admis la validité d'un recours pour excès de pouvoir formé contre le décret d'application de l'article 24 de la loi de finances pour 1999 qui a

mis en place le mécanisme de l'exit tax : il a, en effet, posé à la Cour de justice des Communautés européennes (CJCE) la question préalable de savoir si l'exit tax ne constituait pas une entrave au principe communautaire de la liberté d'établissement, prohibée par l'article 43 du traité CE.

En admettant la validité d'un recours pour excès de pouvoir formé contre le décret d'application de l'article 24 de la loi de finances pour 1999, la Haute Assemblée a admis qu'un texte réglementaire non contraire à la loi interne qu'il a pour objet d'appliquer, peut néanmoins être déféré au juge de l'excès de pouvoir dans l'hypothèse où cette loi interne est susceptible de méconnaître une norme supérieure de notre ordonnancement juridique : il s'agissait, en l'espèce, de l'article 43 du Traité instituant la Communauté européenne, relatif à la liberté d'établissement.

Il est ainsi permis de se demander si l'arrêt Lasteyrie du Saillant ne contredit pas l'arrêt OPHLM de Seine-et-Marne. On voit mal, en effet, que l'obligation, pour l'autorité administrative, de respecter une norme juridique supérieure lui interdisant de mettre en application une loi interne contraire à cette norme, lui permettrait, néanmoins, de consacrer par une circulaire, fût-elle purement interprétative, la même loi interne ; en effet, la règle de principe, rappelée par Laurent Olleon, suivant laquelle toute administration est tenue de ne pas appliquer un texte illégal, ne peut qu'être d'application générale. La question se pose, en

“Une circulaire qui se borne à reproduire une loi, doit pouvoir être annulée si cette loi est contraire à une norme supérieure.”

conséquence, de savoir si l'arrêt OPHLM de Seine-et-Marne ne doit pas être considéré comme un arrêt d'espèce au regard de la jurisprudence Duvignères qui conserverait alors toute sa pertinence.

ACCÉLÉRER L'ENTRÉE EN VIGUEUR DU DROIT COMMUNAUTAIRE

En tant qu'il étend le champ du recours pour excès de pouvoir aux textes réglementaires d'application d'une loi nationale jugée contraire au droit communautaire, l'arrêt Lasteyrie du Saillant présente l'avantage d'uniformiser, en l'accéléralant, l'entrée en vigueur de ce droit qui, dans notre ordonnancement juridique, occupe une place intermédiaire entre le droit interne et le droit conventionnel, ce dernier étant issu des conventions fiscales bilatérales signées par notre pays. Jusqu'à présent, en effet, l'exception d'"illégalité communautaire" ne pouvait prospérer que dans le cadre du plein contentieux fiscal, la saisine de la CJCE relevant de la compétence des juges du fond, tribunaux administratifs ou, plus souvent, cours administratives d'appel, puis du Conseil d'État en tant que juge de cassation ; cette saisine était l'aboutissement de plusieurs années de procédure, avec tous les inconvénients susceptibles d'en résulter. Il serait illogique, et pour le moins contre-productif, que le refus par l'autorité administrative d'abroger une circulaire ou une instruction administrative de commentaire d'une loi estimée contraire au droit communautaire ne puisse pas, de la même manière que le texte réglementaire d'application de cette même loi, être déféré au juge de l'excès de pouvoir : cette constatation milite en faveur de l'extension de la jurisprudence Lasteyrie du Saillant, l'arrêt OPHLM de Seine-et-Marne relevant alors de l'arrêt d'espèce. ■