



DROIT ADMINISTRATIF

DROIT CONSTITUTIONNEL

FINANCES PUBLIQUES

DROIT FISCAL

---

## L'interprétation du droit fiscal (cours)

# TABLE DES MATIERES

---

TABLE DES MATIERES .....	2
Introduction.....	3
I – L’interprétation du droit fiscal par le juge.....	4
A - L’absence de techniques impératives d’interprétation .....	4
B - L’existence de tendances lourdes dans l’interprétation du droit fiscal .....	5
II - L’interprétation du droit fiscal par l’Administration : la doctrine administrative.....	6
A - La notion de doctrine administrative.....	6
B - L’opposabilité à l’Administration fiscale de sa propre doctrine .....	7
C - La contestation juridictionnelle de la doctrine .....	9

# INTRODUCTION

---

Interpréter une norme, c'est en dégager le sens, la portée, sans rien y ajouter, sans créer par l'interprétation une règle de droit nouvelle. La matière fiscale étant complexe, l'on comprend, alors, facilement que l'interprétation y joue un rôle premier. Celle-ci est d'abord le fait du juge de l'impôt (I). Ce qu'il importe ici de noter est que ce dernier, lorsqu'il interprète la loi fiscale, n'est lié par aucune technique d'interprétation impérative. Cependant, l'examen de la jurisprudence fiscale révèle des tendances lourdes, notamment en ce qui concerne la question de la reprise des définitions données à certaines notions par d'autres branches du droit, tendances qui permettent, sinon d'anticiper, du moins de comprendre et de justifier les positions prises par le juge. Deux tendances se dégagent alors. Ainsi, il peut arriver que le juge s'écarte du droit commun ; mais, en pareille hypothèse, celui-ci se réfèrera à certains principes pour justifier son comportement, dont notamment celui de l'indépendance des législations. L'attitude la plus courante du juge fiscal est, cependant, de s'en tenir aux solutions retenues par les autres branches du droit, le but étant d'uniformiser le régime juridique applicable aux intéressés, ce qui est un gage de simplification.

L'interprétation des textes fiscaux peut aussi être le fait de l'Administration fiscale elle-même (II) : on parle, dans ce cas, de doctrine administrative. Ce dont il est question ici n'est pas la doctrine entendue dans un sens classique, à savoir les commentaires et opinions émis par les universitaires commentant les textes de loi ou la jurisprudence, mais bien plutôt la doctrine administrative constituée par les interprétations des textes fiscaux proposées, au travers de notes et instructions de service, par l'Administration fiscale elle-même. La différence entre les deux est que la seconde emporte des effets de droit : en effet, il est possible à un contribuable d'une part d'opposer à l'Administration les opinions qu'elle aura pu émettre, et d'autre part de contester devant le juge cette doctrine administrative.

# I – L'INTERPRETATION DU DROIT FISCAL PAR LE JUGE

---

Lorsqu'il interprète la loi fiscale, le juge n'est lié par aucune technique d'interprétation impérative. Pour autant, l'examen de la jurisprudence fiscale révèle des tendances lourdes qui permettent, sinon d'anticiper, du moins de comprendre et de justifier les positions prises par le juge.

Mais avant d'analyser ces deux points, il faut évoquer deux querelles nées de la façon dont le juge interprète la loi fiscale. La première est celle relative à l'éventuelle « autonomie du droit fiscal ». Cette controverse trouve sa source dans le fait que les textes fiscaux reprennent des notions couramment employés en droit civil, commercial ou encore administratif. Or, lorsqu'il interprète ces notions, le juge fiscal leur donne, parfois, un sens différent de celui qui leur est donné dans les autres branches du droit. Certains auteurs, dont le célèbre professeur Trotabas, ont, alors, cru déduire de cela une autonomie du droit fiscal. Mais, l'ensemble de ces solutions ne reposent pas sur la volonté du juge de consacrer une autonomie du droit fiscal, mais sur l'essence même de ce qu'est l'interprétation : en effet, interpréter un texte juridique suppose de tenir compte des mots du texte, mais aussi, et surtout, de son contexte et de son objet. Ces deux points étant appréciés différemment en droit fiscal, il n'est, alors, pas incompréhensible que le juge de l'impôt donne aux notions qu'il utilise un sens différent de celui qui leur est donné dans les autres branches du droit. Cette question de l'autonomie du droit fiscal est proche d'un deuxième débat portant sur le « réalisme » du droit fiscal : concrètement, cette doctrine présuppose que le droit fiscal se moque des situations juridiques pour se concentrer sur la réalité des choses. Par exemple, des activités, bien qu'illicites, sont taxées par le fisc. Mais, il ne faut voir là qu'une simple application des textes de loi : l'objet de la loi pénale est de réprimer certaines pratiques, alors que celui de la loi fiscale est d'imposer l'ensemble des revenus.

## A - L'absence de techniques impératives d'interprétation

Il arrive, parfois, au juge de se référer de manière implicite ou explicite à certains principes d'interprétation, tels que celui selon lequel les dispositions fiscales particulières doivent être interprétées en fonction de l'ensemble du texte fiscal dans lequel elles s'insèrent ou encore celui en vertu duquel les dispositifs fiscaux réservant un avantage à certains contribuables doivent être interprétés strictement compte tenu de leur caractère dérogatoire. Dans le même sens, certains auteurs croient pouvoir déduire de certaines décisions de tels principes comme celui qui conduirait le juge à se montrer attentif à la cohérence entre son interprétation du texte et l'intention prêtée à l'auteur du texte. Mais, ce qu'il importe de retenir est que ces principes, rares, d'interprétation ne constituent en rien des techniques qui s'imposeraient au juge fiscal, de sorte qu'il n'est pas possible de prévoir à l'avance les positions que celui-ci prendra. Tout au plus, ces principes conduisent-ils à un certain formatage des décisions qui peut, ainsi, servir à poser un cadre de raisonnement pour le juge et les parties. Mais, l'intérêt principal de ces principes est d'une part de permettre de comprendre, après coup, la position prise par le juge, et d'autre part de justifier ou légitimer une solution que celui-ci estime opportune.

## B - L'existence de tendances lourdes dans l'interprétation du droit fiscal

Deux tendances se dégagent : si le juge s'écarte, parfois, du droit commun, il préfère le plus souvent s'en tenir aux solutions empruntées aux autres branches du droit.

1 / Lorsqu'il s'écarte du droit commun, le juge se réfère à certains principes pour justifier son comportement.

Le premier est celui de l'indépendance des législations : concrètement, ce principe signifie que l'appréciation d'un litige fiscal doit être exclusivement faite en fonction de la règle fiscale et non de toute autre législation. Dès lors, le fait qu'une activité soit jugée illicite par la loi pénale n'a pas d'incidence sur la faculté qu'a l'Administration fiscale de taxer cette activité. C'est ce principe qui justifie ainsi l'indépendance de l'instance fiscale et de l'instance pénale : ainsi, la relaxe du délit de fraude fiscale n'empêche pas l'Administration fiscale de prononcer une sanction pour manœuvre frauduleuse. Mais, ce principe connaît une limite qui tient au fait que, dans certains cas, le législateur prévoit que la violation d'une législation doit être prise en compte dans la mise en œuvre d'une autre législation : ainsi, les sommes affectées au paiement d'amendes pénales ne peuvent constituer des charges déductibles.

Le second tient au pouvoir de requalification de l'Administration fiscale et du juge fiscal. Ainsi, ces derniers doivent donner ou restituer leur exacte qualification aux faits et actes litigieux sans s'arrêter à la dénomination que les parties en auraient proposée. Ce principe explique que le juge fiscal écarte des qualifications retenues par les contribuables et pourtant compatibles avec d'autres branches du droit pour appliquer la qualification conforme au droit fiscal. Toutefois, le juge peut, en vertu de la théorie de l'apparence, retenir la qualification choisie par le contribuable et ne pas rétablir la qualification exacte, lorsque la qualification dont le contribuable s'est prévalu lui est défavorable.

2 / L'attitude la plus courante du juge fiscal est, cependant, de s'en tenir aux solutions retenues par les autres branches du droit, le but étant d'uniformiser le régime juridique applicable aux intéressés, ce qui est un gage de simplification. C'est d'abord le cas lorsqu'un texte fiscal impose de se référer à un texte non fiscal pour définir telle ou telle notion. Il arrive même que le juge fiscal fasse référence, en dehors de toute obligation textuelle, à certaines définitions données par des textes non fiscaux. Ainsi, par exemple, lorsque la loi fiscale se réfère à des concepts empruntés à d'autres branches du droit, le juge retient, alors, la définition qui en est donnée par les juridictions de cette dernière. Pour autant, il ne s'agit pas d'une obligation pour le juge fiscal, celui-ci pouvant, ainsi, s'écarter des définitions données par les autres branches du droit lorsque celles-ci ne sont pas compatibles avec le droit fiscal. La même liberté existe lorsqu'un contribuable fait l'objet d'un redressement postérieurement à une instance pénale : en effet, si le juge fiscal est lié par les constatations relatives à l'existence matérielle des faits, il ne l'est pas en revanche par l'interprétation de la loi fiscale faite par le juge pénal, ni plus généralement par les qualifications juridiques retenues.

## II - L'INTERPRETATION DU DROIT FISCAL PAR L'ADMINISTRATION : LA DOCTRINE ADMINISTRATIVE

---

Ce dont il est question ici n'est pas la doctrine entendue dans un sens classique, à savoir les commentaires et opinions émis par les universitaires commentant les textes de loi ou la jurisprudence, mais bien plutôt la doctrine administrative constituée par les interprétations des textes fiscaux proposées, au travers de notes et instructions de service, par l'Administration fiscale elle-même. La différence entre les deux est que la seconde emporte des effets de droit : en effet, il est possible à un contribuable d'opposer à l'Administration les opinions qu'elle aura pu émettre. Dans le même sens, il est possible de contester devant la juge la doctrine de l'Administration fiscale. Mais, analyser la portée de la doctrine administrative suppose de tenter préalablement de définir le sens de cette notion.

### A - La notion de doctrine administrative

Le fait pour l'Administration fiscale de proposer une interprétation des textes fiscaux recouvre une nécessité pratique bien ancienne. En effet, ce type de textes est souvent fort complexe : dès lors, il paraît utile aux gouvernants de proposer aux agents d'application de la loi une sorte de mode d'emploi de cette dernière, le but étant outre l'efficacité de l'application de la loi, son application uniforme sur tout le territoire. Aujourd'hui, cette doctrine administrative recouvre un volume de texte colossal, ce qui traduit tant l'importance du nombre de textes fiscaux que leur haut degré de complexité.

On l'aura compris, l'intérêt de la doctrine administrative est de présenter l'interprétation de la loi d'une manière claire, là où cette dernière est souvent illisible. Ainsi, s'explique que les agents du fisc et même les contribuables se réfèrent plus souvent à cette doctrine qu'à la loi fiscale elle-même. Cette pratique est facilitée par la large diffusion donnée aux commentaires de l'Administration, notamment par le biais d'internet. Si la plupart de ces commentaires s'en tiennent à une interprétation des textes fiscaux, il arrive que l'Administration fiscale, au travers des différentes notes émises, octroie des tolérances en faveur du contribuable, de manière à assouplir des textes jugés trop rigides : ainsi, en va-t-il du délai supplémentaire accordé chaque année par le ministre des finances aux contribuables pour déposer leur déclaration de revenu. Mais, il arrive que la doctrine administrative aille plus loin en aménageant de nouveaux dispositifs d'imposition favorables aux contribuables, notamment dans l'attente d'une consécration ultérieure par la loi.

## B - L'opposabilité à l'Administration fiscale de sa propre doctrine

L'article L 80 A du Livre des procédures fiscales instaure un mécanisme qui permet à un contribuable d'opposer à l'Administration fiscale les interprétations des textes fiscaux qu'elle aura pu émettre. Le but est de faire en sorte que les contribuables puissent se fier aux indications contenues dans la doctrine fiscale, sans que l'Administration puisse ensuite le leur reprocher, et ce même si cette interprétation était illégale. Il s'agit là, alors, de garantir la sécurité juridique des contribuables, et uniquement cela : en effet, cette règle ne peut jouer au profit de l'Administration fiscale en lui permettant, par exemple, d'invoquer sa propre doctrine pour justifier une imposition violant la loi. Dès lors, l'Administration ne pourra opérer un redressement dans l'hypothèse où le contribuable a fidèlement appliqué la doctrine administrative. Ce mécanisme n'est pourtant pas sans poser des problèmes du point de vue de la hiérarchie des normes : en effet, un simple commentaire administratif de la loi pourra sauvegarder des situations pourtant contraires au texte de loi lui-même. Quoiqu'il en soit, l'invocation de la doctrine administrative suppose le respect de deux séries de conditions. Sera ensuite évoqué le cas particulier, mais proche, du rescrit fiscal.

1 / Les premières tiennent aux caractéristiques de l'interprétation que souhaite invoquer le contribuable.

✕ Ainsi, l'interprétation invoquée doit émaner exclusivement du ministre des finances, de ses agents ou encore de l'Administration des douanes ; les commentaires faits par des fonctionnaires d'autres ministères ne sont donc pas opposables.

✕ Par ailleurs, les documents invocables sont divers et variés : il peut, ainsi, s'agir de documents à portée générale et impersonnelle, tels que les instructions ou circulaires édictés par le ministre ou ses directeurs, mais aussi des réponses ministérielles aux questions des parlementaires sous réserve de publication au Journal officiel. Quant aux prises de position formelles mais non publiées, elles sont aussi opposables : sont concernés l'ensemble des décisions individuelles, telles que les propositions de rectification qui peuvent donner lieu à interprétation du droit fiscal. Enfin, les rescrits par lesquels l'Administration fiscale prend une position formelle sur la situation de fait rencontrée par un contribuable sont aussi opposables.

✕ Ensuite, l'interprétation doit viser des lois, conventions internationales ou règlements ayant un objet fiscal : ces textes doivent donc concerner le taux, l'assiette, la liquidation, le recouvrement de l'impôt ou encore les pénalités fiscales ; en revanche, la garantie ne concerne pas les commentaires administratifs portant sur la procédure d'imposition. Par ailleurs, ces commentaires doivent être explicites et prendre formellement parti sur l'interprétation d'une disposition fiscale, ce qui exclut les simples recommandations ou encore les déclarations d'intention ; de même, le juge refuse l'invocation des instructions rédigées en des termes qu'il estime contradictoires et ambigus.

2 / Les secondes conditions de l'opposabilité de la doctrine administrative sont relatives aux demandeurs. En la matière, il faut distinguer les impositions antérieures et les impositions primitives : dans le premier cas, l'opposabilité joue qu'il y ait eu ou non publication, alors qu'en cas d'impositions primitives la garantie ne joue que s'il y a eu publication. Surtout, le contribuable doit être exactement dans la situation visée par la doctrine, ce qui signifie que cette dernière doit être lue strictement et ne peut donner lieu à aucune interprétation. Par ailleurs, le contribuable ne peut invoquer la doctrine émise postérieurement à l'imposition contestée : autrement dit, il n'existe pas de principe de rétroactivité de l'invocation de la doctrine administrative.

3 / L'article L 80 B du Livre des procédures fiscales instaure ce que l'on appelle le rescrit fiscal qui constitue une sorte de prise de position individuelle opposable à l'Administration. Concrètement, il s'agit pour les contribuables de demander à l'Administration fiscale une prise de position formelle sur une question particulière, ce qui le garantit, s'il suit cette position, ce qui n'est pas une obligation, contre tout rehaussement ultérieur quand bien même cette position serait illégale. Cette technique vise du côté du contribuable à lui apporter une sécurité juridique et du côté de l'Administration à orienter les choix des contribuables et surtout à éviter les conflits postérieurs en les prévenant en amont. Ces procédures encore méconnues du grand public ont été rendues plus attractives par le législateur, notamment en permettant aux contribuables mécontents de la réponse de l'Administration fiscale de réclamer un nouvel examen de leur demande par une instance collégiale devant laquelle ils peuvent présenter leur point de vue. Dans le même sens, l'Administration est tenue, s'agissant du rescrit général, de répondre dans les trois mois de la demande. Par ailleurs, certains rescrits particuliers qui concernent l'examen d'une demande au regard de textes fiscaux spécifiques, pour bénéficier de dispositifs fiscaux privilégiés, tels que par exemple le crédit d'impôt recherche, prévoient même que le silence gardé par l'Administration pendant trois mois équivaut une réponse positive de cette dernière. De même, l'on peut aussi noter qu'en matière de rescrit anti-abus de droit, qui concerne principalement les montages contractuels complexes, le silence gardé par l'Administration fiscale pendant un délai de six mois assure le contribuable de ne pas voir son montage remis en cause sur le fondement de la procédure de répression des abus de droit.

Du point de vue de la validité de ces rescrits, les règles sont sensiblement les mêmes conditions que celles vues à l'instant, à ceci près que la garantie ne joue que qu'en cas de rehaussement d'une imposition antérieure et pas pour prévenir une imposition primitive. Surtout, seules les demandes précises et complètes faites par un contribuable de bonne foi peuvent être à l'origine d'une prise de position individuelle opposable à l'Administration.



## C - La contestation juridictionnelle de la doctrine

Il peut arriver que les administrés souhaitent contester la doctrine administrative. Analyser cette question suppose, alors, d'évoquer les conditions de recevabilité d'un tel recours, ainsi que l'examen de la légalité de l'interprétation contenue dans cette doctrine.

1 / Différentes conditions de recevabilité existent. La première tient au caractère faisant grief de l'acte : ici, le juge applique à la matière fiscale les mêmes règles que celles applicables à toute contestation de l'interprétation d'un texte de loi par l'Administration. Ainsi, le juge n'admet le caractère faisant grief d'une instruction, par exemple, que si celle-ci présente un caractère impératif (CE, sect., 18/12/2002, Duvignères). Ce caractère d'impérativité est apprécié au regard de l'intention de l'auteur de l'acte d'imposer à ses subordonnés un comportement déterminé.

Autre condition, l'intérêt à agir : ici, le juge se montre très souple puisqu'il admet un tel intérêt tant pour les contribuables dont la situation est visée en termes défavorables par une interprétation que pour ceux qui ne sont pas visés mais qui appartiennent à un même cercle d'intérêts et qui sont donc susceptibles d'être concernés par la mesure de clémence accordée à leurs concurrents potentiels.

Du point de vue du délai, le juge estime que la publication de l'instruction au BOI (bulletin officiel des impôts) ne suffit pas à faire courir le délai de droit commun de deux mois. La plupart des instructions n'étant publiées qu'au BOI, elles restent, alors, indéfiniment contestables.

2 / S'agissant de l'examen de la légalité de l'interprétation, plusieurs cas peuvent se présenter. L'interprétation peut, ainsi, ajouter à la loi : dans ce cas, la compétence en matière fiscale appartenant très majoritairement au législateur, l'instruction sera annulée pour incompétence. L'interprétation peut aussi violer directement le texte qu'elle est censée interpréter. Autre hypothèse, l'instruction peut se contenter d'appeler à l'application fidèle d'une loi, mais si cette dernière est contraire au droit international, l'instruction sera elle-même illégale. Notons, enfin, qu'ici le principe de la rétroactivité d'un acte annulé pour excès de pouvoir connaît une limite : en effet, le contribuable peut se prévaloir de l'interprétation d'un texte fiscal quand bien même celle-ci serait, postérieurement à son application par le contribuable, annulée.