



Par Eric Ginter,  
avocat associé,



et Eric Chartier,  
avocat associé,  
Altitude Avocats

# Recours contre les instructions fiscales : le recul du Conseil d'Etat

**Il ne sera désormais plus possible de demander l'abrogation d'une instruction fiscale par la voie du recours pour excès de pouvoir (REP). Il restera toutefois possible d'attaquer le refus de l'abroger, mais cela n'aura pas tout à fait les mêmes conséquences.**

**P**endant longtemps, le Conseil d'Etat a refusé aux contribuables la possibilité de demander au juge l'abrogation d'une instruction fiscale pour non-conformité à une norme supérieure, dès lors qu'elle était conforme à la loi qu'elle commentait<sup>1</sup>.

Cette impossibilité a été levée au nom du respect de la hiérarchie des normes, permettant ainsi aux contribuables de paralyser l'application d'une loi si celle-ci était contraire à une norme supérieure, telle qu'une convention internationale ou une directive européenne, à moins que ce ne soit un principe constitutionnel<sup>2</sup>.

La pratique s'est ainsi répandue de demander l'annulation d'une circulaire fiscale ou d'une partie de celle-ci, pour non-conformité à une telle norme.

Cela ne dispensait naturellement pas les contribuables de contester par un recours en plein contentieux une imposition qui leur était réclamée sur le fondement d'un texte de loi mais si, par ricochet, celui-ci était censuré par l'annulation d'une circulaire prise pour son application, l'imposition en cause se trouvait privée de fondement légal<sup>3</sup>.

Cette pratique présentait l'avantage de la rapidité puisqu'une décision pouvait intervenir dans un délai relativement bref, souvent moins de deux ans, à comparer à la durée d'un contentieux fiscal classique, parfois supérieure à 10 ans.

En outre, il était possible de contester une instruction sans limite de temps, alors que le délai de droit commun pour former un REP contre un texte est de deux mois, ce qui est très court<sup>4</sup>. Ainsi un contribuable qui se voyait opposer un texte pouvait-il le contester en attaquant l'instruction prise pour son application, fût-elle très ancienne, ce qui permettait de corriger certaines «scories» législatives qui auraient perduré.

Se fondant sur le décret 2018-1047 du 28 novembre 2018, le Conseil d'Etat vient de mettre fin à la possibilité de contester les instructions sans limite de temps ce qui, en pratique, viendra sans doute mettre fin à de tels recours<sup>5</sup>.

Il restera néanmoins possible de demander au Premier ministre d'abroger une circulaire, pour les mêmes raisons qui auraient fondé un REP dirigé contre elle et, en cas de refus, explicite ou

implicite, de former un REP contre ce refus.

En première analyse, les deux voies de recours paraissent donc assez semblables sinon que la seconde introduit un délai supplémentaire, les six mois qui sont laissés au Premier ministre pour répondre à la demande qui lui est faite.

Mais, de fait, les choses ne sont pas si simples.

Tout d'abord, l'éventuelle annulation du refus d'abrogation ne vaudra que pour l'avenir, ce qui permet de régler certaines situations mais non celles qui touchent au contrôle fiscal, lequel, par construction, s'applique toujours à des situations passées. L'effet d'une éventuelle censure sera donc moins certain que l'abrogation résultant d'un REP dirigé contre une circulaire puisque celle-ci est réputée n'avoir jamais existé.

En outre, une circulaire peut avoir été modifiée ou avoir été simplement supprimée. Dans ce cas, il sera de toute évidence impossible d'en demander l'abrogation et donc de faire juger que le texte en cause, quand il était en vigueur, n'était pas conforme à une norme supérieure.

Et l'on peut aussi envisager des situations plus complexes où le Premier ministre ne ferait que partiellement droit à la demande dont il aurait été saisi.

En revanche, il ne semble pas que cette nouvelle façon de contester les circulaires, et donc les textes de loi qu'elles commentent, interdise de poser une question prioritaire de constitutionnalité ou de soulever une question préjudicielle de droit communautaire, à l'appui de la contestation du refus d'abrogation opposé par le Premier ministre.

On pourra regretter la disparition d'une procédure qui présentait pourtant l'avantage d'une grande efficacité et permettait de faire trancher rapidement certaines controverses fiscales.

À chacun d'en imaginer les raisons. ■

1. Voir par exemple CE 8 juillet 1998 n° 186184.

2. CE 19 février 2003 n° 235697.

3. Voir par exemple CE janvier 2010 n° 321416.

4. CE 29 juillet 1983 n° 31761.

5. CE 13 mars 2020 n° 435634.