

N° 353782
Mme M...

Section

Séance du 22 février 2013
Lecture du 8 mars 2013

CONCLUSIONS

M. Edouard CREPEY, rapporteur public

Jusqu'à loi n° 96-1181 du 30 décembre 1996 de finances pour 1997, qui par son article 87 en a organisé l'extinction progressive, l'article 83 du CGI comportait en son 3° un dispositif permettant aux contribuables appartenant à des catégories de professions supportant des frais professionnels d'un montant « *notoirement supérieur* » aux 10 % dont la déduction est forfaitairement admise dans le droit commun des traitements et salaires, de bénéficier d'une **déduction supplémentaire**. La liste des professions concernées était définie à l'article 5, resté fameux, de l'annexe IV du code, où l'on trouvait, aux côtés par exemple des journalistes, des mannequins, des internes des hôpitaux de Paris et des limeurs de bicyclettes du département de la Loire, les artistes musiciens ; les taux correspondants étaient fixés par arrêté du ministre des finances.

Lorsque avec l'article 10 de la loi n° 97-1269 du 30 décembre 1997 de finances pour 1998, il a confirmé le principe de cette suppression tout en repoussant l'échéance d'un an, le Parlement, manifestement **effrayé par sa propre audace**, a prévu au II du même article que l'année 1998 serait « *mise à profit pour organiser une concertation entre les pouvoirs publics et les professions concernées afin de dégager une solution équitable et durable* ». Equitable, chacun appréciera, mais durable elle ne le fut, pour les musiciens, que jusqu'à un certain point.

Par une instruction référencée 5 F-1-99 du 30 décembre 1998 (BOI n° 4 du 7 janvier 1999, Dr. Fisc. n° 3/99, instr. 12123), reprise à la documentation administrative de base 5 F-2544 à jour au 10 février 1999, l'administration a admis, « *à titre exceptionnel et par mesure de simplification* », que ceux qui opteraient pour le régime des frais dits réels puissent, en fait, **fixer forfaitairement à 14 % de leur rémunération nette annuelle le montant des annuités d'amortissement des instruments de musique et des matériels techniques à usage professionnel**, ces 14 % venant s'ajouter aux 5 % reconnus à l'ensemble des professions artistiques au titre des frais vestimentaires, de coiffure, de représentation, de fournitures diverses et de formation.

La solution était d'autant plus avantageuse que l'assiette à laquelle s'appliquait ce taux comprenait **tous les revenus perçus par les contribuables en qualité de musiciens, comme artistes donc mais aussi comme enseignants**. En outre, comme vous avez eu

-1-

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

l'occasion de le juger (voyez CE, 7 avril 2010, n° 316083, *Min. c/ Mlle H...*, RJF 6/10 n° 616 et CE, 30 décembre 2011, n° 341722, *C...*, RJF 3/12 n° 272), rien dans l'instruction ne permettait d'exclure l'application du dispositif dans le cas où les revenus d'enseignement étaient, en réalité, prépondérants. Initialement dédié aux artistes musiciens, il s'étendait de la sorte aux professeurs de musique.

Pour corriger l'effet d'aubaine s'attachant à cette faille, l'administration a restreint la portée de son instruction initiale. Par une réponse ministérielle à la question écrite n° 2091 posée par M. Dolez, député (JO des débats de l'Assemblée nationale, 11 novembre 2002, p. 4179, Dr. Fisc. n° 48/02 act. 222), confirmée par l'instruction référencée 5 F-16-03 du 22 octobre 2003 (BOI du 22 octobre 2003) qui la reproduisait intégralement en la commentant, le ministre a **exclu les professeurs de musique du dispositif**, ne leur reconnaissant un droit à déduction forfaitaire supplémentaire qu'à raison de leurs revenus artistiques annexes ; les musiciens principalement artistes conservaient expressément, quant à eux, le bénéfice de frais professionnels forfaitairement calculés venant s'imputer sur un revenu pouvant comporter accessoirement des revenus d'enseignement. Retenons donc, pour nous résumer, que rien n'avait changé pour les artistes musiciens ; les professeurs de musique, en revanche, se voyaient privés d'un avantage.

Mais, par une décision du 6 mars 2006 (n° 262982, *Syndicat national des enseignants et artistes*, RJF 5/06 n° 573, conclusions S. Verclytte BDCF 5/06 n° 66 et Dr. fisc. 42/06 comm. 666), le Conseil d'Etat **statuant comme juge de l'excès de pouvoir** a annulé l'instruction de 2003, la toute dernière donc, au motif que le ministre « *ne tenait d'aucune disposition législative le pouvoir d'édicter de telles normes* » en faveur des artistes musiciens.

Cette succession chaotique d'ordres, contre-ordres, confirmations et annulations a fini par rendre la situation parfaitement illisible pour Mme M..., qui enseigne la musique à Angoulême, perçoit marginalement quelques revenus artistiques et **ne parvient pas à s'accorder avec l'administration sur la doctrine, si doctrine il y a, à laquelle elle puisse se référer** au titre de l'impôt sur le revenu des années 2004 et 2005 – période postérieure à la restriction apportée par la réponse ministérielle de 2002 et l'instruction de 2003 mais antérieure, donc, à l'annulation de cette dernière.

Vous savez, en effet, que les dispositions de **l'article L. 80 A du LPF** « *instituent – pour reprendre les termes de votre avis de Section Mlle B... du 20 octobre 2000 (n° 222675, RJF 1/01 n° 67, avec conclusions G. Bachelier p. 10, BDCF 1/01 n° 7 et Dr. fisc. 10/01 comm. 201) – une garantie contre les changements de doctrine de l'administration, qui permet aux contribuables de se prévaloir des énonciations contenues dans les notes ou instructions publiées, qui ajoutent à la loi ou la contredisent* ».

Mais, compte tenu de la sédimentation que nous avons décrite, la question de savoir **ce que pouvait valablement invoquer à ce titre Mme M...** se révèle épineuse : l'interprétation la plus libérale, la première, devait-elle rétroactivement être regardée comme admise par l'administration, à la date des opérations en cause, du fait de l'annulation, par le juge, de l'instruction par laquelle elle en avait restreint la portée et lui en avait substitué une autre ? fallait-il s'en tenir à cette dernière qui, après tout, figurait encore dans une réponse ministérielle intermédiaire, qui, elle, n'avait fait l'objet d'aucun recours – et pour cause

-2-

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

d'ailleurs puisque vous n'avez ouvert la voie du recours pour excès de pouvoir à l'encontre des réponses ministérielles, à condition qu'elles soient invocables sur le fondement de l'article L. 80 A, que par une décision postérieure (Section, 16 décembre 2005, n° 272618, *Société Friadent France*, RJF 3/06 n° 294 avec chronique Y. Bénard p. 185 et conclusions L. Olléon BDCF 3/06 n° 36) ? ou fallait-il en revenir, purement et simplement, à l'application de la loi fiscale, en vertu de laquelle, prise isolément, Mme M... n'a assurément pas droit à la déduction à laquelle elle prétend ?

Dans ce petit **casse-tête logique**, chacun pourra voir, selon ses distractions favorites, quelque chose comme une partie de flipper avec son jackpot, ou la version moderne d'un jeu de bonneteau. Toujours est-il que, saisie du litige en appel, la CAA de Bordeaux vous a confié le soin de le résoudre par un arrêt du 26 octobre 2011 déjà commenté par la doctrine (au sens cette fois de la communauté des fiscalistes : n° 10BX01100, *Mme M...*, Dr. fisc. 11/12 comm. 192 avec conclusions J.-M. Vié, étude J. Turot Dr. fisc. 11/12 comm. 188).

Nous ne nous attarderons pas sur la recevabilité, au regard des critères posés par l'article L. 113-1 du CJA, de la **demande d'avis** que la cour vous a adressée à cette fin. Que la question soit sérieuse, c'est ce que la suite montrera ; qu'elle soit susceptible de se poser dans de nombreux litiges, cela ne fait pas de véritable doute non plus ; mais qu'elle soit nouvelle, voilà qui mérite tout de même quelques mots d'explication.

*

La cour vous demande, en substance – nous reviendrons sur la manière dont elle a présenté le problème – quels sont **les effets de l'annulation par le juge de l'excès de pouvoir** de l'acte, ou de l'un des actes, exprimant l'interprétation, ou les interprétations successives, de la loi fiscale admise(s) par l'administration quant à la possibilité pour le contribuable de se prévaloir, sur le fondement de l'article L. 80 A du LPF, de l'une ou l'autre de ces interprétations.

Or il est de fait que, bien que l'article L. 80 A trouve sa source dans l'article 100 de la loi n° 59-1472 du 28 décembre 1959 portant réforme du contentieux fiscal et divers aménagements fiscaux, et date donc d'il y a plus de cinquante ans, le sujet, pourtant élémentaire, est vierge en jurisprudence, du moins à votre niveau. Il faut croire que « *cet objet stellaire [qui] fascine aujourd'hui encore les astronomes du droit fiscal* », selon la formule de Y. Bénard dans la chronique déjà mentionnée, **brille d'un éclat trop vif pour pouvoir être regardé de front**. Les lunettes d'observation, pourtant, ne manquent pas. Rares sont les textes de procédure fiscale ou de procédure administrative en général qui suscitent à ce point les passions, les études, les controverses ; passions au demeurant entretenues par les commentateurs autorisés de votre jurisprudence, puisque nous avons dénombré pas moins d'une douzaine de chroniques à la RJF entièrement consacrées au sujet.

Ce n'est là, cependant, que **l'un des paradoxes qui caractérisent l'article L. 80 A** et la garantie contre les changements de doctrine.

Le premier, le plus évident, tient à ce que ce dispositif, qui en pratique fait primer l'interprétation administrative de la loi sur la loi elle-même, ce dispositif si « *exorbitant du droit commun* » (S. Verclytte, RJF 5/98 p. 359), si « *difficilement admissible pour un esprit*

-3-

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

cartésien » (E. Mignon, RJF 6/00 p. 487), et finalement si attentatoire, en apparence, aux prérogatives du Parlement, **fait l'objet, de la part de ce même Parlement, d'un attachement qui ne s'est jamais démenti** et qu'il a manifesté à plusieurs reprises, notamment dans la période récente. Après 1959 il est intervenu à quatre reprises, toujours dans le même sens.

Par l'article 21 de la loi n° 70-601 du **9 juillet 1970** portant diverses dispositions d'ordre économique et financier, il a ajouté un second alinéa à ce qui figurait alors à l'article 1649 quinquies E du CGI, pour couvrir le cas des impositions primitives alors que la version initiale ne visait que celui des redressements. Par l'article 19 de la loi n° 87-502 du **8 juillet 1987** dite Aicardi modifiant les procédures fiscales et douanières, il a appliqué le même régime, dans un article L. 80 B nouveau du LPF, aux prises de position formelles de l'administration, par le moyen de ce que les praticiens appellent des lettres de couverture, sur l'appréciation d'une situation individuelle de fait au regard d'un texte fiscal, ce que la jurisprudence n'avait pas admis au titre de l'article L. 80 A. Par les articles 24 et 52 de la loi n° 2004-1343 du **9 décembre 2004** de simplification du droit, il a habilité le gouvernement à étendre le dispositif aux sphères douanière et sociale, ce qui fut fait avec, respectivement, l'article 29 de l'ordonnance n° 2005-1512 du 7 décembre 2005 relative à des mesures de simplification en matière fiscale et à l'harmonisation et l'aménagement du régime des pénalités et les articles 1^{er} et 2 de l'ordonnance n° 2005-651 du 6 juin 2005 relative à la garantie des droits des cotisants dans leurs relations avec les organismes de recouvrement des cotisations et contributions sociales, complétant à cette fin le code douanier (article 345 bis), le code de la sécurité sociale (article L. 243-6-2) et le code rural (article L. 725-23). Enfin l'article 47 de la loi n° 2008-1443 du **30 décembre 2008** de finances rectificative pour 2008 a ajouté la possibilité pour le contribuable d'opposer à l'administration les instructions ou circulaires relatives au recouvrement de l'impôt et aux pénalités fiscales, alors qu'auparavant les règles d'assiette, seules, étaient concernées.

Cette constance est d'autant plus remarquable que quelques questions simples n'étaient et ne sont **toujours pas complètement résolues** quant à ce régime dérogatoire.

La garantie contre les changements de doctrine peut-elle valablement jouer lorsque l'interprétation qu'elle exprime est **contraire au droit européen**, en dépit de la primauté et de l'application uniforme dont ce dernier doit normalement bénéficier ? Dans un arrêt de plénière (17 décembre 1991, n° 90PA00357, *SARL Restauration Gestion Service*, RJF 2/92 n° 232, conclusions F. Bernault Dr. fisc. 18/92 c. 944), la CAA de Paris, bruyamment et brillamment approuvée par J. Turot dans sa chronique à la RJF 5/92 p. 371, a répondu par l'affirmative (voir dans le même sens TA Strasbourg, 5 février 1998, n° 95-128, *Ville de Mulhouse*, RJF 10/98 n° 1105, concl. J. Miet BDCF 5/98 n° 103 et CAA Paris, Plén., 25 mars 2010, n° 08-3658, *SARL La Frégate*, RJF 7/10 n° 709 avec conclusions S. Gouès BDCF 7/10 n° 81). Plus tard toutefois, le TA de Versailles (4 janvier 1994, n° 86-6350, *Centre français de la restauration*, RJF 4/94 n° 447, concl. V. Haïm BDCF 11/94 p. 117) puis la CAA de Douai (Plén., 26 avril 2005, n° 02-736, *Société Segafredo Zanetti France*, RJF 11/05 n° 1175 avec conclusions J. Michel BDCF 11/05 n° 137) ont concrétisé les grands doutes qu'avait marqués Mme Hagelsteen dans ses conclusions sur l'affaire du *Cercle militaire mixte de la Caserne Mortier* (CE, Ass., 22 décembre 1989, n° 86113, RJF 2/90 n° 130 avec conclusions p. 80). La question n'est jamais venue jusqu'à vous (pour un point récent sur la question, voyez A.

Couderc, « L'opposabilité d'une doctrine administrative contraire au droit de l'Union européenne : une question cruciale encore en suspens », Bulletin fiscal 10/12).

L'article L. 80 A du LPF est-il par ailleurs, est-il d'abord **conforme à la Constitution** ? En 1980 le Premier ministre lui-même s'était interrogé, au point de saisir le Conseil constitutionnel d'une demande d'avis sur ce point, dans le cadre des travaux de codification sur ce qui allait devenir le LPF ; il s'était fort logiquement vu répondre qu'il n'appartient pas au Conseil constitutionnel de se prononcer, même par voie d'avis, sur la constitutionnalité d'une loi déjà promulguée (CC, 14 mai 1980, n° 80-113 L, *Nature juridique des diverses dispositions du code général des impôts relatives à la procédure contentieuse en matière fiscale*, cons. 11, Rec. p. 61, RJF 7-8/80 n° 624, Dr. fisc. 26/80 comm. 1437 et chronique L. Philip Dr. fisc. 31/80 p. 932). Mais à la même époque, un auditeur promis au plus brillant avenir dans cette maison estimait la constitutionnalité de cette disposition « *très discutable* » (RJF 1/81 p. 3). Ce n'est que plus tard, avec notamment une étude de V. Haïm (« L'article L. 80 A du LPF est-il inconstitutionnel ? », Dr. fisc. 12/95 p. 549) que le consensus a commencé à s'inverser (voir aussi J. Maïa, RJF 4/01 p. 295). La question n'a été franchement posée au Conseil constitutionnel sur aucun des avatars de l'article L. 80 A et, après que la QPC eut été introduite dans notre système de contrôle juridictionnel, c'est sans tambour ni trompette que l'une de vos sous-sections jugeant seule a refusé de transmettre au Conseil, faute de caractère sérieux, une question, il est vrai particulièrement inconsistante, sur le sujet (CE, 29 octobre 2010, n° 339200, *L...*, RJF 1/11 n° 85).

La question des conséquences, quant à l'invocabilité de la doctrine ou de l'un des états successifs de la doctrine qu'elle exprime, de l'annulation d'une instruction fiscale n'est donc que **l'un des angles morts** de la jurisprudence relative à l'article L. 80 A. Elle est pourtant l'un des plus notables.

Le retard mis par le juge à traiter la question s'explique en bonne partie par **l'ouverture, au fond assez récente, du recours pour excès de pouvoir contre les instructions fiscales** et, plus généralement, contre les différents actes, quelle qu'en soit la forme (circulaires, notes, réponses...) par lesquels l'administration fait connaître la manière dont elle comprend la loi. Pour les réponses ministérielles, c'est une voie de recours toute neuve puisque, nous l'avons dit, vous ne l'avez ouverte qu'en 2005 avec la décision *Société Friadent France*. Mais, même pour les circulaires et instructions, vous avez longtemps marqué une forme de réticence, enclins que vous étiez, dans la matière fiscale, à considérer qu'elles laissaient subsister un pouvoir d'appréciation chez les administrateurs et ne faisaient par suite pas grief ; état d'esprit que traduit notamment une décision de Section *Sieur V... et Association des Avoués de la Seine* (5 mars 1976, n° 95239, RJF 5/76 n° 252), d'ailleurs critiquée sur ce point par la chronique de B. Martin Laprade à la RJF 4/76 p. 120.

Il faut dire qu'à l'époque, vous n'aviez pas encore admis le recours de personnes qui, sans entrer dans les catégories visées par l'instruction fiscale querellée, et sans donc être directement concernées par cette dernière, étaient néanmoins dans **le même cercle d'intérêt** et pouvaient trouver à redire au sort favorable qui était fait à leurs voisins, ce que vous avez accepté par les décisions *Association freudienne* et *R...* (Section, 4 mai 1990, n°s 55124 et 55137, RJF 6/90 n° 674 avec conclusions P.-F. Racine Dr. fisc. 25-26/90 c. 1272, GAJF 4^e éd. n° 8 ; voir aussi CE, 8 août 1990, n° 68387, *CCI de Dunkerque*, RJF 8-9/90 n° 1101, conclusions P.-F. Racine Dr. fisc. 41/90 c. 1869 avec chronique commune J. Turot p. 535).

-5-

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

Jusque-là, donc, les instructions attaquées étaient celles qui refusaient illégalement un avantage à telle catégorie de contribuables, et ceux-ci pouvaient de toute façon obtenir gain de cause par la voie du plein contentieux fiscal. C'est donc une logique d'exception de recours parallèle qui transparaisait dans vos décisions de l'époque.

Toutes ces réticences n'ont plus cours avec cette décision *Association freudienne* et plus tard bien sûr la **jurisprudence D...** (CE, Section, 18 décembre 2002, n° 233618, *M^{me} D...*, Rec. p. 463, RJS 5/03 n° 688, chronique F. Donnat et D. Casas AJDA 2003 p. 487, conclusions P. Fombeur RFDA 2003 p. 280, GAJA 17^e éd. n° 112) que vous avez rapidement transposée au contentieux fiscal (CE, 19 février 2003, n° 235697, *Société Auberge Ferme des Genêts*, RJF 5/03 n° 616, concl. P. Collin Dr. fisc. 38/03 comm. 646, obs. H. Bardet BGFE 3/03 p. 20, chronique L. Olléon RJF 4/04 p. 271).

Mais dans la reconnaissance tardive, quoique maintenant acquise, du recours contre les circulaires fiscales, il faut sans doute voir aussi la marque de votre **réticence, consciente ou inconsciente, à introduire l'élément perturbateur** que risquait de représenter le juge de l'excès de pouvoir dans la mécanique de précision, déjà subtile et complexe, qu'institue l'article L. 80 A dans les rapports entre le législateur, l'administration et le contribuable.

Ces subtilités, vous les connaissez et nous ne nous y attarderons pas. Vous savez par exemple que vous faites une **lecture strictement littérale** de la doctrine (CE, Section, 30 juin 1972, n° 80083, Dupont 1972 p. 329), ce qui exclut en principe, en la matière, tout raisonnement par analogie ou par *a contrario*, mais que ce littéralisme assumé, théorisé même, ne vaut pas abdication de toute forme d'intelligence (voyez notamment la chronique déjà citée d'E. Mignon à la RJF 6/00 p. 487 ou les conclusions de G. Goulard à la RJF 5/98 p. 378 sur l'avis d'Assemblée du 8 avril 1998, n° 192539, *Société de distribution de chaleur de Meudon et Orléans*, RJF 5/98 n° 593 avec chronique S. Verclytte p. 359). Vous savez que la distinction des **règles d'assiette et de procédure** (CE, Plén., 29 juillet 1983, n° 31.761, RJF 10/83 n° 1179 avec chronique p. 393) ne va pas toujours de soi. Vous savez que la distinction des **deux alinéas** de l'article L. 80 A, en particulier quant aux règles d'application dans le temps, n'est pas toujours des plus simples (CE, Plén., 18 mars 1988, n° 73693 et 73694, *F...*, RJF 5/88 n° 627 avec chronique M^{me} M. Liébert-Champagne p. 303, conclusions B. Martin Laprade DF 41/88 c. 1883, GAJF 4^e éd. n° 9). Vous savez enfin que la notion de **texte fiscal** dont l'interprétation ouvre droit à la garantie du contribuable donne parfois lieu à discussion (voyez CE, Section, n° 93760, 25 juillet 1980, *Société de construction et d'exploitation de matériels et moteurs*, RJF 11/80, n° 866, à propos des taxes parafiscales, ou CE, Section, 26 mars 1999, n° 189805, *V...*, RJF 4/00 n° 497, conclusions J.-C. Bonichot Dr. fisc. 30-35/99 comm. 616, à propos des participations d'urbanisme).

Mais, si mal connus que soient actuellement les effets de l'intervention du juge de l'excès de pouvoir dans cette mécanique fragile, l'on n'aurait garde de le considérer comme un intrus, car sa présence est aussi la **condition d'acceptabilité du dispositif au regard du principe de légalité**. Quoi qu'il en soit, il vous revient aujourd'hui d'en préciser le rôle, sans d'ailleurs pouvoir vous référer à des précédents étrangers, la sécurité juridique du contribuable y étant assurée par d'autres voies, sous l'angle notamment du rescrit individuel ou du principe de confiance légitime.

*

Pour démêler l'écheveau qui lui était soumis, la cour vous a posé deux questions : l'interprétation de la loi fiscale exprimée dans un acte administratif est-elle affectée par l'annulation d'un acte ultérieur de même contenu et comment concilier les effets d'une éventuelle réponse positive avec les dispositions de l'article L. 80 A du LPF permettant de se prévaloir de la doctrine en vigueur à la date du fait générateur de l'impôt ? L'une des difficultés de l'affaire réside dans la manière de poser le problème, nous nous permettrons de **nous écarter quelque peu de la lettre des questions** ainsi formulées, pour mieux y répondre.

A cette fin, et au mépris de tous les usages gastronomiques, nous vous inviterons à **dissocier**, dans un premier temps, chacune des tranches de ce que J. Turot, commentant l'arrêt de renvoi, a appelé un « *millefeuille* » de doctrines, seule manière d'en goûter, en conclusion, la saveur ultime ; saveur à laquelle, à la vérité, la requérante trouvera, si vous nous suivez, un goût un peu amer. Nous commencerons donc par le cas le plus simple avant de l'enrichir par ajouts successifs, mais en gardant toujours la même ligne directrice : il faut raisonner à l'égard de la doctrine fiscale en termes de confiance légitime et non pas de normes.

*

La question qui commande toutes les autres est de savoir **si, pour le passé, c'est-à-dire pour une période d'imposition antérieure, l'annulation de l'acte, que dans un premier temps nous supposons unique, par lequel l'administration avait fait connaître son interprétation de la loi fiscale, prive le contribuable de la possibilité de se prévaloir de cet acte** au titre de la garantie contre les changements de doctrine instituée à son profit par l'article L. 80 A du LPF.

Seules, à ce jour, les juridictions du fond y ont été confrontées, et à notre connaissance elles y ont toutes apporté la même réponse négative (voyez TA Dijon, 12 août 1997, n° 94-1876, *B...*, RJF 1/98 n° 76 ; CAA Lyon, 21 février 2008, n° 05-1348, *F...*, RJF 7/08 n° 855 ; CAA Paris, 19 mars 2009, n° 07-2742, *SARL Galfa Restauration*, RJF 11/09 n° 960). L'administration s'est prononcée dans le même sens dans une réponse à la question écrite n° 29374 de M. Muselier, député (JOAN 4 décembre 1995 p. 5140) et c'est sans véritable hésitation que **nous vous proposons de confirmer ces précédents**, quelque audacieux qu'ils puissent paraître au regard de l'office du juge de l'excès de pouvoir traditionnellement entendu.

Il est certain que, dans **les canons habituels**, l'acte annulé par le juge disparaît rétroactivement de l'ordonnancement juridique (CE, 26 décembre 1925, *Rodière*, Rec. p. 1065, RDP 1926 p. 32, conclusions Cahen-Salvador, GAJA 17^e éd. n° 41), de sorte que, pour reprendre les termes du président Odent : « *En principe* [mais nous insistons d'emblée sur ce : en principe], *une décision annulée est réputée n'être jamais intervenue (...). Il faut remettre les choses dans l'état où elles se seraient trouvées si la correction ou la régularité juridiques n'avaient pas été troublées par la décision annulée* » (*Contentieux administratif*, Dalloz : Paris, 2007, t. 1, p. 1033). C'est sur la foi de ce raisonnement que le président Racine avait pu vous dire à titre prospectif, dans ses conclusions sur l'affaire *Association freudienne* déjà citée, qu'à son sens et en dépit de l'article L. 80 A, l'annulation de l'instruction « *ferait radicalement obstacle à ce qu'elle puisse être invoquée dans un litige de plein contentieux* ».

-7-

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

Telle n'est pas notre manière de voir.

Le principe de la garantie avait d'abord été établi par deux instructions des 31 janvier et 23 mars 1928 ; toutefois, l'administration n'arrivait pas, ou pas toujours, à se discipliner pour s'en imposer à elle-même le respect, et en l'absence de disposition particulière, le juge était tenu de le faire céder devant les rigueurs de la loi fiscale (voir par exemple CE, 27 mai 1957, *Kresnopolski*, Rec. p. 348). Il nous semble qu'en l'érigeant au niveau législatif, **le Parlement a nécessairement voulu**, en même temps que le principe lui-même, toutes les conséquences qui s'y attachent.

Les travaux parlementaires, particulièrement lapidaires, ne sont certes pas éclairants mais l'esprit de la disposition ne nous paraît pas laisser de grande place au doute. L'invocabilité de la doctrine, en effet, n'a d'intérêt pour le contribuable que pour autant que celle-ci soit illégale, sans quoi la loi suffirait à faire prévaloir ses intérêts ; ou du moins, pour dire les choses de manière moins provocante, la doctrine n'a d'intérêt que si le contribuable n'a pas à se préoccuper de sa légalité. Dès lors, soutenir que la garantie tombe avec la doctrine et renvoyer par là-même le contribuable à la fragilité de ses appréciations juridiques **priverait le dispositif de toute sa vertu** sécurisante et stabilisatrice. Vous seriez alors moins à l'aise pour écarter, eu égard aux articles L. 80 A et L. 80 B du LPF, l'application en contentieux fiscal de la théorie de l'estoppel interdisant de se contredire au détriment de la partie adverse, comme vous l'avez fait dans votre avis *SAS Marsadis* (1^{er} avril 2010, n° 334465, RJF 6/10 n° 632 avec concl. P. Collin BDCF 6/10 n° 72).

Le **texte** de l'article L. 80 A offre d'ailleurs un argument pour prémunir la garantie qu'il institue des effets d'une éventuelle annulation de l'acte exprimant la doctrine à laquelle s'applique ladite garantie. Ce dont le redevable est fondé à se prévaloir, ce n'est pas l'acte par lequel l'administration a pu faire connaître son interprétation, mais « *l'interprétation (...) non rapportée à la date des opérations en cause* ». C'est donc à cette dernière date qu'il convient de se placer pour apprécier l'existence de la garantie, quelles que soient ensuite les péripéties contentieuses qui affectent le support normatif de la doctrine. Comme l'écrivait le président Odent lui-même quelques lignes après le rappel précité des grands principes : « *Ce qui fut ne peut jamais être totalement effacé* » (op. cit.).

Dans la confrontation, dont vous êtes de plus en plus familier, entre **principe de sécurité juridique et principe de légalité**, il y aurait en outre un véritable paradoxe à ce que vous veniez aujourd'hui faire primer le second dans l'interprétation d'une disposition ancienne tout entière inspirée par le premier, alors que dans la période récente, vous avez porté à celui-ci une attention croissante, jusqu'à le consacrer formellement comme principe général du droit (CE, Assemblée, 24 mars 2006, *Société KPMG et Société Ernst and Young et autres*, Rec. p. 154, RFDA 2006 p. 463, concl. Y. Aguila, AJDA 2006 p. 1028, chronique C. Landais et F. Lenica, GAJA 17^e éd. n° 115). Avant même cette reconnaissance formelle, c'est lui aussi qui avait inspiré la jurisprudence *Association AC ! et autres* (CE, Assemblée, 11 mai 2004, n°s 255886 et suivants, Rec. p. 197 avec concl. Ch. Devys, AJDA 2004 p. 1183, note C. Landais et F. Lenica, RFDA 2004 p. 438, étude J.-H. Stahl et A. Courrèges, GAJA 17^e éd. n° 114).

Ce précédent est d'autant plus instructif qu'il mettait la sécurité juridique en balance avec, précisément, l'effet rétroactif qui s'attache normalement à l'annulation d'un acte par le juge de l'excès de pouvoir. En concevant, comme le fait désormais aussi le Conseil constitutionnel pour les abrogations qu'il est conduit à prononcer dans le cadre de la procédure de QPC, de différer dans le temps les effets d'une annulation qui aurait, à défaut, des conséquences manifestement excessives en raison notamment des effets que cet acte a produits et des situations qui ont pu se constituer lorsqu'il était en vigueur, vous avez clairement montré que la rétroactivité, pour solidement ancrée qu'elle soit dans votre tradition jurisprudentielle, **ne repose sur aucune règle impérative du droit public** et n'est pas consubstantielle à l'autorité de la chose jugée ou à la séparation des pouvoirs (indirectement en ce sens d'ailleurs, CC, 20 juillet 2012, n° 2012-263 QPC, *Syndicat des industries de matériels audiovisuels électroniques*, validant une disposition législative prolongeant le différé décidé par le Conseil d'Etat). C'est vous qui avez construit cette règle et il vous appartient, dès lors, d'y apporter les tempéraments nécessaires, comme vous l'aviez fait beaucoup plus anciennement avec la théorie du fonctionnaire de fait (CE, 2 novembre 1923, *Association des fonctionnaires de l'administration centrale des postes et télégraphes*, Rec. p. 699).

C'est enfin la nature profonde de la garantie contre les changements de doctrine qui nous convainc de continuer à la faire jouer pour des périodes d'imposition antérieures à l'annulation par le juge. Contrairement à l'analyse qui a pu en être faite par le passé, y compris sous la plume des meilleurs auteurs, **il ne nous semble pas que ce dispositif puisse être regardé comme une délégation de pouvoir normatif du législateur au profit de l'administration.**

Il est bien entendu que la détermination des règles d'assiette relève, en vertu de l'article 34 de la Constitution, de la loi et de la loi seule et d'ailleurs, la doctrine ne peut jamais fonder l'impôt (CE, 12 juin 1987, n° 41369, *B...*, RJF 8-9/87 n° 902 avec chronique Mme M. Liébert-Champagne RJF 10/87 p. 502). Mais si, par la publication de circulaires ou instructions ajoutant à la loi, l'administration s'arroge *de facto* un pouvoir normatif, l'article L. 80 A n'y est pour rien ; la seule chose qu'il apporte, par une **règle de pure procédure** limitant le pouvoir de reprise des services fiscaux, est la garantie que l'administration, à tout le moins, ne retournera pas sa veste doctrinale, selon l'expression de J. Turot à la RJF 5/92 p. 371.

Comme y insiste le président Fouquet dans un article à paraître prochainement à la *Revue de droit fiscal*, vous avez d'ailleurs déjà consacré cette conception non normative de la doctrine en refusant, par votre avis d'Assemblée précité sur les pompes à chaleur de Meudon, de recourir à la procédure de répression des **abus de droit** dans l'application de la doctrine ; c'est parce que ce n'est pas une norme que l'administration ne peut pas invoquer le détournement de son esprit par le contribuable.

Nous sommes donc d'avis qu'il est non seulement possible, en dépit des règles habituelles sur la rétroactivité de l'annulation ; non seulement opportun voire indispensable, eu égard aux exigences découlant du principe de sécurité juridique traduit en l'espèce dans le droit positif par le législateur lui-même ; mais juridiquement requis, de juger que l'annulation ne fait pas obstacle à l'invocation de la doctrine exprimée par l'instruction annulée. **Ne pas s'abstraire des règles qui gouvernent habituellement la détermination des conséquences des annulations contentieuses, ce serait privilégier à nouveau une lecture normative de**

l'article L. 80 A du LPF qui ne nous paraîtrait pas conforme à la Constitution. En poussant ce texte jusque dans sa conséquence ultime, vous pourriez craindre, dans un premier mouvement, de le fragiliser en paraissant le faisant entrer en collision non plus seulement avec les prérogatives du Parlement, mais désormais aussi avec l'office du juge ; vous aurez compris que nous avons au contraire le sentiment que, ce faisant, vous lui donneriez définitivement une assise incontestable, au niveau constitutionnel et peut-être même au niveau européen.

*

Cette première fondation posée, nous pouvons progresser pas à pas dans l'élucidation des questions qui se posent à la CAA de Bordeaux en restant toujours, à ce stade, sur des périodes d'imposition antérieures à l'annulation, mais en ajoutant **un élément de complexité** dans le raisonnement.

Dans la pratique, il est rare que l'interprétation d'un texte fiscal s'exprime dans un texte unique et reste longtemps figée quant à son contenu ; le plus souvent elle évolue, au gré soit des modifications apportées à la loi elle-même, soit des enseignements que l'administration retire de ses contrôles ; et elle évolue de diverses manières possibles. La doctrine est, en effet, un **ensemble protéiforme mais fonctionnellement homogène** : la documentation de base, qui a longtemps synthétisé l'ensemble des instructions ou notes antérieurement publiées au BOI et en vigueur à la date de mise à jour, est invocable sur le terrain de l'article L. 80 du LPF au même titre qu'une instruction, qu'elle peut d'ailleurs avoir pour effet de rapporter, même implicitement (CE, Plén., 4 juillet 1986, n° 47410, *Société Publomod-Photo*, RJF 9/86 n° 799 avec chronique Ph. Crouzet p. 467, conclusions O. Fouquet Dr. fisc. 17/87 comm. 895). De même, les réponses ministérielles aux questions écrites parlementaires sont invocables (CE, 15 juin 1977, n° 2071, RJF 9/77 n° 498 ou plus récemment CE, 8 mars 2004, n° 245458, *S... et Société de fait S...*, RJF 6/04 n° 624) et peuvent rapporter, même implicitement le cas échéant, une instruction publiée antérieurement (CE, Plén., 26 avril 1985, n° 35263, *SA des Etablissements J. Castel*, RJF 6/85 p. 447, conclusions O. Fouquet Dr. fisc. 28/85 comm. 1277). Inversement d'ailleurs, il peut être mis fin à l'interprétation contenue dans une réponse ministérielle par une instruction publiée (CE, 22 février 1978, n° 3153, RJF 4/78 n° 174, concl. B. Martin Laprade Dr. fisc. 42/78 c. 1601).

Dans le cas – fréquent donc, et qui est celui de l'espèce – où, revenant sur une interprétation initialement admise, l'administration avait, par un second acte, **limité son champ d'application** ou subordonné le bénéfice de ses prévisions à de nouvelles conditions, quelle portée faut-il donner à l'annulation du seul second acte ?

La réponse nous semble être directement dictée par votre avis de Section précité du 20 octobre 2000, *Mlle B...* (n° 222675). Il est évident en effet que, puisque c'est le fait de se placer à la date des opérations en cause pour déterminer l'existence d'une garantie invocable qui justifiait de déroger au principe de rétroactivité de l'annulation pour excès de pouvoir, c'est à cette même date qu'il faut apprécier le contenu de cette garantie, c'est-à-dire de la doctrine. Or, vous avez jugé par l'avis précité que seul peut utilement être invoqué par un redevable l'ensemble des éléments de la doctrine qui, bien qu'ayant été énoncés successivement, sont indissociables. Il en résulte que l'annulation de l'acte restrictif ne fait pas revivre l'interprétation plus libérale initialement admise par l'administration.

Si vous nous avez suivi jusque-là, **le sort de Mme M... est d'ores et déjà scellé**, la première des deux questions formellement posées par la cour étant d'ailleurs sans objet compte tenu de ce qui a été dit. Les artistes musiciens peuvent, pour les années d'imposition antérieures à l'annulation prononcée en 2006, continuer à se prévaloir, si des contentieux sont toujours en cours, de l'interprétation restrictive de 2002 et 2003 qui laisse subsister un avantage à leur profit ; les professeurs de musique, en revanche, ne retirent aucun bénéfice de cette annulation, l'instruction de 1998 n'étant pas redevenue invocable pour autant.

*

Nous vous proposons maintenant, même si le cas particulier de Mme M... ne le requiert pas directement, d'examiner la situation créée par l'annulation d'une instruction fiscale pour des **opérations ou périodes d'imposition postérieures**. Outre que la demande d'avis de la CAA de Bordeaux a une portée générale, vous ne pourrez être sûrs d'avoir apporté une réponse pertinente aux questions précédentes qu'après avoir envisagé les autres hypothèses.

La première à cet égard se réfère au même cas simple que nous avons d'abord envisagé, mais pour l'avenir et non plus pour le passé. Lorsque l'interprétation de la loi fiscale figure dans un unique instrument juridique, quel qu'en soit la forme, il est absolument évident qu'autant l'annulation de celui-ci doit rester sans effet sur l'invocabilité de la doctrine pour des impositions antérieures, autant elle **prive le contribuable de la possibilité de s'en prévaloir pour des impositions dont le fait générateur est postérieur**. Juger le contraire serait dénier à l'intervention du juge de l'excès de pouvoir tout effet utile et rien ne le justifierait, notamment pas la bonne foi du contribuable qui saura à quoi s'en tenir à compter de l'annulation même si, nous le concédons, le degré de publicité de votre décision peut n'être pas strictement équivalent, en pratique s'entend, à celui de l'instruction elle-même alors que c'est une condition que vous exigez, entre deux états successifs d'une doctrine, pour que l'un soit réputé se substituer à l'autre.

Les choses se présentent de manière moins évidente dans le cas, fréquent nous l'avons dit, où après avoir admis une première interprétation libérale, l'administration lui apporte dans un second temps une restriction. Quelle est la situation au regard de l'article L. 80 A, pour des impositions postérieures à sa décision, lorsque le juge de l'excès de pouvoir a annulé l'interprétation restrictive ? Cette dernière, nous venons de le dire, n'est pas invocable au titre de la garantie contre les changements de doctrine mais **faut-il considérer que l'interprétation initiale le redevient**, à la manière dont l'annulation d'un règlement modificatif fait revivre le texte réglementaire d'origine ? Ou faut-il en revenir à l'application pure et simple (en tout cas pure, la simplicité n'étant pas de ce monde fiscal) de la loi ?

Les **deux thèses** peuvent sans doute se soutenir, au bénéfice notamment, pour la première, de la considération selon laquelle, à la date où il organise sa situation fiscale, le contribuable pourrait de bonne foi considérer que, du fait de l'annulation contentieuse et de son caractère normalement rétroactif, le premier acte existe toujours, le second étant réputé n'avoir jamais existé.

Répondre en considération d'un tel motif consisterait toutefois à supposer la question résolue, le problème pour le contribuable étant de savoir quelle est la portée de

l'annulation au regard de l'article L. 80 A, ce que précisément vous allez dire dans votre avis ; ce serait, surtout, **retomber dans un raisonnement en termes de normes** alors qu'il convient, encore et toujours, de raisonner en termes de garantie.

Or à cet égard, on ne peut que postuler **une forme d'irréversibilité** dans la renonciation de l'administration à la doctrine initiale. Sauf à lui prêter des intentions, ce qu'en parfaite orthodoxie votre jurisprudence proscrit avec constance, il est impossible de savoir de bonne foi ce qu'est la doctrine qu'elle admet désormais, compte tenu de l'annulation intervenue entretemps et à la lumière de celle-ci. La seule certitude est qu'à la date de parution de la seconde circulaire, l'administration avait cessé d'admettre formellement la première thèse ; quant à savoir ce qu'elle croit pouvoir et devoir faire une fois que le juge a annulé la seconde comme illégale, c'est elle seule, par la publication d'une nouvelle instruction, qui peut le révéler par une nouvelle instruction qu'il lui est extrêmement facile de prendre si elle l'estime utile.

Cette façon de voir, que nous croyons seule cohérente avec le mécanisme original de garantie contre les changements de doctrine, a en outre le mérite de **donner toute sa portée à l'intervention du juge de l'excès de pouvoir**. Dans cette hypothèse en effet, l'annulation qu'il prononce aura pour effet de renvoyer chacun à l'application directe de la loi, et l'on aura ainsi renforcé le principe de légalité sans méconnaître si peu que ce soit le principe de sécurité juridique. La thèse inverse aurait d'ailleurs pour conséquence presque absurde que l'annulation pour excès de pouvoir se traduirait, pour les périodes d'imposition postérieures, par une aggravation de l'illégalité, la première thèse, dans notre hypothèse, étant plus libérale donc plus illégale que la seconde. Un tel paradoxe nous paraît difficilement acceptable. Il serait curieux, enfin, que la doctrine initiale, dont nous avons dit que pour les impositions antérieures à l'annulation de la seconde elle n'était pas redevenue invocable, le soit à nouveau pour les impositions postérieures.

A ce point du raisonnement, et en dépit d'explications un peu longues, nous en arrivons en définitive à une solution qui s'énonce des plus simplement. **Que change l'annulation pour le passé ? rien ; que change l'annulation pour le futur ? tout.** Précisons : pour le passé, le contribuable est encore fondé à se prévaloir, au titre de la garantie, de l'instruction annulée ou, plus exactement, de l'ensemble des éléments indissociables de la doctrine en vigueur à la date des opérations en cause ; pour l'avenir en revanche, la loi seule régit la situation du contribuable.

*

Nous sommes, malheureusement, obligés d'ajouter la cerise sur le millefeuille, c'est-à-dire d'envisager le cas, qui est d'ailleurs celui de l'espèce, où une réponse ministérielle non attaquée, mais cela aurait pu être toute autre forme d'acte, est venue s'intercaler entre l'instruction initiale libérale et l'instruction annulée ayant le même contenu restrictif. Nous sommes d'avis qu'en pareille circonstance, **la feuille intercalaire fait écran par rapport à la loi**, c'est-à-dire que la doctrine qu'elle exprime reste, même pour l'avenir, invocable alors pourtant qu'elle a été condamnée par le juge de l'excès de pouvoir, qui en était saisi dans un acte distinct.

En substance nous en revenons ainsi, pour terminer, à la première des deux questions posées par la CAA de Bordeaux : lorsque l'administration fait connaître par deux actes différents une interprétation inchangée de la loi, **l'annulation du second, chronologiquement, anéantit-elle aussi le premier en termes de garantie** contre les changements de doctrine ? C'est, à la vérité, le point sur lequel nous avons le plus longuement hésité.

La question devrait se poser moins fréquemment à l'avenir, l'administration ayant réorganisé, conformément à une proposition du rapport du président Fouquet sur l'amélioration de la sécurité juridique des relations entre l'administration fiscale et les contribuables (Paris : La Documentation française, 2008), son processus de production doctrinale. Celle-ci, en principe, ne devrait plus venir alimenter qu'une **unique base de données, dite BOFiP-Impôts**, ouverte en novembre dernier et ayant vocation à être directement et perpétuellement mise à jour sans même que les actes modificatifs soient véritablement formalisés. Sur le plan théorique le problème n'en reste pas moins délicat ; si, comme on l'a vu, il est sans objet pour les impositions antérieures à l'annulation, il est beaucoup moins simple pour les périodes d'imposition postérieures.

Certains, à l'instar de J. Turot, ont ainsi soutenu que l'homogénéité de la doctrine implique, ou du moins permet de **considérer qu'au-delà de l'acte, c'est l'interprétation qu'il exprime qui serait atteinte par l'annulation**. Le juge de l'excès de pouvoir, tel Hercule, parviendrait ainsi à terrasser l'hydre à plusieurs têtes que constitue souvent la doctrine fiscale de l'administration. La force de cette thèse tient toutefois à une analogie moins glorieuse, mais convaincante : ce que l'administration elle-même peut faire, par une quelconque note de ses services, il y a une forme de paradoxe à ne pas reconnaître au juge le pouvoir de le faire. Il suffit en effet au ministre d'une instruction pour rapporter pour de bon l'interprétation précédemment admise, celle-ci eût-elle auparavant été exprimée des dizaines de fois. Que l'annulation prononcée par le juge puisse avoir le même effet, il n'y aurait là rien de très extraordinaire ni rien que de très efficace.

On peut aussi, au soutien de cette thèse, invoquer la jurisprudence **voulant qu'une instruction puisse être frappée de caducité du fait de l'intervention d'une législation nouvelle** qui la rend obsolète (voir notamment CE, 26 octobre 1994, n° 116175, C..., RJF 12/94 n° 1349, conclusions G. Bachelier Dr. fisc. 4/95 c. 100 ou, par *a contrario*, CE, 6 mai 1996, n° 134114, *Ministre c/ SARL Restauration Gestion Service*, RJF 6/96 n° 723 avec chronique S. Austry p. 478 et conclusions Ph. Martin BDCF 3/96 p. 82). Il est sans doute possible de bâtir, à partir de ces précédents, un raisonnement voulant que l'annulation par le juge de l'acte exprimant une interprétation rend caduque cette interprétation en termes de garantie.

A la réflexion, toutefois, nous pensons **difficile de s'abstraire complètement de l'office du juge**, qui est et demeure saisi d'un acte.

C'est toute l'ambiguïté de l'interprétation formellement admise au sens de l'article L.80 A que d'être **une idée générale qui s'exprime par un instrumentum** qui est, seul, déferé au juge de l'excès de pouvoir. Si vous nous autorisez cette comparaison, la doctrine fiscale incarne spectaculairement la distinction platonicienne entre le monde sensible et le monde intelligible. Il y a, entre l'instruction, la note, la réponse ministérielle, bref l'acte

matériel qui exprime la doctrine et la doctrine elle-même, le même rapport que dans la théorie des formes entre l'homme, celui qu'on voit, et l'idée de l'homme. La question est au fond de savoir si, comme dans l'allégorie, le juge de l'excès de pouvoir peut rompre les chaînes des conclusions dont il est saisi et qui, ne visant qu'un acte matériel, le maintiennent au fond de la caverne pour en sortir, accéder au monde des idées et atteindre la doctrine elle-même et non pas seulement l'ombre qu'elle projette sur les murs. Ce serait, croyons-nous en définitive, beaucoup lui prêter et, si l'on veut bien raisonner, ici encore, en termes de garantie, il nous semble difficile de priver le contribuable de la possibilité de se prévaloir d'une interprétation dont l'administration n'a, à aucun moment, manifesté qu'elle avait cessé de l'admettre.

Nous sommes donc d'avis que **l'annulation de l'acte n'affecte directement que celui-ci**, même si la révélation de l'illégalité des autres actes exprimant la même doctrine et entachés par suite de la même illégalité oblige l'administration à ne plus s'y conformer dans ses opérations de contrôle et de redressement et à la rapporter sur demande de toute personne intéressée ou même de sa propre initiative, selon des modes de raisonnement bien connus depuis les jurisprudences *P...* (CE, Section, 1^{er} novembre 1958, Rec. 554) et *Compagnie Alitalia* (CE, Assemblée, 3 février 1989, n° 74052, *Compagnie Alitalia*, Rec. p. 44, RJF 3/89 n° 299 avec chronique J. Turot p. 115 et conclusions N. Chahid Nourai p. 125, conclusions N. Chahid-Nourai RFDA 1989 p. 391, note O. Fouquet AJDA 1989 p. 387, GAJA 17^e éd. n° 92).

*

Nous étions sur le point d'oublier : dans la base BOFiP-Impôts mise en ligne le 27 novembre 2012, l'administration n'a pas manqué de préciser le régime applicable aux musiciens et de **rétablir**, six ans après l'annulation de l'interprétation restrictive, l'interprétation initiale encore plus illégale.

Par ces motifs nous concluons dans le sens des observations qui précèdent.