N° 462501 – M. et Mme C...

9ème et 10ème chambres réunies

Séance du 24 mai 2023
Lecture du 20 juin 2023

Conclusions

Mme Emilie BOKDAM-TOGNETTI, Rapporteure publique

Alors que la campagne de déclaration des revenus bat son plein, le présent dossier soulève une question que les millions de contribuables français n'ayant pas encore fini de remplir leur déclaration ou venant de l'achever ne se posent sans doute même pas, tant la réponse leur paraît évidente : peut-on se fier aveuglément aux indications données par l'administration fiscale elle-même dans ces formulaires et les notices qui les accompagnent?

Plus précisément, l'interrogation soulevée par le pourvoi de M. et Mme C... porte sur le point de savoir si le contenu combiné d'une telle notice et du formulaire officiel de déclaration des revenus peut révéler l'interprétation d'un texte fiscal formellement admise par l'administration, au sens de l'article L. 80 A du LPF, opposable au service en application de cette disposition ?

Nous examinerons successivement trois questions :

- Est-on en présence d'une instruction ou circulaire publiée au sens du deuxième (aujourd'hui troisième) alinéa de l'article L. 80 A du LPF, ou en présence d'un autre support qui ne saurait relever que du premier alinéa de cet article ?
- Les documents en cause contiennent-ils une interprétation formelle de la loi fiscale, au sens de ces dispositions ?
- Enfin, peut-on parler de rehaussement, voire de rehaussement d'impositions antérieures, en présence de la remise en cause d'un crédit d'impôt ?

Pour l'application du premier alinéa de l'article L. 80 A du LPF, instituant une garantie pour les seuls rehaussements d'impositions antérieures, toute doctrine provenant de toute source et support peut être invoquée, pour autant qu'elle contienne une interprétation formelle du texte fiscal (CE, Plénière, 4 juin 1976, *Sté Le Castelet*, n° 98484, au Recueil, RJF 9/76 n° 411 avec chronique). La seule question sera donc, pour l'application de cet alinéa, celle de l'expression dans un tel document d'une interprétation formelle par la loi fiscale, que nous examinerons, comme on l'a dit, dans un deuxième temps.

Sur le terrain du deuxième alinéa de l'article L. 80 A du LPF, permettant quant à lui de faire échec à toute imposition même primitive lorsque le redevable « *a appliqué un texte fiscal selon l'interprétation que l'administration avait fait connaître par ses instructions ou*

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.

circulaires publiées », la prétention d'opposer à l'administration fiscale le contenu de notices de déclaration des revenus et des formulaires qu'elles accompagnent pourrait en revanche, sauf pour ces formulaires et notices à avoir été annexés à une instruction publiée, sembler en première analyse se heurter à la nature et à l'objet de ces objets administratifs essentiellement destinés à l'usage du public, pour le guider dans l'accomplissement de ses obligations déclaratives, et non aux agents de l'administration fiscale. Ces notices et formulaires ne donnent aucune instruction aux services de la DGFIP et ne leur sont pas adressés.

Nous relevons toutefois, d'une part, que vous avez déjà admis d'inclure dans le champ du deuxième alinéa de l'article L. 80 A du LPF et d'assimiler par suite aux instructions et circulaires des documents qui ne sont pas adressés aux agents, ou pas exclusivement.

Vous jugez ainsi qu'une réponse ministérielle à la question d'un parlementaire, publiée au JO des débats parlementaires, peut constituer une interprétation que l'administration a fait connaître par ses instructions ou circulaires publiées au sens du 2e alinéa de l'article L. 80 A du LPF (CE, 15 juin 1977, *Dame X*, n° 02071, au Recueil ; CE, 2 octobre 1985, *min. du budget c/ P…*, n° 41475, aux Tables, RJF 11/85 n° 1437 ; CE, 24 mai 1989, *Société Massy-Mastic*, n° 63659, aux Tables, RJF 7/89 n° 848). Vous avez également regardé la garantie du deuxième alinéa de l'article L. 80 A du LPF comme applicable aux interprétations contenues dans la documentation de base (CE, Plénière, 4 juillet 1986, *Sté Publimod Photo*, n° 47410, au Recueil, RJF 8-9/86 n° 799 avec chronique ; CE, 13 décembre 1989, n° 63599, aux Tables, RJF 2/90 n° 147), puis dans la base BOFIP-Impôts. Or si la documentation de base s'adressait prioritairement aux agents de l'administration fiscale, tel n'est pas le cas du site BOFIP-Impôts, qui s'adresse prioritairement au public, à la disposition duquel il a pour objet de mettre la documentation officielle de l'administration fiscale. Par ailleurs, tandis que la documentation de base était constituée d'instructions, circulaires et rescrits qui avaient été préalablement publiés au BOI avant que leur contenu ne soit repris dans la documentation, le contenu de la base BOFIP est aujourd'hui mis à jour en continu, sans plus de publication initiale sous la forme autonome d'instructions ou de circulaires proprement dites qui y seraient ensuite incorporées.

D'autre part, ainsi que le relève l'administration fiscale elle-même dans ses commentaires, la distinction de champ entre les deux alinéas de l'article L. 80 A du LPF manifeste moins la volonté de limiter aux seules instructions et circulaires étroitement entendues la garantie prévue par le deuxième alinéa à l'égard de toute imposition même primitive, que la préoccupation de ne faire bénéficier de cette garantie générale que les interprétations émises dans des documents généraux portés à la connaissance de tous et invocables par tous les contribuables, par opposition aux prises de positions individuelles ou ciblées et portées à la connaissance d'un groupe limité de contribuables. La distinction de portée entre les deux alinéas de l'article L. 80 A trouve ainsi, selon l'administration, « *notamment sa justification dans le fait que pour l'établissement d'une imposition primitive, le respect du principe de l'égalité des contribuables devant la loi impose que soient opposables les seuls documents de portée générale, produits par les autorités compétentes en charge d'élaborer et de commenter la norme, et publiés afin d'être à la disposition de tous* » (BOI-SJ-RES-10-10-20).

Or les documents de portée générale émanant des autorités compétentes ne se limitent pas aux instructions et circulaires. A cet égard, pour le recours pour excès de pouvoir, votre décision

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.

de Section *GISTI* a traité de manière globale de l'ensemble des « *documents de portée générale émanant d'autorités publiques, matérialisés ou non, tels que les circulaires, instructions, recommandations, notes, présentations ou interprétations du droit positif* », même si elle n'a ensuite admis la justiciabilité devant le juge de l'excès de pouvoir que de ceux de ces documents qui sont susceptibles d'avoir des effets notables sur les droits ou la situation d'autres personnes que les agents chargés, le cas échéant, de les mettre en œuvre (CE, Section, 12 juin 2020, n° 418142, p. 192).

Les notices émises par l'administration fiscale pour la déclaration des revenus, ainsi que les formulaires auxquels ces notices se rapportent, constituent bien des documents de portée générale, aujourd'hui mis à disposition, sur le site impots.gouv.fr, de l'ensemble du public. Accessibles à tous les contribuables comme d'ailleurs à tous les agents, ils émanent de l'administration fiscale et, étant soumis à la procédure Cerfa, font l'objet d'une homologation. Si les imprimés de déclaration des revenus permettent aux usagers d'accomplir une démarche administrative – soit la définition même des formulaires au sens de l'article 3 du décret n° 98-1083 du 2 décembre 1998 relatif aux simplifications administratives –, l'effort d'assimiler les notices explicitant la manière dont il convient de déclarer les revenus à des supports assimilables aux instructions ou circulaires publiées au sens et pour l'application du deuxième alinéa de l'article L. 80 A du LPF ne nous paraît, à la réflexion, pas insurmontable.

Mais que l'on soit sur le terrain du premier ou sur celui du deuxième alinéa de l'article L. 80 A du LPF, la garantie prévue à cet article ne saurait s'appliquer qu'en présence d'une interprétation formelle de la loi fiscale.

Or bien que les notices accompagnant les formulaires déclaratifs constituent, pour l'essentiel des particuliers soumis à l'IR, l'unique clé de compréhension utilisée pour l'accomplissement de leurs obligations déclaratives et soient perçues par eux comme la source d'explicitation officielle par excellence de ces obligations, ces notices et leurs formulaires ne constituent pas, en règle générale, le support d'une telle interprétation.

Votre jurisprudence se montre en effet exigeante dans la caractérisation d'une interprétation formelle. Vous tenez notamment compte, à ce titre, outre de l'autorité dont émane le document, de l'objet de ce dernier, ainsi que des mentions et avertissements qu'il comporte.

A titre d'illustration, vous avez jugé qu'eu égard à l'avant-propos qui précède le précis de fiscalité publié par la DGI, indiquant que « *cet ouvrage... facilite l'accès aux documentations administratives officielles (documentations de base, documentations périodiques) auxquelles il se réfère et ne se substitue pas* », ce précis ne peut être regardé comme étant au nombre des documents et prises de position par lesquelles l'administration fait connaître son interprétation des textes fiscaux et dont les contribuables peuvent se prévaloir sur le fondement de l'article L.80 A du LPF (CE, 12 janvier 1987, *B...*, n° 40686, aux Tables, RJF 3/87 n° 292 ; CE, 1er mars 2004, *Syndicat national des professions du tourisme CGC*, n° 254081, p. 105, RJF 5/04 n° 520, concl. G. Goulard BDCF 5/04 n° 67).

Vous avez de même considéré qu'une fiche de la « carte des pratiques et montages abusifs » publiée sur le portail en ligne du ministère de l'économie et des finances, qui se borne à renvoyer, sans s'y substituer, aux commentaires administratifs encadrant l'action de

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'administration fiscale pour l'application de l'article 150-0 B ter du CGI, ne peut être regardée comme constituant une prise de position de l'administration fiscale, susceptible de lui être opposée sur le fondement de l'article L. 80 A (CE, 12 juillet 2017, *X...*, n° 401997, aux Tables, RJF 11/17 n° 1109, concl. R. Victor), et que ne peut davantage être regardée comme au nombre de ces prises de position un document rédigé sous forme de « foire aux questions », qui se borne à renvoyer, sans s'y substituer, aux circulaires ministérielles encadrant l'action de l'administration fiscale pour l'application, notamment, de l'article 123 bis du CGI (CE, 17 mai 2017*, L...*, n° 404270, p. 408, RJF 8-9/17 n° 859), ou encore un guide pratique diffusé par la Documentation française intitulé « guide pratique nouveau régime fiscal des associations », qui a pour seul objet d'offrir une présentation du droit en vigueur accessible à un large public, et qui précise d'ailleurs qu'il ne se substitue pas aux commentaires de l'administration (CE, 27 juillet 2001, *Association "La défense libre"*, n° 217024, T. pp. 791-1079 ; v. aussi, pour le guide de l'évaluation des biens : CE, 16 octobre 2013, *SAS Adelaïde*, n 339166, RJF 1/16 n° 36).

Vous avez déjà eu l'occasion de vous prononcer sur quelques cas de notices et formulaires.

En ce qui concerne les formulaires eux-mêmes, vous avez d'abord jugé, par deux précédents des 28 octobre et 23 décembre 1981, que la seule imprécision des formulaires mis à la disposition du public quant à l'intitulé et au contenu d'une rubrique générale ne constitue pas une interprétation formelle de la loi fiscale sur le régime du forfait et que leur modification ultérieure n'a dès lors pas constitué un changement d'interprétation (CE, 28 octobre 1981, n° 18899, RJF 12/81 n° 1051 et CE, 23 décembre 1981, n° 25425, RJF 2/82 n° 131). Ces premières décisions n'excluaient donc pas par principe l'invocation d'un imprimé déclaratif, mais seulement l'invocation de son imprécision. Puis vous avez énoncé, par une formulation plus générale, que les imprimés utilisés pour les déclarations de revenu ne peuvent être considérées comme contenant une telle interprétation (CE, 12 janvier 1987, n° 40686, préc.).

En ce qui concerne les notices, votre jurisprudence s'est montrée plus prudente, écartant le plus souvent l'existence d'une interprétation par le constat d'une analyse de fond du contenu de la notice, et assortissant parfois cette réponse d'un « en tout état de cause ». Ainsi, dans une décision du 3 juin 1983, *SA Le Rallye Opéra* (n° 31695, RJF 8-9/83 n° 935), vous avez jugé qu'une notice diffusée en vue d'informer les entreprises des avantages que leur offre une loi, qui se borne à rappeler les termes de cette loi et du CGI, sans donner de ces textes une interprétation différente de celle retenue par la jurisprudence, ne peut dès lors pas être utilement invoquée sur le fondement de l'article L. 80 A du LPF. Dans une série de décisions du 11 avril 2018 (*Sté Les Jardins de Ville-la-Grand et autres*, n° 416175 e. a), vous avez écarté sur le fond, avec un « en tout état de cause », l'invocation sur le fondement de l'article L. 80 A du LPF de la notice explicative relative à la Tascom. Enfin, dans une affaire du 26 juin 1992 (n° 71165 71185, RJF 1992 n° 1337), vous avez jugé que la notice émanant de la DGI expliquant comment remplir la déclaration souscrite en vue de la fixation du forfait et indiquant que les recettes à déclarer à cette fin sont les recettes effectives, mais que le contribuable a la possibilité de mentionner, au lieu des recettes perçues, toutes les recettes encaissées ou non, en laissant le choix aux déclarants entre l'une des deux formules, n'a pas entendu modifier les règles à suivre pour déterminer le chiffre d'affaires et ne peut dès lors, « en tout état de cause », être invoquée.

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.

Ainsi que l'avait souligné le président Fouquet dans ses conclusions sur votre décision du 26 juin 1992 (dont le contenu est résumé à Dr. fisc. 1992 n° 48 comm. 2285), l'on ne saurait en effet exclure *a priori* la possibilité qu'une notice administrative soit regardée comme une interprétation formelle d'un texte fiscal, et il peut sembler paradoxal qu'un contribuable ne puisse invoquer le fait qu'il a rempli sa déclaration en se conformant aux indications d'une notice que l'administration a précisément élaborée pour l'aider dans cette tâche, alors que les dispositions de l'article L. 80 A du LPF poursuivent, comme l'a rappelé votre décision de Section du 8 mars 2013 *Mme M...* (n° 353782, p. 28, RJF 5/13 n° 518 , avec chronique E. Bokdam p. 403 concl. E. Crépey BDCF 5/13 n° 60), l'objectif de sécurité juridique et à cette fin, instaurent un mécanisme de garantie au profit du redevable.

Comment trouver un juste équilibre, dans la mise en œuvre du mécanisme hautement dérogatoire qu'instaure la garantie de l'article L. 80 A du LPF, entre l'objectif de sécurité juridique qu'il poursuit et le principe de légalité de l'impôt, lui-même justifié par des exigences constitutionnelles d'égalité devant les charges publiques ?

Il nous semble exact que, par lui-même, et au vu de son objet, un formulaire ne devrait en principe pas exprimer une interprétation du texte fiscal. Simple tableau à remplir en vue de l'accomplissement d'une démarche administrative, il constitue une standardisation du document par lequel les contribuables sont tenus de déclarer leurs revenus et leurs charges et de donner au service les renseignements nécessaires à l'établissement par ce dernier de l'impôt. Quant aux notices accompagnant ces imprimés, elles constituent en règle générale un simple guide pratique sommaire et didactique, à portée informative mais non interprétative, visant à guider à gros traits les contribuables dans le remplissage de leur déclaration mais non à expliciter l'interprétation officielle des textes fiscaux régissant l'établissement de l'impôt, et ne se substituent pas, ainsi qu'elles l'indiquent d'ailleurs, à la documentation de base et aux instructions et circulaires publiées qui, elles, ont pour objet d'expliciter cette interprétation et auxquelles, le plus souvent, ces notices se réfèrent.

Mais si, dans la plupart des cas, les mentions d'avertissement de ces notices, rappelant qu'elles n'ont que valeur indicative et ne se substituent pas à la documentation officielle de l'administration, et renvoyant à la consultation de cette dernière, peuvent être regardées comme des signaux d'alerte suffisants pour écarter, conjuguées à l'objet limité des notices et imprimés déclaratifs, l'existence d'une interprétation formellement admise par l'administration fiscale opposable en application de l'article L. 80A du LPF, et notamment à exclure l'invocation de ces formulaires et notices pour contredire une doctrine claire expresse exprimée dans les commentaires officiels, nous vous inviterons dans le cas de l'espèce à faire un pas de côté par rapport à la jurisprudence précitée au vu des particularités du formulaire et de la notice en cause.

En effet, le millésime 2010 du formulaire de déclaration des revenus encaissés à l'étranger, annexe à la déclaration d'ensemble des revenus, indiquait « *Pour remplir cette déclaration, (...) veuillez vous reporter à la notice explicative (renvois 1 à 18)* ». La partie B du formulaire, intitulée « Autres revenus de valeurs mobilières et revenus assimilés », se présentait sous la forme d'un tableau et de lignes à remplir par le contribuable, sur lesquelles ce dernier devait notamment faire figurer, pour les dividendes non éligibles à l'abattement de 40%, le pays d'émission des valeurs, le montant net encaissé en euros, le pourcentage de

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.

crédit d'impôt à appliquer, et le montant du crédit d'impôt. Cette partie indiquait « *NOTA : Pour obtenir le pourcentage du crédit d'impôt devant être appliqué aux revenus de source étrangère que vous avez perçus, reportez-vous au tableau ci-contre* ». Ce tableau, dénommé « *Crédit d'impôt : taux applicables aux revenus nets de l'impôt prélevé à la source* », comportait une ligne « Togo » qui, pour le taux en matière de dividendes, renvoyait à la note 12 de la notice.

Cette notice, intitulée « *Revenus de 2010 - Notice pour remplir la déclaration des revenus encaissés à l'étranger par un contribuable domicilié en France* », énonçait à son point 12 : « *t étant le taux de l'impôt prélevé à la source, le pourcentage permettant de calculer le crédit d'impôt est fourni par la formule : [100 – (t+25)] / 2. La présente formule n'est toutefois applicable que dans la mesure où elle est plus favorable au déclarant que l'application des dispositions conventionnelles* ». En renvoyant, s'agissant du Togo, au point 12 de la notice, le formulaire déclaratif pour l'année 2010, combiné à la notice pour le remplir, maintenait ainsi pour les dividendes de source togolaise le bénéfice du surcroît de crédit d'impôt – par rapport à celui qui résulterait de la stricte application de la convention fiscale – dit « décote africaine » que prévoyait expressément la documentation de base 5 FP I 23 dans sa version à jour du 15 décembre 1991 au 1er décembre 1997 pour les revenus provenant de certains pays africains dont le Togo, mais que cette documentation avait, à compter de cette date, cessé de prévoir au bénéfice de cet Etat.

Or d'une part, le formulaire invitait uniquement à se reporter à la notice l'accompagnant pour le remplir.

D'autre part, si cette notice comportait l'avertissement « *Cette notice n'a qu'une valeur indicative. Elle ne se substitue pas à la documentation officielle* », elle indiquait ensuite, dans son préambule : « *Vous devez souscrire une déclaration n° 2047 si votre foyer (...) a encaissé des revenus hors de la France métropolitaine et des départements d'Outre-Mer ; remplissez l'un des deux exemplaires de l'imprimé annexé à la présente notice où vous trouverez toutes les explications nécessaires* ». Elle prétendait ainsi à l'exhaustivité et ne comportait pas la mention, figurant sur les millésimes ultérieurs, invitant le contribuable à se reporter également aux conventions et aux commentaires officiels pour déterminer le crédit d'impôt auquel il a droit. Or le renvoi 12 de la notice est rédigé en des termes prescriptifs et son contenu ne se borne pas à apporter des précisions sur les modalités pratiques d'accomplissement par le contribuable de ses obligations déclaratives, mais prend position sur le taux du crédit d'impôt applicable au contribuable et son calcul, et sur l'établissement subséquent de l'impôt par les services après la déclaration par le contribuable.

Ajoutons que la documentation officielle ne comportait plus alors aucune précision propre au Togo, qui avait disparu du tableau de détermination des crédits d'impôts. Ainsi silencieuse, elle n'énonçait aucune modalité expresse de détermination du crédit d'impôt des dividendes togolais qui aurait frontalement contredit l'approche retenue par le formulaire et sa notice. Dans cette mesure, et compte tenu de la prétention à l'exhaustivité de la notice 2010, les contribuables pouvaient légitimement croire qu'en prévoyant pour le Togo le bénéfice de la décote, le formulaire et sa notice ne se substituaient pas à la documentation officielle – ce que l'avertissement figurant sur la notice aurait exclu expressément – mais complétaient celle-ci, muette depuis 1997 sur le Togo, en exprimant une interprétation formelle sur ce pays. A cet

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.

égard, si l'instruction n'avait pas été actualisée depuis 1997, les imprimés déclaratifs et leurs notices sont mis à jour chaque année.

Dans ces conditions, au vu des énonciations très particulières de la notice en cause, qui nous paraissent vous préserver des effets de bord, et compte tenu de l'objet de l'article L. 80 A du LPF, nous vous proposons de juger que la combinaison des renvois du formulaire et de la notice comportait, en ce qui concerne la détermination du crédit d'impôt applicable aux dividendes de source togolaise au titre de 2010, une interprétation formelle de la convention franco-togolaise au sens de cet article.

Il reste encore à vous assurer de la réponse à la troisième question évoquée au début de ces conclusions : celle de savoir si la remise en cause d'un crédit d'impôt étranger initialement imputé par le contribuable peut être qualifiée de rehaussement au sens de l'article L. 80 A du LPF. Une réponse négative rendrait en effet inopérante toute invocation de l'interprétation formelle contenue par la notice précitée, et devrait vous conduire à une substitution de motifs.

Vous avez jugé que le refus d'accorder un dégrèvement de taxe foncière pour vacance ou inexploitation (CE, 14 juin 2017, *SCI Hyéroise*, n° 400351, RJF 10/17 n° 965, concl. V. Daumas p. 1350), le bénéfice du plafonnement de la taxe professionnelle en fonction de la valeur ajoutée (CE 23 novembre 2007, *SA Arcelor France*, n° 268210, aux Tables, RJF 2/2008 n° 179), le refus de remboursement d'une créance de crédit d'impôt recherche (CE, 3 octobre 2012, *Sté Wellcome Real Time*, n° 342386, RJF 12/12 n° 1160), ou encore le rejet d'une demande tendant à obtenir le bénéfice d'un crédit d'impôt (CE, 10 juillet 2012, *SAS Damart Serviposte*, n° 330254, RJF 2012, n° 1024) n'entraient dans le champ d'aucun des alinéas de l'article L. 80 A, s'agissant de refus opposés après l'établissement des impositions primitives à des demandes s'analysant en des réclamations tendant au bénéfice d'un droit, dont le rejet ne peut être qualifié de « rehaussement ». De même, vous avez jugé que la remise à la charge du contribuable de sommes précédemment dégrevées dans le cadre du plafonnement ne constitue pas un rehaussement d'impositions antérieures (CE, 9 juillet 2010, *min. c/ SA Unisource*, n° 329641, RJF 2/11 n° 194, concl. P. Collin Dr. fisc. 29/11 c. 427), la remise en cause portant sur une réduction initialement admise de l'imposition primitive, et non sur un rehaussement de cette imposition. Enfin, dans votre décision *Société Crusta C* du 22 juin 2016 (n° 391748, aux Tables, RJF 10/16 n° 855, chronique N. Labrune p. 1073, concl. E. Cortot-Boucher p. 1220), vous avez jugé que, l'exercice de l'option du report en arrière des déficits n'ayant pas pour effet de modifier la base imposable au titre des années d'étalement, la remise en cause de la créance découlant de cette option ne constituait pas un rehaussement d'impositions antérieures au sens de l'article L. 80 A du LPF, tout comme vous aviez jugé le premier alinéa de cet article inapplicable, en l'absence de toute « décision » primitive, à l'égard de rehaussements n'affectant des impositions antérieurement établies que par l'effet d'un étalement sur la période non prescrite de revenus exceptionnels apparus postérieurement à l'établissement de ces cotisations (CE, Plénière, 7 mars 1973, n° 79533, p. 196).

Or un crédit d'impôt étranger constitue un moyen de paiement de l'impôt dû en France. Dans ses conclusions sur une décision de la 8e chambre jugeant seule du 9 novembre 2020 (*Sté Haras du Mezeray*, n° 437679, RJF 2021 n° 110), ayant refusé d'admettre un pourvoi contre un arrêt de cour ayant jugé l'article L. 80 A inapplicable dans une affaire portant sur la remise en cause d'une créance de CIR, notre collègue R. Victor soulignait qu'un crédit d'impôt n'a

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'incidence que sur le paiement de l'IR ou de l'IS, non sur la base imposable, qui demeure inchangée.

Toutefois, nous relevons, d'une part, que vous avez déjà admis l'applicabilité de la garantie de l'article L. 80 A du LPF à des redressements fiscaux résultant de la remise en cause de l'imputation de crédits d'impôts (v. par exemple vos décisions d'Assemblée sur les fonds turbos *Sté Gras Savoye* et autres du 8 avril 1998, n° 189179 e. a., RJF 5/98 n° 563, avec concl. G. Goulard p. 378 et chronique S. Verclytte p. 359, , qui portaient sur l'imputation de crédits d'impôt attachés aux revenus perçus par le biais de fonds communs de placement ; ou encore votre décision n° 432067 du 27 septembre 2019, RJF 12/19 n° 1191, concl. R. Victor, ayant admis la recevabilité d'un recours contre une réponse ministérielle sur le crédit d'impôt pour investissement en Corse au motif qu'elle comportait une interprétation formelle de la loi dont les contribuables étaient susceptibles d'invoquer le bénéfice sur le fondement de l'article L. 80 A).

Il nous semble, d'autre part, que lorsque l'imposition a été initialement établie selon les déclarations des contribuables, qui avaient imputé un crédit d'impôt étranger, avant que l'administration, plusieurs années plus tard, ne vienne à la suite d'un contrôle remettre en cause le montant de ce crédit d'impôt et mettre à leur charge un rappel d'impôt à payer, la configuration n'est pas identique à celle en cause dans les précédents précités, dans lesquels un contribuable demande « ex post » à bénéficier d'une option ou d'un droit. En cas de remise en cause d'un crédit d'impôt initialement imputé sur la cotisation primitive d'impôt calculée avant cette imputation, conduisant à la mise en recouvrement de sommes complémentaires à celle initialement réclamée au contribuable, le rehaussement de l'imposition effectivement mise à la charge du contribuable nous paraît répondre à la notion de rehaussement au sens de l'article L. 80 A. D'ailleurs, le ministre n'a jamais entendu opposer aux époux C... l'inapplicabilité par principe de cette disposition aux litiges en matière de crédit d'impôt étranger.

Ajoutons qu'il ne nous semble pas y avoir de différence de nature entre l'hypothèse dans laquelle, comme dans le cas des époux C..., l'imputation du crédit d'impôt étranger, ayant « épongé » toute la cotisation d'impôt calculée sur les revenus déclarés par un contribuable, a conduit par une pure et simple question d'arithmétique à une imposition nulle et à l'absence de mise en recouvrement d'une somme au titre de l'impôt dû, et celle dans laquelle l'imputation initiale a laissé substituer une somme mise en recouvrement. Si vous avez jugé qu'un contribuable qui, estimant pouvoir bénéficier d'une exonération, n'avait pas été initialement assujetti à l'impôt en conséquence de sa déclaration, ne peut utilement invoquer le premier alinéa de l'article L. 80 A du LPF lorsque l'administration, remettant en cause le bénéfice de cette exonération, établit finalement une première imposition (CE, 17 juin 2005, *SA Marine Côte d'Argent*, n° 258805, aux Tables, RJF 10/05 n° 1066 , concl. S. Verclytte BDCF 10/05 n° 119), ce précédent sur l'exonération et sur le principe même de soumission à l'impôt ne nous paraît pas nécessairement dicter la réponse à apporter s'agissant de la remise en cause d'un crédit d'impôt étranger.

Si vous nous suivez, vous accueillerez donc le moyen tiré de ce que la cour a commis une erreur de droit en jugeant, après avoir estimé que cette notice n'avait qu'une valeur indicative et n'était pas au nombre des instructions ou circulaires publiées par lesquelles l'administration

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.

fiscale fait connaître son interprétation des textes fiscaux, que les énonciations combinées du formulaire et de la notice de déclaration des revenus de valeurs mobilières de l'année 2010 encaissés à l'étranger ne comportaient aucune interprétation du texte fiscal dont M. et Mme C... auraient pu se prévaloir sur le fondement de l'article L. 80 A du LPF.

L'autre moyen du pourvoi, tiré de ce que la cour a commis une erreur de droit au regard de la convention fiscale conclue entre la France et le Togo en jugeant que les dividendes de source togolaise qu'ils avaient perçus en 2010 ne leur ouvraient pas droit, sur le terrain conventionnel, au crédit d'impôt au taux de 25% prévu par l'article 26 de cette convention, au motif que les dividendes avaient en l'espèce été exonérés de retenue à la source par la loi togolaise sur les zones franches, ne pourra en revanche en tout état de cause prospérer. Il est en effet dirigé contre un motif surabondant de l'arrêt attaqué, l'administration n'ayant pas remis en cause le bénéfice du crédit d'impôt au taux de 25%, mais seulement le surcroît de crédit d'impôt qui était résulté de l'imputation initiale d'un crédit calculé au taux purement doctrinal de 37,5% au lieu de 25%. Le moyen est donc inopérant en cassation.

Par ces motifs, nous concluons :

- à l'annulation de l'arrêt du 10 février 2022 de la cour administrative d'appel de Versailles ;
- au renvoi de l'affaire devant cette cour ;
- et à ce que l'Etat verse à M. et Mme C... 3 000 euros au titre de l'article L. 761-1 du CJA.

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.