

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-CTX-REP-10-12/09/2012

Date de publication : 12/09/2012

CTX - Recours pour excès de pouvoir en matière fiscale - Actes susceptibles d'être déferés au juge de l'excès de pouvoir

Positionnement du document dans le plan :

CTX - Contentieux

Recours pour excès de pouvoir en matière fiscale

Titre 1 : Actes susceptibles d'être déferés au juge de l'excès de pouvoir

Sommaire :

- I. Les décisions de caractère réglementaire
 - A. Les ordonnances
 - B. Les décrets du Président de la République et du Premier Ministre
 - C. Les arrêtés ministériels
 - D. Les actes des organes délibérants des collectivités locales
 - E. Les circulaires, instructions, notes administratives à caractère impératif
 - 1. Décisions ne faisant pas grief
 - 2. Décisions faisant grief
 - a. Recours recevables mais non-fondés
 - b. Recours recevables et fondés
- II. Les décisions de caractère individuel
 - A. Les décisions portant refus ou retrait d'agrément ministériels
 - B. Les décisions prises sur les demandes en remise ou en modération d'impôts présentées par les contribuables
 - C. Les décisions relatives à l'ordre des experts-comptables
 - D. Les décisions concourant à l'évaluation des propriétés bâties retenues pour l'assiette des impositions directes locales
 - E. Les décisions et avis des commissions fiscales
 - 1. Commission centrale permanente compétente en matière de bénéfice agricole forfaitaire
 - 2. Commission départementale ou nationale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires et commission départementale de conciliation
 - a. Les avis
 - b. Les décisions
 - F. Les énonciations des documents cadastraux
 - G. Les décisions portant refus de communication de documents administratifs
 - H. Décisions diverses

1

Le recours pour excès de pouvoir n'est pas recevable contre tout acte : seuls sont recevables les recours contre les actes administratifs unilatéraux faisant grief.

Par suite, ne sont pas recevables les recours contre les actes :

- d'une autorité législative ou juridictionnelle ;
- dits « de gouvernement » ;
- d'une personne qui n'est pas une autorité publique ;
- assimilés à ceux des particuliers et à tout contrat.

Ne sont également pas recevables les recours contre les contrats, sous réserve des actes détachables de ces contrats, qui peuvent être attaqués par la voie du recours pour excès de pouvoir (hypothèse des décisions administratives unilatérales pouvant être isolées du contrat).

10

Parmi les actes administratifs, il convient de procéder à une distinction entre ceux comportant des décisions de caractère réglementaire et ceux correspondant à des décisions individuelles.

I. Les décisions de caractère réglementaire

20

Peuvent être notamment attaqués pour excès de pouvoir :

A. Les ordonnances

30

Les ordonnances prises en vertu de l'[article 38 de la Constitution](#) sont des actes réglementaires susceptibles d'être attaqués par la voie du recours pour excès de pouvoir tant qu'elles n'ont pas fait l'objet d'une ratification par le Parlement.

B. Les décrets du Président de la République et du Premier Ministre

40

Les décrets sont au nombre des actes à caractère réglementaire qui peuvent être déférés au juge de l'excès de pouvoir.

On peut citer notamment les décrets portant institution d'une taxe parafiscale (Conseil d'Etat, arrêt du 25 avril 1979, n° 93536).

C. Les arrêtés ministériels

50

Les arrêtés sont également au nombre des actes à caractère réglementaire qui peuvent être déférés au juge de l'excès de pouvoir.

Ainsi, a été considéré comme recevable par le juge de l'excès de pouvoir mais rejeté pour des motifs de fond le recours dirigé contre un arrêté ministériel fixant les modalités de l'information des clients des membres des professions libérales adhérents des associations agréées (Conseil d'Etat, arrêt du 2 juin 1982, n° 17793).

D. Les actes des organes délibérants des collectivités locales

60

Un recours pour excès de pouvoir peut être exercé contre les actes des organes délibérants des collectivités locales.

Il en est ainsi de la délibération d'un conseil municipal instituant dans la commune la taxe sur l'électricité (Conseil d'Etat, arrêt du 24 novembre 1986, n° 64459).

E. Les circulaires, instructions, notes administratives à caractère impératif

70

La doctrine administrative, en règle générale, échappe à la censure du juge de l'excès de pouvoir. Cette doctrine prend les formes les plus variées. Elle est notamment exprimée dans les réponses du ministre aux questions écrites posées par les parlementaires, ainsi que dans les circulaires, les instructions, les notes de service et même parfois les lettres du ministre ou du directeur général des finances publiques.

Tous ces actes ont en commun d'être dépourvus des conséquences juridiques qu'implique la notion de grief. Ils servent essentiellement à l'administration, dans l'exercice de son pouvoir hiérarchique, à préciser aux services territoriaux l'interprétation qu'il convient de donner à des dispositions de la législation et de la réglementation fiscales.

De ce fait, ils ne peuvent, en principe, être déférés à la censure du juge de l'excès de pouvoir.

80

Cependant, il arrive que certaines instructions ou circulaires présentent un caractère impératif, c'est à dire visent à créer des droits ou des obligations, ou à imposer une interprétation du droit applicable en vue de l'édition de décisions.

Par suite, un recours est alors recevable.

90

Il convient donc d'opérer une distinction entre les décisions, dénuées de caractère impératif, ne faisant pas grief, à l'encontre desquelles un recours est irrecevable, et celles faisant grief, en raison de leur caractère impératif et général.

1. Décisions ne faisant pas grief

100

Les dispositions d'une note qui se borne à donner, aux agents chargés du contrôle fiscal d'un secteur d'activité, des indications relatives à l'exercice de ce contrôle, sont dépourvues de caractère impératif. Le refus de les rapporter n'est pas une décision susceptible de recours (Conseil d'Etat, arrêt du 19 février 2003, n° 235697).

2. Décisions faisant grief

110

Le recours formé à l'encontre des dispositions impératives à caractère général d'une circulaire ou d'une instruction est accueilli si ces dispositions fixent, dans le silence des textes, une règle nouvelle entachée d'incompétence ou si, alors même qu'elles ont été complètement prises, il est soutenu à bon droit qu'elles sont illégales pour d'autres motifs. Il en va ainsi si l'interprétation qu'elles prescrivent d'adopter méconnaît le sens et la portée des dispositions législatives ou réglementaires qu'elle entendait expliciter ou réitérer une règle contraire à une norme juridique supérieure.

a. Recours recevables mais non-fondés

120

Les dispositions d'instructions ayant pour objet de prescrire aux services l'application d'un taux réduit de taxe sur la valeur ajoutée aux « méthodes de musique, livres ou partitions musicales pour piano ou chant, ouvrages de l'enseignement musical et solfèges », et aux « partitions de musique destinées à diffuser la culture musicale, ... quel que soit le compositeur (classique ou contemporain) et qu'elles comportent ou non des paroles » présentent un caractère impératif, et doivent, par suite, être regardées comme faisant grief, et susceptibles à ce titre de faire l'objet d'un recours pour excès de pouvoir. Ces instructions ministérielles n'étendent cependant pas le champ d'application de l'article 278 bis du CGI. Dès lors, le moyen selon lequel elles auraient été prises par une autorité incompétente n'est pas fondé (Conseil d'État, arrêt du 26 novembre 2007, n° 300828).

Le paragraphe d'une instruction relatif aux modalités d'imputation des crédits d'impôts attachés aux intérêts de source brésilienne visés à l'article 11 de la convention fiscale franco-brésilienne du 10 septembre 1971, qui prévoit que désormais aucun crédit d'impôt ne peut être imputé sur l'impôt français lorsqu'aucun impôt n'a été acquitté au Brésil à raison de ces revenus, a un caractère général et impératif et par suite fait grief. Cependant, il ne donne pas une interprétation différente des stipulations de la convention fiscale franco-brésilienne qui prévoient que le crédit d'impôt ne peut s'imputer sur l'impôt dû en France que dans l'hypothèse où ces intérêts ont supporté l'impôt au Brésil. Par suite, la demande en annulation dudit paragraphe n'est pas fondée ; le ministre de l'économie, des finances et de l'industrie ayant pu complètement et sans illégalité, ainsi qu'il l'a fait, rapporter le paragraphe d'une instruction antérieure qui avait étendu le bénéfice du crédit d'impôt même en l'absence de tout prélèvement fiscal brésilien ([Conseil d'État, arrêt du 26 juillet 2006, n° 284930](#)).

b. Recours recevables et fondés

130

L'instruction qui prévoit, notamment pour les artistes musiciens, la possibilité de déduire, en cas d'option pour les frais réels, leurs frais d'instrument de musique et frais accessoires ainsi que diverses dépenses pour un montant respectivement égal à 14 % et 5 % du montant total de la rémunération nette annuelle déclarée présente un caractère impératif. Elle est donc susceptible d'être déférée au juge de l'excès de pouvoir même si elle se borne à résumer les modifications apportées par le législateur au dispositif concernant les déductions pour frais professionnels. Le ministre ne tenant d'aucune disposition législative le pouvoir d'édicter de telles normes qui sont illégales, l'instruction doit être annulée ([Conseil d'État, arrêt du 6 mars 2006, n° 262982](#)).

Les dispositions d'une instruction administrative du directeur général des douanes en tant qu'elle dispose que les commissionnaires en douane agissant en représentation directe sont solidairement responsables du paiement de la taxe sur la valeur ajoutée afférente aux importations de biens ont un caractère général et impératif et font donc grief. Cette instruction en étendant le régime de solidarité aux commissionnaires en douane agissant en représentation directe a méconnu la portée de l'article 293 A du CGI et doit être annulée ([Conseil d'État, arrêt du 28 novembre 2003, n° 246501](#)).

Les dispositions impératives à caractère général d'une circulaire ou d'une instruction doivent être regardées comme faisant grief, alors même qu'elles se borneraient à réitérer une règle déjà contenue dans une norme juridique supérieure, le cas échéant en en reprenant les termes exacts. Dans la mesure où elles s'appliquent aux contribuables qui transfèrent dans un autre Etat membre de la Communauté européenne leur domicile fiscal, les dispositions instituant un mécanisme d'imposition des plus-values latentes en cas de transfert du domicile fiscal méconnaissent les stipulations de l'article 43 du traité CE et doivent être annulées ([Conseil d'État, arrêt du 2 juin 2006, n° 275416](#)).

II. Les décisions de caractère individuel

140

Moins importantes par leurs éventuelles incidences que les recours visant des décisions réglementaires, les instances dirigées contre des décisions administratives individuelles sont, en revanche, nettement plus nombreuses. Elles ressortissent d'ailleurs à des domaines variés.

Sont ainsi susceptibles d'un recours pour excès de pouvoir :

A. Les décisions portant refus ou retrait d'agréments ministériels

150

Il en est ainsi même lorsque le contentieux de l'impôt concerné relève des tribunaux de l'ordre judiciaire (Tribunal des conflits, décision du 17 octobre 1988, n° 2523).

Au demeurant, cette matière a fourni au Conseil d'État l'occasion de marquer nettement sa volonté d'étendre le contrôle du juge de l'excès de pouvoir à la légalité des décisions de caractère économique prises par les pouvoirs publics.

En effet, nonobstant le large pouvoir d'appréciation conféré, dans certains cas, à l'administration, la Haute Assemblée a consacré la compétence de la juridiction administrative pour examiner tant les motifs de fait que les motifs de droit des refus ou retraits d'agrément.

Pour permettre à cette juridiction d'exercer son contrôle sur la légalité d'une décision portant refus d'un agrément fiscal, l'administration est tenue d'indiquer au juge de l'excès de pouvoir les raisons de fait et de droit ayant motivé ladite décision (Conseil d'Etat, arrêt du 26 janvier 1968, n° 69765).

Même lorsqu'elle dispose d'un pouvoir discrétionnaire, l'administration doit exercer son action dans un cadre légal dont le respect est vérifié par le juge administratif. Notamment, elle ne doit pas commettre d'erreur manifeste d'appréciation quant à l'opportunité de délivrer un agrément ou de le refuser.

En revanche, l'autorité compétente ne peut lier le pouvoir discrétionnaire qui lui a été concédé par le législateur en refusant un agrément sur le fondement d'un principe non contenu dans la loi. Elle commet alors une erreur de droit (Conseil d'Etat, arrêt du 7 février 1990, n° 98830).

B. Les décisions prises sur les demandes en remise ou en modération d'impôts présentées par les contribuables

160

Les recours pour excès de pouvoir dirigés contre les décisions prises sur les demandes en remise ou en modération d'impôts présentées par les contribuables sont recevables dès lors que leurs auteurs ne peuvent être admis à saisir le juge de l'impôt.

La circonstance que les décisions prises par le directeur sur les demandes de l'espèce sont susceptibles de recours devant le Directeur général ne fait pas obstacle à l'introduction d'un tel recours (Conseil d'Etat, arrêt du 18 décembre 1970, n° 75639).

Par ailleurs, il résulte de la jurisprudence du Conseil d'État que les dispositions codifiées sous l'article L 247 du LPF doivent être regardées comme ayant seulement pour objet de limiter les cas dans lesquels l'administration peut accorder une remise ou une modération. Corrélativement, elles n'ouvrent pas au contribuable un droit à l'obtention d'un allègement gracieux (Conseil d'État, arrêt du 29 juillet 1953, RO, p. 318).

Le refus de l'administration d'accorder une remise ou une modération ne peut être annulé que si cette décision, qui n'a pas à être motivée, est entachée d'une erreur de droit, d'une erreur de fait, d'une erreur manifeste d'appréciation ou si elle est révélatrice d'un détournement de pouvoir (Conseil d'État, arrêt du 15 octobre 1980, n° 17482).

C'est ainsi qu'en cas de demande fondée sur la gêne ou l'indigence, le juge de l'excès de pouvoir examine notamment si l'administration n'a pas commis une erreur manifeste d'appréciation quant à la possibilité pour le contribuable de se libérer de sa dette fiscale compte tenu de ses facultés contributives.

C. Les décisions relatives à l'ordre des experts-comptables

170

La tutelle du ministre sur l'ordre des experts-comptables est exercée par la Direction générale des finances publiques. Cette dernière représente donc l'État dans les instances introduites par les membres de l'ordre ou les personnes désirant y être admises.

Ces instances sont essentiellement dirigées contre les décisions prises en matière de discipline et d'inscription au tableau.

D. Les décisions concourant à l'évaluation des propriétés bâties retenues pour l'assiette des impositions directes locales

180

Il résulte des dispositions de l'article 34 (cf, § XIV) de la loi de finances rectificative pour 2010 n° 2010-1658 du 29 décembre 2010, fixant les conditions de révision des valeurs locatives des propriétés bâties mentionnées à l'article 1498 du CGI ainsi que celles affectées à une activité professionnelle non commerciale au sens de l'article 92 du CGI retenues pour l'assiette des impositions directes locales et de leur taxes additionnelles, que les décisions prises par les commissions départementales instituées par ce texte sont susceptibles de faire l'objet d'un recours pour excès de pouvoir devant le tribunal administratif.

Dans l'hypothèse où cette juridiction n'a pas statué dans un délai de trois mois à compter de sa saisine, l'affaire est transmise à la cour administrative territorialement compétente.

E. Les décisions et avis des commissions fiscales

1. Commission centrale permanente compétente en matière de bénéfice agricole forfaitaire

190

L'article 1652-3 du CGI dispose que les décisions de la commission centrale permanente compétente pour fixer les éléments à retenir pour le calcul du bénéfice agricole forfaitaire, ne peuvent être attaquées que devant le Conseil d'État par la voie du recours pour excès de pouvoir.

2. Commission départementale ou nationale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires et commission départementale de conciliation

200

Les avis et les décisions rendus par ces organismes ne peuvent, en principe, être attaqués par la voie d'un recours pour excès de pouvoir. Toutefois, s'agissant des décisions, cette règle ne s'applique pas systématiquement.

a. Les avis

210

*L'avis émis par une commission départementale ou nationale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires n'est pas susceptible d'être déféré au juge de l'excès de pouvoir dès lors qu'il ne constitue pas une « décision » faisant grief au contribuable. Cet avis ne peut donc être utilement critiqué qu'à l'occasion d'une réclamation introduite selon la procédure prévue aux articles R*190-1 et suivants du LPF et dirigée contre les impositions mises en recouvrement à la suite de l'intervention de la commission (Conseil d'État, arrêt du 19 novembre 1956, n° 38216, RO, p. 206).*

Il en est de même pour l'avis émis par une commission départementale de conciliation (Conseil d'État, arrêt du 10 juillet 1989, n° 67658).

b. Les décisions

220

À la différence des avis, il s'agit de véritables « décisions » susceptibles de faire grief.

Cependant, selon la jurisprudence du Conseil d'État, ces décisions ne sont pas détachables de la procédure d'imposition et, par suite, leur légalité ne peut

également être mise en cause qu'à l'occasion d'une réclamation visant l'imposition subséquente (*Conseil d'Etat, arrêt du 17 avril 1974, n° 92252*).

Prenant en considération le fait qu'un contentieux fiscal ne peut être effectivement engagé en l'absence d'imposition, la Haute Assemblée a néanmoins jugé qu'un contribuable non assujéti à l'impôt sur le revenu est recevable à déférer au juge de l'excès de pouvoir la décision par laquelle la commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires a fixé son bénéfice commercial forfaitaire. En effet, bien qu'elle n'ait aucune conséquence pratique sur le plan fiscal, cette décision fait grief au requérant dans la mesure où le bénéfice retenu est utilisé pour l'assiette de diverses cotisations sociales (*Conseil d'Etat, arrêt du 8 mai 1981, n°17929*).

F. Les énonciations des documents cadastraux

230

Les recours pour excès de pouvoir sont recevables en matière cadastrale lorsqu'ils tendent à la mise en cause des énonciations des documents cadastraux.

*C'est ainsi, par exemple, qu'à la suite d'un tel recours, le Conseil d'État a jugé qu'aucune disposition législative ou réglementaire n'interdit à l'administration, dans le cadre des opérations de rénovation du cadastre et indépendamment des mutations consécutives aux modifications affectant la situation juridique des biens, de rectifier de sa propre initiative, les énonciations cadastrales manifestement entachées d'inexactitude (*Conseil d'Etat, arrêt du 25 juillet 1975, n° 92863*).*

240

*La requête n'est recevable qu'à la condition d'avoir été précédée d'une demande de rectification des documents cadastraux adressée à l'administration, en vertu de la règle de la décision préalable (*Conseil d'État, arrêt du 21 janvier 1981, n° 24160*).*

G. Les décisions portant refus de communication de documents administratifs

250

Il s'agit des décisions prises en application du [titre I^{er} modifié de la loi n° 78-753 du 17 juillet 1978](#) relatif à la liberté d'accès aux documents administratifs (cf. [BOI-CADA-10](#)).

Les personnes auxquelles a été opposé un refus total ou partiel de communication ou celles qui n'ont pas reçu de réponse du service dans le mois de leur demande, peuvent saisir la commission d'accès aux documents administratifs (CADA). À la suite de l'avis émis par cet organisme, elles ont la faculté de se pourvoir devant le tribunal administratif par la voie d'un recours pour excès de pouvoir lorsque l'administration maintient explicitement ou implicitement sa position initiale.

Sur ce point, le Conseil d'État a jugé que l'avis de la CADA ne présente pas en lui-même le caractère d'une décision faisant grief et que seule la nouvelle décision prise, au vu de cet avis, par l'autorité compétente est susceptible d'être déférée au juge de l'excès de pouvoir (Conseil d'Etat, arrêt du 16 juin 1986, n° 29633).

H. Décisions diverses

260

Peuvent également faire l'objet d'un recours pour excès de pouvoir :

- la décision de l'administration fixant le lieu d'imposition d'une société (Conseil d'Etat, arrêt du 18 novembre 1977, n° 02761) ;

- l'attestation délivrée par l'administration pour le calcul de la participation des salariés aux fruits de l'expansion (Conseil d'Etat, arrêt du 26 janvier 1990, n° 60197, 60249 et 66675) ;

- le refus opposé à une demande tendant à l'abrogation d'un texte réglementaire illégal (Conseil d'Etat, arrêt du 3 février 1989, n° 74052).

Cette liste n'est pas limitative.