



Que signifie l'interprétation formelle d'un texte fiscal ?

Fiche pratique publié le **03/08/2023**, vu **880 fois**, Auteur : [contrôle fiscal et impôts locaux](#)

La prise de position formelle est une garantie qui permet de vous prémunir contre les changements d'interprétation de la Loi fiscale ou contre les changements d'avis de l'administration.

Pour contester un rehaussement d'impôt qui vous est réclamé, vous pouvez vous prévaloir d'une prise de position formelle adoptée par l'administration.

Que signifie l'interprétation formelle d'un texte fiscal ?

-

-

Pour pouvoir être qualifiée de « prise de position formelle », la décision de l'administration doit porter sur une question d'interprétation de la Loi fiscale : **l'administration doit interpréter le texte de Loi litigieux et doit prendre position sur le sens et la portée du texte, de façon claire et non ambiguë.**

La prise de position formelle est donc une garantie qui permet de vous prémunir contre les changements d'interprétation de la Loi fiscale ou contre les changements d'avis de l'administration.

La prise de position formelle suppose un **préalable** qui est que l'administration prenne une décision ou donne son interprétation d'un texte de Loi.

Ainsi, un dégrèvement accordé d'office par l'administration ne sera pas une prise de position.

Outre l'aspect préalable, la prise de position devra être formelle.

Cela signifie que dans l'hypothèse où l'administration prend position, elle doit le faire de manière suffisamment explicite et non équivoque.

Par contre, l'administration n'est pas dans l'obligation de motiver, c'est-à-dire de justifier, sa prise de position.

Enfin, pour pouvoir être qualifiée de « prise de position formelle », la décision de l'administration devra porter sur une question d'interprétation de la Loi fiscale : l'administration doit interpréter le texte de Loi litigieux et doit prendre position sur le sens et la portée du texte, de façon claire et non ambiguë.

La prise de position formelle par l'administration pourra avoir un caractère général (instruction, réponse ministérielle, etc.) ou individuel (réponse particulière).

Dans tous les cas, la prise de position formelle sera nécessairement faite sous forme écrite.

Pour les contrôles dont les avis sont envoyés depuis le 1er janvier 2019, les points qui sont examinés à l'occasion d'un contrôle fiscal et qui ne donnent pas lieu à redressement sont considérés comme tacitement validés, sous la réserve du respect des conditions énumérées ci-dessous :

- la procédure engagée doit être une vérification de comptabilité, un examen de comptabilité (examen à distance de la comptabilité informatisée), ou un examen contradictoire de situation fiscale personnelle ;
- la prise de position ne porte que sur les points de contrôle qui ont été vérifiés par l'administration fiscale et qui n'ont donné lieu à aucun redressement ;
- les points de contrôle en question doivent correspondre à ceux que le vérificateur a inscrits sur la proposition de rectification comme ne comportant ni erreur, ni inexactitude, ni omission, ni erreur de calcul ;
- la personne contrôlée doit être de bonne foi ;
- l'administration doit avoir été en mesure de se prononcer en toute connaissance de cause.

Attention. Pour que vous puissiez vous prévaloir d'une prise de position formelle à caractère individuel, c'est-à-dire pour invoquer la réponse de l'administration à une question que vous lui avez directement posée, 2 conditions doivent être réunies :

- la prise de position doit être « formellement admise », c'est-à-dire qu'elle doit être signée par un fonctionnaire qui est qualifié pour engager l'administration ;
- vous devez être de bonne foi, pour permettre à l'administration de se prononcer en toute connaissance de cause : vous devez avoir exposé de façon suffisamment claire et précise votre situation (actuelle et personnelle) et vous devez avoir appliqué correctement la réponse de l'administration.

Quelle est l'utilité, l'utilisation d'une prise de position formelle ?

Vous ne pourrez vous prévaloir d'une prise de position formelle que dans l'hypothèse où l'administration vous réclame le paiement d'un rehaussement d'impôt basé sur une interprétation de la Loi fiscale qui diverge de celle précédemment retenue par elle.

Cette interprétation de l'administration devra également avoir été rendue avant que le rehaussement contesté n'intervienne.

Un exemple concret : Conseil d'Etat ([CE 9^e-10^e ch. 24-4-2019 n^o 410859, Ehpad « Résidence du Colombier »](#)).

Il résulte de l'article 1382, 1^o du CGI que les établissements publics peuvent bénéficier de l'exonération de la taxe foncière sur les propriétés bâties à raison des immeubles dont ils sont propriétaires sous réserve, d'une part, que ces établissements relèvent de la liste mentionnée au douzième alinéa du 1^o de cet article et, d'autre part, que les immeubles soient affectés à leur fonctionnement et ne produisent pas de revenus, même symboliques.

Les établissements publics d'hébergement pour personnes âgées dépendantes (Ehpad) constituent des établissements publics d'assistance au sens des dispositions du douzième alinéa de l'article 1382, 1^o du CGI.

Un Ehpad, qui revêt la qualité d'établissement public d'assistance au sens des dispositions du douzième alinéa du 1^o de l'article 1382 du CGI, perçoit, pour l'hébergement des personnes âgées qui lui sont confiées et les soins qui leur sont dispensés, **non seulement des aides publiques mais aussi des financements privés.**

Dès lors que l'immeuble dans lequel est exercée son activité d'hébergement et de soins aux personnes âgées dépendantes est ainsi productif de revenus à raison des financements privés perçus, l'Ehpad ne pourrait pas prétendre à l'exonération de taxe foncière sur les propriétés bâties prévue à l'article 1382, 1^o du CGI.

CEPENDANT, dans la cadre de la garantie contre les changements de doctrine (LPF art. L 80 A),

1^o L'instruction administrative 6 C-1213 n^o 3 reprise au paragraphe 40 de l'instruction BOI-IF-TFB-10-50-10-30 du 12 septembre 2012 prévoit,

s'agissant de la condition d'absence de production de revenus à laquelle est subordonnée l'exonération de la taxe foncière sur les propriétés bâties pour les personnes publiques,

qu'« il convient, à titre de règle pratique, d'assimiler à des propriétés improductives de revenus celles où s'exerce une activité susceptible d'être exonérée de la cotisation foncière des entreprises en application du 1^o de l'article 1449 du CGI,

c'est-à-dire revêtant un caractère essentiellement culturel, éducatif, sanitaire, social, sportif ou touristique ».

Cette instruction administrative comporte une interprétation formelle du texte fiscal dont l'Ehpad peut se prévaloir sur le fondement de l'article L 80 A du LPF pour soutenir que l'immeuble dans lequel est exercée son activité d'hébergement et de soins aux personnes âgées dépendantes,

qui revêt un caractère sanitaire et social, doit être assimilé à une propriété improductive de revenus pour l'application de l'article 1382, 1^o du CGI.

Il en résulte que l'Ehpad est fondé à demander à être déchargé de la cotisation de taxe foncière sur les propriétés bâties à laquelle il a été assujéti.

Arrêt du Conseil d'Etat, conforté par la question N^o 35186

de [M. Dino Cinieri](#) (Les Républicains - Loire)

Ministère interrogé > Économie, finances et relance

Ministère attributaire > Économie, finances et relance

Rubrique > impôts locaux

Titre > Exonération de la taxe foncière pour les Ehpad

Question publiée au JO le : 22/12/2020 page : [9366](#)

Réponse publiée au JO le : 27/04/2021 page : [3647](#)

Texte de la question

M. Dino Cinieri appelle l'attention de M. le ministre de l'économie, des finances et de la relance sur l'exonération de la taxe foncière pour les établissements accueillant des personnes âgées dépendantes. Les établissements publics peuvent bénéficier de l'exonération de la taxe foncière sur les propriétés bâties à raison des immeubles dont ils sont propriétaires sous réserve

notamment que les immeubles soient affectés à leur fonctionnement et ne produisent pas de revenus, même symboliques.

Or, bien que l'Ehpad ait la qualité d'établissement public d'assistance, il perçoit, pour l'hébergement des personnes âgées qui lui sont confiées et les soins qui leur sont dispensés, non seulement des aides publiques, mais aussi des financements privés.

À titre de règle pratique, il est permis d'assimiler à des propriétés improductives de revenus celles où s'exerce une activité susceptible d'être exonérée de la cotisation foncière des entreprises, c'est-à-dire revêtant un caractère essentiellement culturel, éducatif, sanitaire, social, sportif ou touristique.

Ainsi, l'immeuble dans lequel est exercée l'activité d'hébergement et de soins aux personnes âgées dépendantes, qui revêt un caractère sanitaire et social, doit être assimilé à une propriété improductive de revenus.

Il souhaite par conséquent avoir confirmation que, dans cette logique, tous les Ehpad, publics ou associatifs, peuvent bénéficier de l'exonération de taxe foncière.

Texte de la réponse

Conformément à l'article 1380 du code général des impôts (CGI), la taxe foncière sur les propriétés bâties (TFPB) est établie annuellement sur les propriétés bâties sises en France à l'exception de celles qui en sont expressément exonérées.

Aux termes du 1° de l'article 1382 du CGI, sont exonérées de TFPB les propriétés appartenant à l'État, aux collectivités territoriales et à certains établissements publics dont les établissements publics d'assistance, sous réserve d'être affectées à un service public ou d'utilité générale et d'être non productifs de revenus.

Les établissements hébergeant des personnes âgées dépendantes (EHPAD) constitués sous la forme d'un établissement public sont des établissements publics d'assistance au sens des dispositions du douzième alinéa du 1° de l'article 1382 du CGI (Conseil d'État, décision n° 410859 du 24 avril 2019, « Résidence du Colombier »).

Selon la doctrine administrative, la condition d'affectation à un service public ou d'intérêt général s'applique non seulement aux bâtiments indispensables au bon fonctionnement des services publics essentiels, mais encore à des locaux dans lesquels s'exercent des activités présentant un caractère éducatif, culturel, sanitaire, social, sportif, touristique (BOI-IF-TFB-10-50-10-20 au I § 10). Les EHPAD, définis au I de l'article L. 313-12 du code de l'action sociale et des familles, constituent des établissements sociaux ou médico-sociaux au sens de l'article L. 312-1 du même code.

Ils exercent donc une activité qui revêt un caractère sanitaire et social, susceptible d'être regardée comme affectée à un service public ou d'intérêt général.

S'agissant de la condition de productivité de revenus, la doctrine fiscale précise qu'elle s'apprécie toujours au regard de la personne publique propriétaire de l'immeuble (BOI-IF-TFP-10-50-10-30 § 10 et suivants).

La doctrine précitée opère une distinction entre deux situations.

Lorsque la personne publique propriétaire utilise elle-même l'immeuble, la condition d'improductivité de revenus est remplie dès lors que l'activité qui y est exercée est susceptible d'être exonérée de la cotisation foncière des entreprises en application du 1° de l'article 1449 du CGI, c'est-à-dire lorsqu'elle revêt un caractère essentiellement culturel, éducatif, sanitaire, social, sportif ou touristique.

En revanche, si l'immeuble n'est pas utilisé par la personne publique propriétaire, il est considéré comme étant productif de revenus dès lors que la mise à disposition s'accompagne d'une rémunération, même si celle-ci est symbolique ou insuffisante pour couvrir les dépenses.

Cette dernière condition est appréciée par l'administration sous le contrôle du juge