



L'attestation du contrôleur des impôts et la prise de position formelle de l'administration.

Commentaire d'arrêt publié le 13/05/2023, vu 551 fois, Auteur : [Maître Arnaud SOTON](#)

L'attestation du contrôleur des impôts et la prise de position formelle de l'administration.

Dans un arrêt du 04/05/2023 (CE, 10ème - 9ème chambres réunies, 04/05/2023, 453366), le Conseil d'Etat a jugé que l'attestation du contrôleur des finances publiques délivrée à la demande d'un contribuable, relative à l'assujettissement à la TVA de son activité professionnelle, constitue une prise de position formelle.

Au cas particulier, un directeur d'un cours de théâtre privé dans lequel il enseigne, a fait l'objet d'une vérification de comptabilité à l'issue de laquelle l'administration fiscale lui a refusé le bénéfice de l'exonération de TVA prévue en matière d'enseignement, au motif qu'il n'était pas rémunéré directement par ses élèves qui payaient leurs cours à un studio. Or, il a produit une attestation par laquelle un contrôleur des finances publiques du service des impôts des entreprises certifiait qu'il n'était pas assujéti à la TVA du fait de son activité de professeur de théâtre.

Le contribuable a saisi le tribunal administratif de Paris qui ne l'a déchargé que partiellement des rappels de TVA qui ont été mis à sa charge. Il a fait appel de ce jugement, mais par une ordonnance, le président de la 2ème chambre de la cour administrative d'appel de Paris a rejeté son appel, au motif que l'attestation n'était pas susceptible de constituer une prise de position formelle au sens de l'article L. 80 B du LPF.

Le contribuable se pourvoit alors en cassation contre cette ordonnance pour demander la décharge de rappels TVA, sur la base de l'attestation par laquelle le contrôleur des finances publiques certifiait qu'il n'était pas assujéti à la TVA.

Pour le Conseil d'Etat, cette attestation, délivrée à la demande d'un contribuable pour les besoins de son activité professionnelle à laquelle il était fait expressément référence, est susceptible de constituer une prise de position formelle au sens de l'article L. 80 B du LPF. Le Conseil d'Etat a donc estimé que le président de la 2ème chambre de la cour administrative d'appel de Paris a commis une erreur de droit en jugeant que ce document n'était pas susceptible de constituer une prise de position formelle au sens de l'article L. 80 B du LPF. Le Conseil d'Etat donne ainsi raison au contribuable et annule l'ordonnance rendue par le président de la 2ème chambre de la cour administrative d'appel de Paris.

En effet, le premier alinéa de l'article L. 80 A du LPF dispose qu'il ne sera procédé à aucun rehaussement d'impositions antérieures si la cause du rehaussement poursuivi par l'administration est un différend sur l'interprétation par le redevable de bonne foi du texte fiscal et s'il est démontré que l'interprétation sur laquelle est fondée la première décision a été, à l'époque, formellement admise par l'administration.

L'article L. 80 B du LPF, quant à lui, dispose que la garantie prévue au premier alinéa de l'article L. 80 A est applicable lorsque l'administration a formellement pris position sur l'appréciation d'une

situation de fait au regard d'un texte fiscal, elle se prononce dans un délai de trois mois lorsqu'elle est saisie d'une demande écrite, précise et complète par un redevable de bonne foi. Les dispositions du 1° de l'article L 80 B du LPF constituent une extension de la garantie prévue par le premier alinéa de l'article L 80 A. Un contribuable a donc la possibilité d'opposer à l'administration ses prises de position formelles sur l'appréciation de situations de fait au regard d'un texte fiscal.

Il faut rappeler que le Conseil d'État avait déjà jugé qu'un certificat établi par un contrôleur des impôts, attestant qu'une société, récupérateur de matériaux, n'était pas assujettie à la TVA, constituait une prise de position formelle sur la situation de fait de cette société au regard de l'exonération des ventes de matériaux de récupération. Pour le Conseil d'Etat, ce certificat, alors même qu'il ne serait pas motivé, comportait l'indication formelle et explicite que la société était exonérée en tant que récupérateur de matériaux (CE 8 septembre 1999, n° 161330).

Notons que la garantie prévue par l'article L 80 B, 1° du LPF n'est applicable que si le contribuable se prévaut à l'encontre de l'administration d'une prise de position opposable au sens de ce texte, ce qui suppose qu'il doit s'agir d'une prise de position formelle qui doit porter sur l'appréciation d'une situation de fait au regard d'un texte fiscal, et qu'elle doit émaner d'une autorité compétente pour engager l'administration. Il appartient dans ces conditions au contribuable évoquant une prise de position formelle de produire une réponse écrite, signée par un fonctionnaire qualifié pour engager l'administration fiscale. En général, il s'agit d'un agent ayant au moins le grade de contrôleur au sein de la direction générale des finances publiques. Une prise de position qui n'émane pas d'un agent habilité n'engage pas l'administration fiscale.

La prise de position de l'administration peut être considérée comme formelle dès lors qu'elle est suffisamment explicite, précise et non équivoque. En revanche, si la prise de position n'est pas suffisamment explicite, précise et non équivoque, elle ne peut être considérée comme formelle. Le Conseil d'Etat a jugé par exemple que la lettre par laquelle un directeur des services fiscaux, en réponse à une demande de l'expert-comptable du contribuable, qualifie de commerciale l'activité informatique exercée par ce dernier, tout en indiquant que la frontière entre commercial et non commercial n'est pas nette, qu'il faut tenir compte des conditions de fait de l'exercice de l'activité et qu'il appartient au contribuable de se déterminer lui-même, ne constitue pas, compte tenu de ses termes, une prise de position formelle au sens de l'article L 80 B du LPF, sur la nature commerciale ou non de l'activité exercée (CE 29-12-2004 n° 255831, 3e et 8e s.-s.).

Dans le même sens, le Conseil d'Etat a jugé que la lettre par laquelle le directeur divisionnaire des services fiscaux admet que certains travaux réalisés par le contribuable sur un immeuble pourraient être reconnus, eu égard à leur nature, comme des dépenses déductibles des revenus fonciers ne peut être considérée dans les termes où elle est rédigée comme comportant une interprétation formelle de l'administration sur l'appréciation d'une situation de fait au regard des dispositions de l'article 31, I-1° du CGI dès lors que le signataire de cette lettre a ajouté qu'il n'était pas possible de procéder à la ventilation nécessaire entre les dépenses déductibles et les dépenses non déductibles (CE 30-5-2007 n° 274477, 10e et 9e s.-s.).

Ajoutons pour terminer que la prise de position formelle doit avoir été portée officiellement à la connaissance du contribuable et doit concerner le contribuable lui-même. C'est ainsi qu'un contribuable ne peut se prévaloir, pour son cas personnel, de l'appréciation d'une situation de fait concernant d'autres contribuables, sauf s'il a participé à l'acte ou à l'opération qui a donné naissance à cette situation.

Conseil d'État, 10ème - 9ème chambres réunies, 04/05/2023, 453366.

Arnaud Soton

Avocat fiscaliste

Professeur de droit fiscal