



V2.05.05.16

**Conséquences sur la connexion comptabilité et fiscalité  
des décisions du Conseil d'Etat du 21 mars 2016**

**PATRICK MICHAUD INTERROGE LE PRESIDENT OLIVIER FOUQUET  
SUR LE DROIT SOUPLE FISCAL**

PM. Cher Olivier, vous avez récemment exposé votre point de vue sur l'avenir du droit souple dans le domaine fiscal. Ce point de vue n'est-il pas plutôt réservé ? ..... 1

PM. Néanmoins cette jurisprudence ne risque-t-elle pas d'avoir des conséquences pour la doctrine de l'ANC et indirectement sur la connexion entre fiscalité et comptabilité ? ..... 3

Beaucoup d'incertitudes donc, mais une certitude : les choses ne seront plus comme avant. .... 4

**PM. Cher Olivier, vous avez récemment exposé votre point de vue sur l'avenir du droit souple dans le domaine fiscal. Ce point de vue n'est-il pas plutôt réservé ?**

Mon cher Patrick, J'ai, en effet, esquissé quelles pourraient être les conséquences en fiscalité de la nouvelle jurisprudence sur le droit souple dans un article récent à Droit fiscal (17/16 c. 297) qui, au vu des nombreuses réactions qui me sont parvenues, semble avoir intéressé des lecteurs.

Pour autant je n'ai pas exprimé une opinion réservée à l'avenir du droit souple en matière fiscale. J'ai seulement rappelé que les décisions du Conseil d'Etat du 21 mars 2016 étaient intervenues en matière de droit administratif et que les suites pratiques à donner à cette nouvelle jurisprudence, se manifesteront probablement plus rapidement en contentieux administratif qu'en contentieux fiscal.

Le secteur du droit administratif nous paraît le secteur d'élection du droit souple dans la mesure où la variété des situations est plus grande que dans le secteur fiscal et, par voie de conséquence, les interrogations plus nombreuses.

Il suffit pour le comprendre de se référer aux nouveaux critères adoptés par le Conseil d'Etat pour apprécier si les décisions d'une autorité de régulation font grief, de sorte qu'un recours pour excès de pouvoir pourrait être introduit contre elles par la personne à qui elles font grief.

Le Conseil d'Etat a fixé **deux critères de recevabilité** pour identifier les actes de droit souple susceptibles de recours.

Peuvent être déférés au juge de l'excès de pouvoir :

1° Les avis, recommandations, mises en garde et prises de position adoptés par les autorités de régulation dans l'exercice des missions dont elles sont investies, lorsqu'ils revêtent le caractère de dispositions générales et impératives ou lorsqu'ils énoncent des prescriptions individuelles dont ces autorités pourraient ultérieurement censurer la méconnaissance.

2° Ces même actes peuvent faire l'objet d'un recours introduit par un requérant justifiant d'un intérêt direct et certain à leur annulation, lorsqu'ils sont de nature à produire des effets notables, notamment de nature économique, ou ont pour objet d'influer de manière significative sur les comportements des personnes auxquelles ils s'adressent.

Pour comprendre l'évolution considérable qu'implique l'adoption de ces nouveaux critères de recevabilité par rapport à l'état de la jurisprudence antérieure, nous recommandons aux amis d'EFI de se reporter aux exceptionnelles conclusions LIBRES des rapporteurs publics **Suzanne von Coester** et **Vincent Daumas**, ainsi qu'au remarquable commentaire du Centre de Documentation du Conseil d'Etat publié par [Louis Dutheillet de la Mothe et Guillaume Odinet à l'AJDA 13/16 p. 717.](#)

Le premier critère est le moins révolutionnaire puisqu'il s'inscrit dans la ligne d'une jurisprudence qui admettait déjà la recevabilité d'un recours contre des instructions ou circulaires contenant des recommandations générales rédigées de façon impérative ([CE 18 décembre 2002 n°233618, sect., Duvignères : au Lebon](#)), voire même de prescriptions individuelles émanant d'une autorité de régulation dans la mesure où celle-ci pourrait ultérieurement censurer leur méconnaissance ([CE 11 octobre 2012 n°357193, Sté Casino-Guichard-Perrachon : au Lebon](#)). Mais il faut bien comprendre que cette jurisprudence, n'admettait la recevabilité d'un recours contre ces actes qu'on aurait pu déjà qualifier de droit souple, que dans la mesure où leurs caractéristiques permettaient de les assimiler à des actes de droit dur. La circonstance qu'aujourd'hui un recours soit recevable contre ces actes en tant qu'actes de droit souple élargit nécessairement la liste des acte de ce type contre lesquels un recours pourra être formé.

Le second critère est beaucoup plus révolutionnaire car il conduit à apprécier la recevabilité du recours contre acte, non pas en fonction de son caractère juridique ou de son apparence de caractère juridique, mais seulement par ses effets essentiellement non juridiques. Dans cette nouvelle approche des rapports entre l'administration et les administrés, un acte de droit souple ne pourra échapper, comme aujourd'hui, à tout recours de la part des personnes qui sont lésées par les effets qu'il produit.

On voit bien que la traduction de cette nouvelle jurisprudence dans le secteur fiscal n'est pas aisée. D'abord, alors qu'il n'existe pas, à strictement parler, d'autorités de régulation dans le domaine fiscal, sera-t-il possible d'assimiler certains services fiscaux, notamment ceux d'administration centrale, à des autorités de régulation ?

Ensuite, ce premier obstacle franchi, il faudra identifier les actes de droit souple en droit fiscal. Ils devront être, en tout état de cause, détachables de la procédure d'imposition. La difficulté est que le principal acte de droit souple en droit fiscal est aujourd'hui le BOFIP qui constitue le recueil des instructions données officiellement aux agents. Or le recours pour excès de pouvoir est déjà largement admis contre les prescriptions de portée générale et à caractère impératif de la doctrine administrative [CE 19 février 2003 n°235697, Sté Auberge ferme des genets](#) : RJF 5/03 n°614, chron. L. Olléon RJF 4/03 p.271). Pourra-t-on aller plus loin et admettre la recevabilité de recours contre des dispositions doctrinales contenant seulement des recommandations dès lors que ces recommandations sont susceptibles d'avoir des effets qui font grief ? Qu'en sera-t-il des instructions purement internes à l'administration fiscale qu'un lanceur d'alerte portera à la connaissance des contribuables ? La réponse à ces questions est pour le moins incertaine.

Il est vrai que l'orientation de la jurisprudence fiscale pourrait sans doute être davantage précisée si des recours déposés contre des rescrits venaient à être jugés par le Conseil d'Etat. Mais l'évolution pratique du rescrit, qui est initialement par essence un acte de droit souple, en a fait progressivement un acte qui a les apparences du droit dur. Même si le Conseil d'Etat regardait comme recevables des recours contentieux dirigés contre des rescrits, cette solution ne permettrait peut-être pas de préjuger de l'avenir aussi bien que l'on pourrait l'espérer.

**Bref, en matière fiscale, la jurisprudence sur le droit souple reste entièrement à construire.**

### **PM. Néanmoins cette jurisprudence ne risque-t-elle pas d'avoir des conséquences pour la doctrine de l'ANC et indirectement sur la connexion entre fiscalité et comptabilité ?**

Incontestablement, c'est par la comptabilité que la jurisprudence du 21 mars 2016 aura le plus rapidement d'effets en droit fiscal.

L'autorité des normes comptables est une autorité de régulation. Elle a un pouvoir réglementaire. Mais elle a aussi une doctrine comptable dont elle a fait récemment la synthèse et qu'elle s'emploie à actualiser et compléter.

Il n'est pas contestable que la doctrine comptable n'entre pas dans les prévisions de l'article 38 quater de l'annexe III au CGI et donc que juridiquement ses interprétations comptables ne s'imposent pas au juge fiscal, même si ces interprétations ne heurtent pas de front une règle fiscale. Néanmoins, comme nous l'avons observé dans un article écrit avec **Claude Lopater** et qui à certains égards était prémonitoire ([« de la connexion à la convergence fiscalo-comptable : l'importance accrue de la doctrine comptable »](#) FR Lefebvre 18/16 inf.7), le Conseil d'Etat est de plus en plus enclin à suivre les interprétations de la doctrine comptable ([CE 20 janvier 2016 n°370121, SA BNP Paribas](#), note O. Fouquet RTDcom 1/2016, concl. E. Bokdam-Tognetti Dr. Fisc. 13/16 comm. 251).

**Du point de vue du droit administratif**, il n'est sans doute pas davantage contestable que la doctrine comptable qui émane d'une autorité de régulation, relève de la catégorie du droit souple dont les effets sont susceptibles de faire grief.

Ce droit souple comptable relève-t-il du premier ou du second des critères fixés par les décisions du 21 janvier 2016 ? Pour Claude Lopater que nous avons consulté, il est évident à ses yeux que la doctrine comptable relève du premier des critères. Les interprétations de la doctrine comptable, même si en droit elles ne s'imposent pas aux comptables, sont incontournables pour ces derniers. Comment pourraient-ils ne pas les appliquer sans en engager leur responsabilité professionnelle ? Comment les commissaires aux comptes pourraient-ils se dispenser de les faire appliquer ? Pour notre part, nous avouons notre hésitation, en l'absence actuelle des précisions complémentaires à venir émanant de la jurisprudence administrative qui seules permettront d'y voir plus clair. Mais comme nous l'avons dit, la doctrine comptable nous paraît relever de la catégorie du droit souple susceptible d'être attaqué par la voie du recours pour excès de pouvoir, quel que soit le choix du critère applicable par le juge.

Ce rattachement probable de la doctrine comptable au droit souple attaquable donne évidemment à cette doctrine un poids accru en matière fiscale. Pour les raisons juridiques que nous avons exposées, nous ne sommes pas certain que le Conseil d'Etat reconnaitra expressément qu'il applique les interprétations de la doctrine comptable. Mais, « en creux », il se sentira davantage lié par ces interprétations.

**Beaucoup d'incertitudes donc, mais une certitude : les choses ne seront plus comme avant.**

**PM. Cher Olivier, Merci de nous avoir informé dans la liberté responsable c'est toujours un plaisir pour notre blog et ses amis de vous accueillir**

Patrick Michaud mai 2016