

**RAPPORT A MADAME LE MINISTRE DE L'ECONOMIE, DE
L'INDUSTRIE ET DE L'EMPLOI**

Instructions fiscales

Propositions pour améliorer la sécurité juridique en matière fiscale

Avril 2010

Par lettre du 27 février 2009, Mme Christine Lagarde, ministre de l'économie, de l'industrie et de l'emploi, a mandaté un groupe de travail pour préciser les objectifs poursuivis au travers de la publication des instructions fiscales et proposer les moyens d'améliorer leur contenu et leur lisibilité (cf. lettre de mission en pièce jointe).

Le groupe était constitué de Mme Christine BOUVIER, directrice des affaires fiscales du groupe ALLIANZ et de MM. Gilles CARREZ, rapporteur général de la commission des finances de l'Assemblée nationale, Olivier FOUQUET, président de section au Conseil d'Etat, et Bruno GIBERT, avocat associé chez CMS Bureau Francis Lefebvre.

Il s'est réuni à plusieurs reprises, en présence de Mme Marie-Christine LEPETIT, directrice de la législation fiscale.

*

Les critiques adressée aux instructions fiscales sont nombreuses, parfois acerbes : elles bloquerait l'entrée en vigueur des mesures adoptées par le Parlement, elles seraient publiées avec retard, traduisant parfois le faible empressement des services à appliquer les dispositions nouvelles souhaitées par le Gouvernement, elles seraient même parfois contraires à la lettre ou à l'esprit des textes de loi.

Le groupe s'est donc avant toute chose attaché à démêler la réalité de ces critiques, à les mettre en balance avec les avantages tirés de la publication des instructions pour proposer une réponse à une première question : faut-il supprimer les instructions fiscales ?

A partir d'une analyse des pratiques de certains de nos grands voisins, de l'expérience de ses membres et des éléments recueillis auprès des producteurs de ces textes, le groupe a ensuite recherché les moyens de supprimer les malentendus actuels et de parvenir à une meilleure application de la loi fiscale.

I – Les instructions handicapent la mise en place des textes fiscaux, non par leur existence ou leur portée, mais par leur caractère tardif

I.1 – Du fait de la prééminence de la loi en matière fiscale et de leur caractère opposable, les instructions fiscales sont des circulaires d'une nature particulière

En matière fiscale, la fixation des règles appartient au domaine législatif. Cette compétence découle de l'article 14 de la déclaration des droits de l'homme et du citoyen et trouve sa traduction au cinquième alinéa de l'article 34 de la Constitution, qui dispose que : « *La loi fixe les règles concernant : [...] l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toutes natures* ».

En conséquence, d'une part, la matière fiscale ne laisse quasiment aucune place au règlement autonome en application de l'article 37 de la Constitution, si ce n'est pour définir des obligations déclaratives, désigner les autorités compétentes pour appliquer la loi et prévoir les règles de procédure contentieuse qui ne mettent en jeu aucune disposition relevant du domaine de la loi.

D'autre part, le champ du pouvoir réglementaire subordonné d'application des lois fiscales, prévu à l'article 21 de la Constitution, est lui aussi réduit. Cette analyse est confirmée par la jurisprudence constante du Conseil constitutionnel sur l'incompétence négative du législateur, qui veille à ce que les mesures d'application réglementaires n'empiètent pas sur le domaine

législatif alors que le législateur n'y a pas consenti¹. La loi est donc presque toujours d'application directe.

Pour autant, le texte de loi est nécessairement concis et ne peut contenir tout ce qui éclaire l'application de la norme. En l'absence de l'échelon réglementaire tel qu'on peut le concevoir dans les matières où la loi ne fixe que les principes fondamentaux, c'est par circulaire que sont données les précisions utiles à l'application de la loi fiscale.

Cependant, les instructions ne conditionnent pas l'application de la norme. Comme toutes les circulaires, il s'agit de : « communications par lesquelles le ministre fait connaître à ses subordonnés ses intentions sur l'exécution du service ou l'interprétation d'une loi ou d'un règlement »². Elles sont l'expression du pouvoir hiérarchique et n'entrent pas dans la catégorie des normes juridiques qui s'imposent aux citoyens.

La place des instructions fiscales est confortée par leur statut juridique particulier. En créant l'article L. 80 A du livre des procédures fiscales (LPF)³, qui remonte à 1959, le législateur leur a en effet conféré un caractère opposable à l'administration. Cette opposabilité constitue une garantie de sécurité juridique pour le contribuable, qui peut invoquer les prises de positions formelles de l'administration sur l'interprétation qu'elle a faite de la loi.

Tant par les précisions que par la sécurité juridique qu'elles apportent, les instruction fiscales – en particulier celles qui prennent position sur l'interprétation que l'administration entend donner à la norme – jouent donc un rôle capital dans l'application des règles fiscales.

I.2 – Les instructions fiscales remplissent une fonction essentielle pour les usagers

Les instructions fiscales sont mises en ligne au fur et à mesure de leur publication sur le portail fiscal (www.impots.gouv.fr) et sur l'Intranet de la DGFiP (Eole).

Cette publication s'intègre désormais dans une obligation générale d'information des usagers. En effet, en application du décret n° 2008-1281 du 8 décembre 2008, modifié par le décret n° 2009-471 du 28 avril 2009, toutes les circulaires administratives postérieures au 1^{er} mai

¹ Ainsi, dans une décision 2009-578 DC du 18 mars 2009 relative à la loi de mobilisation pour le logement et la lutte contre l'exclusion, a-t-il récemment jugé que le législateur n'avait pas épuisé sa compétence et censuré la disposition créant le prélèvement nouvellement prévu à L. 423-14 du code de la construction et de l'habitation applicable aux organismes d'HLM qui n'auraient pas suffisamment investi eu égard à leur potentiel financier :

« 4. Considérant que le prélèvement institué par l'article 4 de la loi déférée, qui n'a pas pour objet de sanctionner le manquement à une obligation fixée par la loi ou le règlement, entre dans la catégorie des « impositions de toutes natures » mentionnées à l'article 34 de la Constitution ; 5. Considérant que, si l'article 34 de la Constitution réserve au législateur le soin de fixer « les règles concernant [...] l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toutes natures », il appartient au pouvoir réglementaire d'édicter les mesures d'application qui sont nécessaires à la mise en œuvre de ces règles ; 6. Considérant qu'en renvoyant à un décret en Conseil d'État le soin de définir le mode de calcul du « potentiel financier » annuel moyen, d'arrêter la liste des investissements à prendre en compte pour déterminer le champ d'application du prélèvement en cause et de fixer, sans l'encadrer suffisamment, le taux de ce prélèvement, le législateur a habilité le pouvoir réglementaire à fixer les règles concernant l'assiette et le taux d'une imposition ; qu'il a ainsi méconnu l'étendue de sa compétence ; »

² RIVERO, Jean, *Précis de droit administratif*, Dalloz.

³ « Art. L. 80 A. – 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 redébiteur 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.

Lorsque le redébiteur a appliqué un texte fiscal selon l'interprétation que l'administration avait fait connaître par ses instructions ou circulaires publiées et qu'elle n'avait pas rapportée à la date des opérations en cause, elle ne peut poursuivre aucun rehaussement en soutenant une interprétation différente. Sont également opposables à l'administration, dans les mêmes conditions, les instructions ou circulaires publiées relatives au recouvrement de l'impôt et aux pénalités fiscales. »

2009 doivent commencer par être mises en ligne sur un site Internet dédié (www.circulaires.gouv.fr) avant d'être publiées ensuite vers d'autres sites, tels que le portail fiscal. En l'absence d'une telle mise en ligne, les circulaires peuvent demeurer inappliquées.

I.2.1 – Elles visent à une application homogène de la loi par les services fiscaux sur tout le territoire

L'objet des instructions était à l'origine et demeure aujourd'hui d'établir pour tous les services une interprétation homogène de la loi, respectueuse de l'intention du législateur.

Deux facteurs tendent à conforter les instructions fiscales dans ce rôle :

- d'une part, la fiscalité traite de matières dont la complexité est elle-même croissante : dans certains domaines, notamment la législation sociale, financière ou immobilière, la bonne application de la règle fiscale suppose d'entrer dans le détail des législations sur lesquelles elle se fonde ;
- d'autre part, la multiplication des dispositions législatives renforce le besoin de clarification de la norme applicable selon les exercices concernés ainsi que des mesures de transition.

Or, les statistiques de consultation démontrent que les instructions constituent un outil apprécié par les agents de la direction générale des finances publiques (DGFiP).

MOIS	Nombre de BOI consultés en 2008	Nombre de BOI consultés en 2009
Janvier	71 292	100 492
Février	108 596	103 992
Mars	107 150	124 891
Avril	119 900	
Mai	114 586	
Juin	105 198	
Juillet	108 092	
Août	89 244	
Septembre	111 087	
Octobre	107 857	
Novembre	74 922	
Décembre	84 860	
Total :	1 202 784	NS

(Source : bureau JF 2 A de la DGFiP)

I.2.2 – Elles éclairent l'application de la loi de manière équitable pour tous les usagers

Du fait de leur clarté et de leur utilité pour comprendre la loi, les instructions aux services ont progressivement été appréhendées par les contribuables eux-mêmes, au point qu'elles sont désormais rédigées dans l'optique de leur lecture par les usagers. Les usagers peuvent donc avoir accès gratuitement à des publications détaillées leur permettant d'appliquer la loi fiscale au mieux de leurs intérêts.

La dernière étape de cette évolution a été l'abandon en 2002 des « BOI⁴ roses », qui étaient des instructions diffusées aux seuls agents de l'ancienne direction générale des impôts : désormais, les usagers et les services disposent à tout moment du même niveau d'information sur l'application de la norme fiscale.

Des statistiques de consultation par les contribuables sur ces sites montrent que les instructions constituent des références abondamment consultées.

Mois	Nombre de BOI consultés en 2008	Nombre de BOI consultés en 2009
Janvier	186 902	137 532
Février	205 835	153 966
Mars	252 263	185 847
Avril	296 357	
Mai	649 147	
Juin	328 830	
Juillet	120 041	
Août	85 723	
Septembre	133 861	
Octobre	164 385	
Novembre	146 692	
Décembre	135 140	
Total :	2 705 176	NS

(Source : bureau JF 2 A de la DGFiP)

Cette statistique comporte un pic de consultation en mai, mois qui correspond au moment de l'année où les contribuables préparent leurs déclarations. Le nombre élevé de consultations suffit à démontrer que les consultations ne sont pas seulement le fait des professionnels, mais également le fait des particuliers.

Cela corrobore l'idée que, pour les entreprises comme pour les particuliers, les instructions apportent des explications concrètes sur l'application des dispositifs fiscaux (régimes de soutien au logement locatif, par exemple).

S'agissant des entreprises, la consultation des instructions s'expliquerait également pour partie par leur souci de se caler sur les règles d'application auxquelles se réfèrent les services de la direction générale des finances publiques (DGFiP) dans la conduite des vérifications.

I.3 – Mais le nombre des dispositions à commenter va croissant

La publication des instructions constitue le point d'aboutissement du processus législatif, qui commence par la rédaction de projets d'articles de loi en réponse à une demande du ministre ou sur initiative de l'administration.

Or, il est recouru de manière accrue à la fiscalité dans le pilotage de l'action gouvernementale (pas seulement économique). En témoigne la tendance à la forte hausse du nombre d'articles fiscaux adoptés en lois de finances ou en lois ordinaires ces dernières années :

⁴ Bulletins officiels des impôts, qui est le titre donné au recueil périodique des instructions édité par la direction générale des finances publiques.

Année	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
Nombre d'articles de loi à teneur fiscale	ND	129	204	204	280	251	186	332

(Source : bureau A de la DLF)

Pour les bureaux concernés de la direction de la législation fiscale, il est présumé que toute nouvelle disposition législative requiert une instruction explicative et le constat que la loi n'a pas besoin d'être commentée constitue l'exception.

Par ailleurs, d'autres facteurs peuvent également justifier l'élaboration d'une instruction : évolution jurisprudentielle, question nouvelle ayant débouché sur une évolution doctrinale, critiques sur le manque de clarté d'une règle⁵.

Chaque année, le nombre des instructions publiées est donc élevé.

Année	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
Nombre d'instructions publiées ⁶	232	228	196	215	246	231	200	195
Nombre de pages	ND	ND	ND	ND	ND	ND	2332	2226

(Source : bureau JF 2 A de la DGFIP)

I.4 – Et la publication des instructions intervient le plus souvent plusieurs mois après l'adoption de la disposition correspondante, parfois très tardivement

La direction de la législation fiscale s'efforce de publier les instructions dans des délais resserrés.

Le respect d'un délai maximal entre l'entrée en vigueur des dispositions fiscales et leur commentaire sous forme d'instruction compte d'ailleurs parmi les cinq indicateurs sur lesquels est évaluée sa performance annuelle, ce qui témoigne de l'importance attachée à cette préoccupation⁷.

Sur la période du 1^{er} septembre 2007 au 31 août 2008, 79% des instructions ont été publiées ou envoyées en consultation dans les six mois de l'entrée en vigueur des lois pour les dispositions qui le nécessitaient.

⁵ Le rapport se concentre sur les instructions qui commentent des dispositions législatives nouvelles et dont la rédaction incombe principalement, au sein de la direction générale des finances publiques (DGFIP), à la direction de la législation fiscale (DLF).

⁶ Ces données incluent les instructions publiées par les autres services de la direction générale des finances publiques : service juridique de la fiscalité, sous-direction du contrôle fiscal notamment.

⁷ Un des indicateurs relatifs à la performance de la direction de la législation fiscale mesure le pourcentage d'instructions envoyées en consultation dans les six mois de l'entrée en vigueur de la disposition commentée. La cible a été fixée à 80% pour les indicateurs de 2006 et de 2008 ; elle a été fixée à 75% pour l'ensemble des textes d'application, décrets et instructions, pour l'indicateur de 2007.

Cependant, ce chiffre est en dégradation : le pourcentage était de 79% en 2007 (en incluant la consultation sur les décrets) et de 85% en 2006. Encore ne porte-t-il le plus souvent que sur de simples mises en consultation : la publication intervient ultérieurement, parfois dans un délai long, après le retour des consultations.

Au total, les instructions sont très certainement utiles, mais leur production désordonnée nuit à leur efficacité. Il faut donc examiner les causes de ce manque d'efficacité pour y remédier.

II – Le processus d'élaboration des instructions fiscales reproduit les défauts de fabrication de la norme elle-même

II.1 – La norme fiscale est trop imprévisible

Si certaines dispositions fiscales font l'objet d'une élaboration approfondie et transparente en amont⁸, nombre d'entre elles sont présentées en loi de finances ou dans des projets de loi ordinaires sans avoir fait l'objet d'aucune annonce ou étude préalable.

Ce constat vaut surtout pour les réformes ayant trait à l'imposition des personnes ou du patrimoine, moins en matière de fiscalité internationale ou de TVA et, plus largement pour les dispositions dont le cadre juridique est contraint par le droit communautaire ou international.

L'habitude du secret, des arbitrages parfois tardifs, la faible pratique de l'évaluation en amont de ses effets semblent autant de facteurs explicatifs.

Il en résulte que, trop souvent, la loi est rédigée et adoptée dans l'urgence, sans avoir donné lieu ni à des consultations préalables approfondies au stade de sa préparation par le Gouvernement, ni à des débats éclairants au Parlement. Cela a deux inconvénients : d'une part, cela renforce la nécessité d'une instruction explicative pour les opérateurs, car ils n'ont pas été associés à l'élaboration de la norme en amont ; d'autre part, cela rallonge leur délai de rédaction, puisque c'est à ce stade qu'ont lieu les réflexions sur la portée de la disposition adoptée.

En cela, le processus de décision se distingue de ce qui existe chez certains de nos principaux partenaires.

Etats-Unis : les projets de loi font l'objet d'une concertation préalable entre les parties intéressées et les avis émis à cette occasion sont pris en compte autant que possible.

Lorsqu'il est envisagé d'introduire ou de modifier une législation particulièrement importante, l'administration publie un livre blanc dans lequel elle fait connaître ses vues sur le sujet et chaque partie concernée – entreprises, associations, gouvernements étrangers – peut réagir publiquement. Les projets d'instructions (voir *infra*) tiennent compte des observations ainsi communiquées.

Royaume-Uni : la consultation officielle s'exerce sur la base de livres verts (« green books ») selon des modalités qui ont été formalisées (« code of practice »).

Bien qu'il n'ait pas force juridique, ce document présente un caractère contraignant pour l'exécutif. Les ministres conservent cependant le pouvoir de ne pas procéder à des consultations en cas de circonstances exceptionnelles,

⁸ Il en est ainsi allé de la modification de l'article 209 B du code général des impôts relatif à l'imposition des bénéfices provenant de sociétés établies dans des pays à régime fiscal privilégié dans la loi de finances initiale pour 2005. Des consultations identiques sur la base de projets d'articles de loi sont en cours sur différents sujets :

- en matière d'imposition des sociétés : les conséquences en droit interne de l'arrêt rendu le 27 novembre 2008 par la Cour de justice des Communautés européennes dans l'affaire C-418/07, *Papillon* ;
- en matière de TVA : la transposition des directives 2008/8/CE du 12 février 2008 modifiant le lieu des prestations de services et 2008/9/CE du même jour définissant les modalités du remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée en faveur des assujettis qui ne sont pas établis dans l'État membre du remboursement, mais dans un autre État membre.

lorsque la matière est trop spécialisée ou le nombre de personnes concernées limité. Les réactions suscitées par les orientations gouvernementales relatives à des textes de loi ou à des instructions sont synthétisées, publiées et peuvent conduire à une modification du projet initial.

Ainsi, le Royaume-Uni entreprend actuellement de réformer les règles de déductibilité des intérêts d'emprunt intra-groupe. Le texte proposé a été publié dans le même temps que les notes explicatives. Les personnes intéressées disposent d'un délai de six mois pour présenter leurs commentaires sur ces deux textes. Du fait de l'importance du sujet, des groupes de travail où se font entendre les différents points de vue sont organisés parallèlement à la consultation écrite.

II.2 – Elle est parfois trop instable

Dans certaines matières, les changements législatifs peuvent être si fréquents que la norme fiscale devient chroniquement instable⁹.

Dans ce cas, les changements législatifs peuvent conduire à suspendre les travaux d'élaboration des instructions correspondantes, ceci afin d'éviter la publication de commentaires en décalage avec les textes les plus récents.

II.3 – Une fois la loi adoptée, le processus d'élaboration des instructions manque de transparence

D'une part, l'administration n'annonce pas quelles seront les dispositions qui feront l'objet de commentaires et celles qui ne donneront pas lieu à instruction. Les dates prévisionnelles de publication des instructions ne sont pas non plus rendues publiques.

D'autre part, le processus d'élaboration des instructions conserve une certaine opacité, qui est doublement source d'inégalités. Premièrement, au gré des sujets, seuls certains organismes professionnels, fédérations, associations ou personnalités qualifiées sont consultés. Deuxièmement, dans l'intervalle qui sépare l'entrée en vigueur de la disposition de la publication de l'instruction, seuls les parties intéressées qui ont des contacts privilégiés avec l'administration fiscale sont susceptibles d'être informées des positions qu'elle s'apprête à prendre par instruction.

Sur ces deux points, la pratique française diffère de celle des pays anglo-saxons, où le commentaire des dispositions législatives fait l'objet de consultations publiques sur la base d'un projet, sur lequel les usagers peuvent se fonder pour appliquer la loi, au moins à titre temporaire.

Etats-Unis : après qu'un texte de loi a été adopté par le Congrès, l'administration publie en règle générale un projet d'instruction (« proposed regulation »). S'il n'est pas directement applicable, il n'est pas sans effet juridique dans la mesure où les contribuables qui en suivent les prescriptions ne s'exposent pas à un risque de redressement. La publication de ce projet ouvre une procédure de consultation (« hearing ») au cours de laquelle chaque partie intéressée fait parvenir ses observations à l'administration.

A la suite de cette consultation, soit l'administration publie une instruction définitive qui s'applique pleinement, soit, de manière plus exceptionnelle, elle publie des instructions temporaires, obligatoires pour les contribuables, et organise de nouvelles auditions à l'issue desquelles les instructions deviennent définitives.

⁹ Ainsi, en matière immobilière, du régime des sociétés d'investissements immobiliers cotées (SIIC), qui a été modifié à 15 reprises depuis son introduction dans l'ordre juridique à l'occasion de la loi de finances initiale pour 2003. En matière d'impôt sur les sociétés, c'est également le cas du régime de groupe, qui a été récemment modifié par six textes de loi successifs depuis la loi de finances initiale pour 2004.

II.4 – Les délais de publication sont insuffisamment maîtrisés

Un délai parfois excessif s'écoule entre l'entrée en vigueur de la loi (ou de la directive ou du règlement communautaire) et la publication de l'instruction qui en éclaire la portée. Ce délai tient :

- à la hausse du nombre de dispositions fiscales à commenter ;
- au temps nécessaire à la rédaction de l'instruction et à ses relectures successives. Une distinction doit être faite entre les dispositions législatives proposées par la direction de la législation fiscale ou à la conception desquelles elle a été associée, pour lesquelles les réflexions sont déjà avancées au stade de la rédaction de l'instruction, et les autres, dont l'examen démarre nécessairement plus tardivement ;
- au temps requis par les consultations interne et externe sur le projet d'instruction. Sauf exceptions, ces consultations sur la base d'un projet de texte sont jugées utiles, y compris quand il s'agit de dispositions ayant fait l'objet de réflexions préalables. Elles sont indispensables quand le régime fiscal – d'un produit financier, d'un revenu – dépend de précisions relatives à son régime juridique dont la responsabilité incombe à d'autres administrations. Or, ces consultations peuvent prendre du temps¹⁰ ;
- mais aussi à la difficulté, pour une direction comme celle de la Législation fiscale qui a été organisé comme une administration de mission aux moyens humains limités, de combiner le commentaire des nombreuses dispositions législatives avec les autres commandes et travaux souvent imprévisibles.

II.5 – Les instructions n'offrent pas toutes la même lisibilité

Certes, les attentes diffèrent selon les publics. Les conseils et les organisations professionnelles s'attachent plus aux prises de position sur des points sur lesquels la loi est insuffisamment claire. Les particuliers et les entreprises, mais aussi les services gestionnaires, cherchent plus une description exhaustive d'un dispositif fiscal.

Or, la structure et la présentation diffèrent d'une instruction à l'autre et ne rendent pas toujours aisée la découverte des précisions recherchées.

III – L'élaboration des instructions fiscales doit être améliorée parallèlement à celle des nouvelles lois fiscales

Les instructions contribuent à ce que la loi fiscale soit correctement et uniformément appliquée. Pour les entreprises et les conseils, elles comportent des recommandations pratiques utiles et elles sont source d'une sécurité juridique de plus en plus recherchée.

Il apparaît donc que leur suppression aurait plus d'inconvénients que d'avantages, mais qu'il faut s'attacher à améliorer les conditions de leur élaboration.

¹⁰ Voir notamment le régime fiscal de certains produits financiers ou de parts de sociétés (actions gratuites, BSPCE, autres). Dans certains cas, les clarifications préalables sur le régime juridique sont parfois autant, voire plus attendues que celles sur le régime fiscal qui en découle, dès lors que les administrations concernées ne connaissent pas la pratique des circulaires interprétatives.

III.1 – La norme fiscale devrait faire l'objet de consultations publiques en amont de sa discussion au Parlement

L'amélioration du processus d'élaboration de la loi fiscale est la condition *sine qua non* de l'amélioration et de l'accélération de la publication des instructions. Il est ainsi recommandé :

- de s'interroger plus systématiquement sur le bien-fondé de la modification de la norme fiscale. En effet, son instabilité nuit à son efficacité et, dans certains domaines, les opérateurs aspirent avant tout à la stabilisation du cadre législatif existant.

A cet égard, les exigences nouvelles en matière d'évaluation préalable des projets de loi découlant de la loi organique n° 2009-403 du 15 avril 2009 devraient aider à réduire le nombre d'initiatives législatives en matière fiscale, au moins pour ce qui concerne les dispositions proposées par le Gouvernement ;

- de procéder plus systématiquement, sur les sujets d'importance, à des consultations publiques sur des projets d'articles en amont du dépôt du projet de loi au Parlement.

La consultation d'interlocuteurs choisis pourrait être remplacée par une consultation publique, avec cette clause de méthode que les contributions ne devraient être exploitées que si elles sont signées, argumentées et obtenues dans un délai prédéfini.

La mise en consultation du projet d'article pourrait s'accompagner de la mise en consultation simultanée du projet d'instruction.

Cela rendrait la consultation plus approfondie, donc plus utile, et permettait aussi d'éclairer les travaux des parlementaires.

III.2 – L'élaboration des instructions devrait être plus transparente

III.2.1 – Un programme de travail annoncé à l'avance

Tout d'abord, l'administration devrait indiquer, sitôt après la promulgation des lois de finances de fin d'année et des principales lois fiscales en cours d'année, quelles sont les dispositions qui seront et ne seront pas commentées. Cette information pourrait être l'occasion de rappeler que l'entrée en application d'un dispositif n'est pas subordonnée à la publication de son commentaire par l'administration.

Ensuite, les dispositions législatives les plus simples ne devraient plus donner lieu à instruction : il importe en effet de cibler les travaux de rédaction sur les dispositions complexes.

Enfin, la liste des dispositions qui donneront lieu à une instruction explicative devrait s'accompagner de précision sur leur calendrier de publication et sur celles qui feront l'objet d'une consultation publique.

III.2.2 – Une publication accélérée

L'objectif d'une amélioration radicale des délais de production des instructions apparaît prioritaire.

En cohérence avec la description des processus législatifs et au vu de la pratique des pays décrite plus haut, il est recommandé de distinguer les délais de publication des instructions portant sur des dispositions ayant fait l'objet de consultations larges et transparentes en amont

de leur présentation au Conseil des ministres de ceux commentant des mesures « découvertes » à cette occasion ou survenues en cours de discussion parlementaire :

- dans le premier cas, les instructions seraient publiées dans les deux mois de la parution des nouvelles lois au Journal officiel ;
- dans le second cas, l'objectif actuel, une première version des instructions rendue publique dans un délai de six mois, serait maintenu.

III.2.3 – Un processus plus transparent

Les consultations sur les projets d'instructions devraient obéir à des règles procédurales similaires à celles qui encadreraient les consultations sur des projets d'articles de loi, s'agissant :

- des modalités de consultation : les mises en consultation publique(s), notamment sur un portail internet, sont la garantie d'une meilleure association des personnes intéressées et d'une transparence accrue ; mais elles impliquent pour les services un lourd travail de traitement et de prise en compte des contributions, avec un risque de frustration résultant de l'absence de réponse individuelle. Elles pourraient donc, au moins dans un premier temps, être limitées à certains sujets grand public (particuliers ou entreprises) pour lesquelles elles sont particulièrement appropriées. La règle du jeu de la consultation serait exposée limiairement.

En définitive, conformément au programme de travail (cf. III.2.1 *supra*), certaines instructions feraient l'objet d'une consultation restreinte aux principales parties intéressées et d'autres feraient l'objet d'une consultation publique ;

- du suivi des délais de réponse : annoncer des délais lors de la consultation et, si nécessaire pour les consultations internes, relancer les services concernés au niveau approprié ;
- de l'exploitation des retours : d'un côté, exiger que chaque proposition de correction d'origine interne ou externe soit argumentée, de l'autre, expliciter les choix effectués pour arrêter la version définitive.

III.2.4 – Des projets d'instructions rendus publics et opposables

En l'absence d'instructions, le manque d'éclairage et de sécurité juridique quant à la portée d'une loi nouvelle constitue une difficulté pour l'usager. Il est donc proposé de rendre publics les projets d'instructions, quelles que soient les modalités de consultation (restreintes ou via Internet), et de les rendre opposables.

A l'issue des consultations, soit l'instruction provisoire serait entérinée, soit une instruction corrigée serait publiée.

Les corrections ne devraient en aucun cas pénaliser les usagers : ils auraient la garantie que les choix effectués pendant le délai séparant la publication de la première version d'une instruction de celle de la version définitive ne seraient pas remis en cause par la publication de cette seconde version si elle était plus restrictive.

De la sorte, le délai de mise à disposition d'une instruction permettant l'application pratique de la loi fiscale serait raccourci, sans sacrifier le temps nécessaire à sa rédaction et à la consultation des intéressés.

De manière générale, le groupe de travail est conscient que la consultation élargie et transparente qu'il préconise ainsi que l'accélération des publications soulèvent la question des moyens que requiert la mise en œuvre de ses recommandations. S'il ne dispose pas des outils pour mesurer l'incidence de ses recommandations sur l'organisation et la charge de travail de la direction de la législation fiscale, il estime que les gains pour la collectivité tirés de la rationalisation de l'élaboration de la norme fiscale justifient que cette direction soit dotée des moyens nécessaires pour s'adapter à ces nouvelles exigences.

III.3 – La lisibilité des instructions pourrait encore être améliorée

Hormis l'encadré introductif, dont l'objet est de remettre succinctement la mesure nouvelle dans son contexte (législation, codification) et de présenter le contenu de l'instruction, il n'est pas pertinent d'en normaliser la présentation ou la rédaction dès lors que chaque instruction répond à un besoin spécifique.

Afin de faciliter la recherche des informations par les lecteurs, il serait cependant utile :

- de systématiser les tables des matières pour les instructions dont la longueur excède plusieurs pages, voire les tables alphabétiques pour les plus longues d'entre elles, ainsi que la numérotation des paragraphes ;
- de développer la pratique des schémas explicatifs, notamment pour les instructions qui décrivent le régime fiscal d'opérations d'investissement ou de restructurations ;
- de faire apparaître plus distinctement soit par des signaux, soit par un vocabulaire normé, les phrases qui constituent des prises de position ou des mises en garde explicites de l'administration (« il est admis que » ou, à contrario, « l'administration se réserve le droit de »).

III.4 – L'accessibilité des instructions fiscales pourrait être facilitée

Une meilleure accessibilité de la doctrine implique :

- d'améliorer l'accessibilité des instructions existantes sur le portail fiscal et sur l'Intranet de la DGFiP. Aujourd'hui, la recherche des instructions utiles sur un sujet sur la seule base d'un ou plusieurs mots clés est difficile ;
- d'adapter le moment venu leur mode de rédaction à l'existence d'une documentation de base à jour ;
- de mieux articuler les instructions avec la pratique des rescrits. Cela implique de recourir au rescrit pour les prises de position sur des situations très particulières ou non anticipées. En revanche, l'instruction devrait rester l'instrument privilégié pour les sujets concernant de nombreux redevables et méritant une clarification, à l'occasion d'un amendement de la loi ou d'une nouvelle jurisprudence par exemple.

*

En conclusion, le groupe de travail souhaite rappeler que, si la publication des instructions ne conditionne pas l'application des textes de loi, celles-ci sont très attendues car très utiles aux usagers.

Il lui paraît donc nécessaire de fixer comme objectif prioritaire une consultation élargie et une sécurité juridique accélérée. Il propose qu'elle s'applique dès le stade des instructions provisoires.

Il souligne cependant que l'atteinte de cet objectif est étroitement conditionnée par l'amélioration du processus d'élaboration de la norme fiscale et appelle de ces vœux davantage d'anticipation et de transparence dans ce processus.

Les propositions du groupe de travail sont regroupées en annexe au présent rapport.

ANNEXE : liste des propositions du groupe de travail

Le groupe de travail recommande au ministre de conserver le principe des instructions fiscales : elles lui apparaissent nécessaires à la bonne application de la loi et source de sécurité juridique et d'équité entre les usagers.

Il considère que les modalités d'élaboration et de publication des instructions fiscales devraient cependant être améliorées. Il estime que les progrès en ce domaine requièrent également que le processus d'élaboration de la norme fiscale elle-même soit rationalisé et rendu plus transparent.

Il propose donc au ministre d'adopter les orientations suivantes :

1 – Procéder à une consultation publique sur les mesures fiscales dès le stade d'élaboration du texte législatif.

La consultation publique ouverte, sur site internet, en amont de la discussion parlementaire pourrait – au moins dans un premier temps – être réservée aux textes pour lesquels l'association préalable d'un large public est la plus indispensable. Les autres textes continueraient d'être soumis à une consultation restreinte, mais sans opacité.

Un bilan de *l'expérience de consultation publique ouverte* pourrait être *au terme d'une année*. S'il était jugé positif, le champ de cette consultation serait élargi.

2 – Pour les mesures *ainsi soumise à consultation* : consulter sur la base non seulement du projet de texte de loi, mais aussi du projet d'instruction préparé parallèlement à l'élaboration du projet de texte.

3 – Dans le mois suivant la parution au JO d'une loi contenant de nombreuses dispositions fiscales : publier la liste des dispositions qui seront commentées par voie d'instructions ainsi que le calendrier prévisionnel de leur publication.

4 – Pour les mesures ayant donné lieu à concertation en amont de la discussion parlementaire : publier l'instruction dans les deux mois suivant la parution de la loi au JO.

5 – Rendre publics sous forme d'instructions provisoires les projets d'instructions au stade de leur mise en consultation et les rendre opposables. Ils seraient ensuite suivis d'instructions définitives, elle-même opposables et qui, si elles devaient être plus restrictives, ne pourraient pas remettre en cause les décisions *antérieures* des contribuables prises sur la base des instructions provisoires.

6 – Améliorer la lisibilité des instructions : en *distinguant clairement*, dans le corps du texte autant que cela est possible, les prises de position formelles qui engagent l'administration, *des simples recommandations*.

7 – Simplifier techniquement l'accès Internet aux commentaires de l'administration.