

14-16 rue des Lilas 75019 Paris
tél. 01 42 02 30 80 – fax 01 42 02 34 01
mél : snam-cgt@wanadoo.fr
site : www.snam-cgt.org

Le 19 mars 2013

NOS REF : LT/NH-13-32

Note relative à l'avis n° 353782 du 8 mars 2013 du Conseil d'État (section du contentieux)

Frais professionnels des artistes : nouvel épisode dans le feuilleton des 14% et 5%

En résumé : tant que l'instruction fiscale du 30 décembre 1998 n'est pas annulée, les contribuables qui exercent une activité artistique exclusivement ou qui cumulent une activité d'enseignement et une activité artistique peuvent invoquer le bénéfice de l'application des déductions forfaitaires de 14% et 5% aux revenus de leur activité artistique.

En revanche, les contribuables qui cumulent une activité d'enseignement et une activité artistique ne peuvent pas invoquer le bénéfice des 14% et 5% aux revenus d'enseignement, y compris lorsque l'activité d'enseignement a un caractère accessoire.

Le Conseil d'État a rendu le 8 mars 2013 un avis (publié au JORF du 17 mars 2013) sur saisine de la Cour administrative de Bordeaux qui s'interrogeait sur la question de savoir si un contribuable exerçant conjointement des activités artistiques et d'enseignement pouvait invoquer, sur la base de l'article L. 80A du livre des procédures fiscales, le bénéfice de l'application des déductions forfaitaires de 14% et 5% instaurées par l'instruction fiscale du 30 décembre 1998 à ses revenus tirés de l'enseignement alors que l'instruction du 22 octobre 2003 qui avait pour objet de modifier cette dernière sur ce point avait été annulée.

Pour mémoire, l'instruction du 22 octobre 2003, reprenant les termes de la réponse ministérielle du 11 novembre 2002 à M. Dolez, qui visait les contribuables exerçant tout à la fois une activité artistique et une activité d'enseignement avait pour objet d'exclure l'application des déductions forfaitaires de 14% et 5% aux revenus tirés de l'activité d'enseignement lorsque celle-ci ne présentait pas un caractère accessoire.

Le SNEA ayant cru devoir introduire un recours pour excès de pouvoir dirigé contre cette instruction, le Conseil d'État, par une décision du 6 mars 2006, devait en prononcer l'annulation au motif que *"le ministre des finances ne tenait d'aucune disposition législative le pouvoir de faire bénéficier les artistes musiciens de la possibilité d'opérer des déductions de 14 % et 5 % du montant total de leur rémunération nette annuelle au titre des frais réels."*

Depuis la décision du Conseil d'État du 6 mars 2006, l'administration fiscale campait sur ses positions et continuait de refuser le bénéfice de l'application des 14% et 5% sur les revenus tirés de l'activité d'enseignement dès lors que celle-ci n'avait pas un caractère accessoire.

Le juge administratif devait par la suite sanctionner cette position de l'administration fiscale. En effet, par arrêt du 3 mars 2008 de la Cour administrative d'appel de Nantes, confirmant un jugement du Tribunal administratif d'Orléans du 8 février 2007, avait admis une enseignante ayant exercé une activité artistique au bénéfice des déductions forfaitaires de 14% et 5% sur la totalité de ses revenus sans égard au fait que l'activité d'enseignement n'avait pas en l'espèce un caractère accessoire. Saisi par le ministre des finances d'un pourvoi dirigé contre cet arrêt de la Cour administrative d'appel de Nantes, le Conseil d'État rejetait celui-ci au motif que *"les termes mêmes de l'instruction fiscale en cause n'excluaient en rien que les revenus d'enseignement susceptibles d'être inclus dans la base à laquelle s'appliquait la déduction qu'elle sollicitait fussent"*

prépondérants ; qu'ainsi c'est sans erreur de droit qu'après avoir constaté que l'instruction ne contenait aucun critère relatif au caractère accessoire des revenus d'enseignement, la cour, qui ne pouvait légalement interpréter les intentions de ses auteurs quant au champ d'application de cette instruction, a jugé que le Ministre du budget, des comptes publics et de la fonction publique n'était pas fondé à contester son application au bénéfice de Mlle A par application de l'article L. 80 A du livre des procédures fiscales ". (CE 7 avril 2010 HARDY n° 316083)

Depuis, les litiges entre l'administration fiscale et les enseignants n'ont cessé de se multiplier et c'est à l'occasion de l'un d'entre eux que la Cour administrative de Bordeaux a été amenée à saisir le Conseil d'État de la question de savoir :

1°) si l'interprétation formelle de la loi fiscale, exprimée notamment dans une instruction, circulaire, ou réponse ministérielle publiées, est affectée par l'annulation pour excès de pouvoir d'une instruction administrative ultérieure de même contenu ;

2°) dans le cas où la première question appellerait une réponse positive, comment concilier ses effets avec les dispositions de l'article L.80 A du livre des procédures fiscales en vertu desquelles un contribuable est fondé à se prévaloir de la doctrine en vigueur à la date du fait générateur de l'impôt. (CAA Bordeaux 26 octobre 2011 MONZANI n°01BX01100)

Dans son avis du 8 mars 2013, le Conseil d'État énonce tout d'abord que [les] *dispositions* [de l'article L.80A du livre des procédures fiscales 1] *n'ont ni pour objet ni pour effet de conférer à l'administration fiscale un pouvoir réglementaire ou de lui permettre de déroger à la loi. Elles instituent, en revanche, un mécanisme de garantie au profit du redevable qui, s'il l'invoque, est fondé à se prévaloir, à condition d'en respecter les termes, de l'interprétation de la loi formellement admise par l'administration, même lorsque cette interprétation ajoute à la loi ou la contredit."* (point 1)

Le Conseil d'État énonce ensuite que l'annulation de l'acte réglementaire contenant l'interprétation de la loi admise par l'administration fiscale ne prive pas le contribuable du droit d'invoquer celle-ci que dès lors que l'annulation intervient postérieurement au fait générateur de l'imposition 2. En revanche, le contribuable ne peut pas se prévaloir de la garantie que donne l'article L.80A lorsque le fait générateur de l'imposition est postérieur à l'annulation. (point 2) 3.

1. Aux termes de l'article L.80A du livre des procédures fiscales: «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. Lorsque le redevable 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.»

2. En matière d'impôt sur le revenu la date à retenir est le 31 décembre pour l'année considérée.

3. "Il en résulte, eu égard à l'objectif de sécurité juridique poursuivi par l'article L.80A précité, qu'en dépit de l'effet rétroactif qui s'attache normalement à l'annulation pour excès de pouvoir, les dispositions de cet article permettent à un redevable, alors même que serait ultérieurement intervenue l'annulation par le juge de l'acte, quel qu'il soit, par lequel elle avait été exprimée, de se prévaloir à l'encontre de l'administration de l'interprétation qui, dans les conditions prévues par l'article L.80A, était formellement admise par cette dernière. S'agissant d'une imposition dont le fait générateur est postérieur à la date de l'annulation d'un acte renfermant une interprétation de la loi fiscale, au sens et pour l'application de l'article L.80A du livre des procédures fiscales, cette annulation a en revanche pour effet de priver le redevable de la possibilité de se prévaloir de cet acte au titre de la garantie que donne l'article L.80A."

S'agissant plus spécialement de la situation dans laquelle deux actes exprimant la même interprétation, l'un des deux a été annulé pour excès de pouvoir, le Conseil d'État énonce :

"Aussi longtemps que l'administration n'a pas formellement abandonné une interprétation, renfermée dans un acte qui, bien qu'illégal, n'a pas été annulé, celle-ci reste invocable, en tant que cet acte la renferme, sur le fondement de l'article L.80A précité. Il en résulte en particulier qu'un redevable peut opposer à l'administration l'interprétation que celle-ci a formellement admise dans un tel acte, quel qu'il soit, quand bien même un autre acte, exprimant la même interprétation, aurait été annulé pour excès de pouvoir." (point 3)

Ainsi, que l'instruction fiscale du 22 octobre 2003 ait été annulée au motif que les déductions forfaitaires de 14% et 5% étaient illégales n'a pas pour effet de priver les contribuables du droit d'invoquer le bénéfice de ces mêmes déductions dès lors qu'elles sont prévues dans l'instruction du 30 décembre 1998 et tant que cette dernière n'a pas fait elle-même l'objet d'une annulation.

Enfin, le Conseil d'État précise que *"Les dispositions de l'article L.80A du livre des procédures fiscales ne permettent de se prévaloir d'une interprétation de la loi fiscale que dans son dernier état formellement accepté par l'administration. Le redevable n'est donc pas fondé à se prévaloir de l'interprétation initialement admise par l'administration dans un premier acte lorsque, après qu'elle l'avait complétée ou modifiée par un deuxième acte, ce dernier a été annulé. En effet, les éléments de l'interprétation de la loi qui subsistent après l'annulation ne peuvent plus être regardés comme constituant l'interprétation de la loi formellement acceptée par l'administration, dès lors que celle-ci avait entendu compléter ou modifier cette interprétation par l'acte annulé. Il appartient à l'administration de faire connaître, le cas échéant, l'interprétation qu'elle entend donner à la loi après l'annulation opérée. Tant qu'une nouvelle interprétation n'a pas été exprimée, la loi seule régit la situation du contribuable."* (point 4)

Il semble qu'il faille en déduire que les contribuables tirant des revenus tout à la fois d'une activité artistique et d'une activité d'enseignement ne peuvent se prévaloir de l'interprétation de la loi fiscale telle que fixée dans l'instruction du 30 décembre 1998, laquelle, a constaté le Conseil d'État dans l'arrêt Hardy précité, *"ne contenait aucun critère relatif au caractère accessoire des revenus d'enseignement"*. En effet, si cet élément d'interprétation de la loi subsiste, il ne peut, certes, être regardé comme l'interprétation formellement acceptée par l'administration fiscale dès lors que l'instruction du 22 octobre 2003 annulée avait précisément pour objet de modifier l'instruction du 30 décembre 1998 sur ce point.

Ainsi, ces contribuables ayant une double source de revenus ne semblent plus en droit d'invoquer le bénéfice de l'application des 14% et 5% à leurs revenus tirés de l'enseignement artistique. Et, en attendant une nouvelle interprétation par l'administration fiscale relative aux activités d'enseignement, c'est la loi seule qui s'applique. Autrement dit, soit le forfait de 10% soit le régime des frais réels et justifiés strict (article 83 3° du code général des impôts).

En conclusion, il semble que l'on puisse retenir de l'avis du Conseil d'État du 8 mars 2013 que les contribuables qui cumulent une activité d'enseignement et une activité artistique se retrouvent dans une situation moins favorable que celle que l'instruction du 22 octobre 2003 avait tenté d'instaurer puisque l'application des déductions forfaitaires de 14% et 5% aux revenus d'enseignement est exclue, y compris lorsque l'activité d'enseignement a un caractère accessoire. Quant à l'hypothèse de voir l'administration fiscale adopter un acte fixant une nouvelle interprétation sur la question, on peut imaginer qu'elle soit très improbable au regard du sort qu'a subi l'instruction du 22 octobre 2003.

Par ailleurs, suivant la règle énoncée au point 3 de l'avis, s'agissant de l'application des 14% et 5% aux revenus tirés de l'activité artistique, celle-ci n'est pas remise en cause, tant que l'instruction du 30 décembre 1998 n'est pas annulée, ni pour les contribuables exerçant exclusivement une activité artistique ni, semble-t-il, pour les contribuables exerçant une double activité artistique et d'enseignement.

.....