

Extrait de la leçon 2 sur les sources du droit fiscal

Section 2 : La doctrine administrative.

On dit pour la DOCTRINE, qu'elle est fabriquée, produite par l'administration fiscale, par le fisc. Ce sont les services fiscaux de notre pays qui, dans un souci d'égalisation des normes sur tout le territoire, élaborent cette doctrine pour que le Droit Fiscal soit appliqué de manière uniforme et égale sur tout le territoire. Quand on parle des services fiscaux, on dit l'administration fiscale ou tout simplement l'administration. Mais qui sont ces services et comment sont-ils organisés ?

A/ Définition et fonction de la doctrine administrative :

« 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. »

Il en est de même lorsque, dans le cadre d'un examen ou d'une vérification de comptabilité ou d'un examen contradictoire de la situation fiscale personnelle, et dès lors qu'elle a pu se prononcer en toute connaissance de cause, l'administration a pris position sur les points du contrôle, y compris tacitement par une absence de rectification.

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. »

§1 Définition générale de la doctrine administrative :

La doctrine administrative est une interprétation formellement admise d'un texte fiscal par l'administration fiscale. L'objectif est l'application uniforme du Droit Fiscal. Cette doctrine doit avoir une portée générale et non pas individuelle. Sinon, il ne sera pas possible de s'en prévaloir.

§2 Fonction générale de l'article L-80A du LPF :

L'alinéa 1^{er} permet de garantir le contribuable contre tout rehaussement à partir du moment où il a appliqué de bonne foi la doctrine qui était plus favorable que la loi fiscale. C'est une sécurité pour le contribuable.

L'alinéa 2 permet d'éviter tout rehaussement dans un sens encore plus étendu. La portée de ce second alinéa est plus large. Le contribuable va pouvoir forcer l'administration fiscale à respecter sa première doctrine ce qui pourra jouer dans tous les cas.

La Loi de Finances pour 2018 a ajouté un article L-80 B par lequel le contribuable peut bénéficier de la même protection lorsque l'administration avait formellement pris position sur une situation de fait au regard d'un texte fiscal (ce qui est la démarche inverse) ou n'avait pas répondu dans un délai de 3 mois au contribuable qui avait demandé à bénéficier d'un agrément particulier.

L'utilité de ces différents mécanismes est de protéger les contribuables en leur permettant de se placer sous le régime de la doctrine administrative s'il est plus favorable que la loi fiscale. On le voit bien, le réalisme du droit fiscal va très loin en renversant la hiérarchie des normes.

B/ Champ d'application de la garantie du contribuable contre les changements de doctrine :

§1 Champ d'application matériel :

Il ne peut s'agir que de prélèvements fiscaux, impôts directs ou indirects. La garantie ne s'applique pas aux participations d'urbanisme qui sont des impositions quasi-fiscales et non de véritables impôts. Pour les droits de douane et les cotisations

sociales, de même que pour la Nouvelle Calédonie, des dispositions similaires mais différentes existent. Elles s'appliquent selon des modalités différentes car elles reposent sur d'autres textes puisque la loi fiscale nationale ne les concerne pas.

§2 Champ d'application contentieux :

L'alinéa 1^{er} de l'article L-80A ne s'applique que dans le contentieux de l'imposition ce qui exclut le contentieux du recouvrement. Le champ est plus restreint que pour l'alinéa 2. L'alinéa 2 de l'article L-80A s'applique dans le contentieux de l'imposition ainsi que dans le contentieux du recouvrement. Les deux alinéas ne peuvent s'appliquer dans le contentieux de l'excès de pouvoir et le plein contentieux. Ils ne peuvent pas non plus être invoqués devant le juge pénal en cas de fraude fiscale.

§3 Champ d'application personnel :

Le mécanisme de la garantie contre les changements de doctrine ne peut jouer qu'au profit du contribuable et jamais au bénéfice de l'administration qui doit se contenter d'appliquer la loi fiscale.

C/ Les conditions d'application de la garantie :

§1 La notion d'interprétation formelle d'un texte fiscal :

La notion d'interprétation formelle renvoie à des indications positives et explicites émanant des autorités fiscales. Une simple recommandation ne compte pas. Il faut que ce soit une interprétation formelle et normative comportant une innovation une nouveauté par rapport au droit existant. La doctrine doit ajouter à la loi fiscale ou la contredire. L'interprétation doit obligatoirement porter sur un texte fiscal. Ce texte peut être une Loi, un Décret ou une convention internationale. Dans la pratique, il s'agit le plus souvent de la Loi Fiscale et plus particulièrement du CGI. Le texte doit concerner l'assiette ou la détermination de l'impôt et non les textes relatifs à la procédure. D'abord la jurisprudence a

admis en 1977 que les textes relatifs à la prescription soient ajoutés, puis la jurisprudence est revenue en arrière en 1998. La loi du 8 juillet 1987 a étendu la notion de texte fiscal en y ajoutant la charte du contribuable vérifié. Et la LFR 2008 article 47 a ajouté les textes relatifs au recouvrement et aux pénalités fiscales. Les conditions sont strictes.

§2 En quoi consistent les éléments qui constituent la doctrine administrative dont peuvent se prévaloir les contribuables ? 1. Les instructions, circulaires et notes administratives publiées (feuillet blancs). 2. Les réponses ministérielles aux questions écrites des parlementaires. 3. La documentation administrative de base. 4. Les rescrits interprétatifs car ils ont une portée générale. Au contraire en sont exclus les éléments suivants : 1. Les documents que l'administration n'a pas souhaité publier (feuillet roses ou jaunes). 2. Les comptes rendus des réunions du comité fiscal ainsi que les indications ministérielles au cours des débats parlementaires car ce sont des documents internes. 3. Le manuel de Droit fiscal de la DGFIP intitulé précis administratif de fiscalité et tous les commentaires de jurisprudence. 4. Les formulaires de déclarations et notices envoyées au contribuable. C'est peut-être dommage mais c'est comme ça mais ça peut changer.

§3 La condition de conformité :

Le contribuable doit entrer dans les prévisions de la doctrine qu'il invoque. C'est très strict, cela signifie que contribuable doit entrer dans les prévisions de la doctrine appliquée littéralement et dans son ensemble. Il n'est donc pas possible de choisir ce que l'on veut dans la doctrine ou de raisonner par analogie ou *a contrario*.

§4 La condition d'antériorité :

La doctrine ne peut avoir d'effet que pour l'avenir. Elle n'a pas d'effet rétroactif. Depuis 2010, des projets d'instruction non définitifs sont publiés avec la mention qu'ils sont opposables

jusqu'à la publication de l'instruction définitive. C'est quelque chose d'exceptionnel. Une instruction peut aussi être rapportée par une abrogation explicite ou implicite décidée par l'administration. En revanche, dès qu'un texte fiscal, interprété par la doctrine, disparaît ou est abrogé. Dans ce cas, la doctrine qui est une interprétation formelle d'un texte fiscal n'a plus lieu d'être et tombe d'elle-même. Mais si un texte fiscal nouveau remplace l'ancien, il est possible que la doctrine survive. Cette survie n'est acceptée que par le juge administratif et pas par le juge judiciaire. L'application de la Loi dans le temps est différente selon les deux alinéas de l'article L-80A du LPF. Pour l'alinéa 1^{er}, il s'agit d'une garantie contre les rehaussements d'une imposition antérieure. Le juge parle d'une majoration d'imposition primitive.

*La notion d'imposition primitive s'entend de manière stricte c'est-à-dire, notamment, par catégorie d'impôt ou taxe. En effet, la Cour de cassation par un **arrêt du 11 juillet 2006 n° 04-12286**, a précisé qu'un rehaussement qui vise à remettre en cause l'exonération de droits de mutation dont bénéficiait l'opération litigieuse initialement soumise à la TVA ne constitue pas un rehaussement d'impositions antérieures au sens du premier alinéa de l'**article L. 80 A du LPF** (et de l'article L. 80 B du LPF), mais une imposition primitive (au sens du deuxième alinéa de l'article L. 80 A du LPF) qui vient en quelque sorte, se substituer à une autre.*

La garantie joue à compter du jour où le contribuable a appliqué la doctrine dans sa déclaration ou, s'il n'y a pas de déclaration, au moment du paiement de l'impôt. Elle cesse si la doctrine est rapportée, si la loi abrogée ou si la situation du contribuable a changé. Pour l'alinéa 2, il s'agit d'un rehaussement entraînant une imposition primitive ou supplémentaire. Une fois que l'administration a formellement admis une doctrine, elle ne peut pas rehausser le contribuable à partir du moment où la doctrine couvre sa situation. C'est donc une tendance à la stabilité des situations juridiques allant dans le sens du contribuable.