

Actualité fiscale : Focus sur la doctrine administrative

Par **LouisDD**, le 20/12/2020 à 11:27

Bonjour à tous

Je souhaite partager avec vous cette courte note d'actualité fiscale, remise sous une forme plus rédigée.

L'opposabilité de la doctrine administrative, un mécanisme de protection des contribuables qui n'est pas absolu

Outre même le jeu du chat et de la souris opéré entre l'administration fiscale et le contribuable pour caractériser l'existence d'une doctrine administrative telle que répondant aux critères sus évoqués (interprétation formelle ; d'un texte fiscal ; publiée par l'administration), la seconde méthode pour écarter l'application des textes du Bofip pourrait consister dans la **contestation même de l'opposabilité** de ces interprétations par l'imposé, étant écartée nous le rappelons l'hypothèse d'une doctrine administrative opposée au contribuable par l'administration. Aux critères de la définition même de doctrine administrative s'ajoutent le fait qu'elle **ne soit ni rapportée** au jour de l'opération concernée, et surtout qu'elle soit **revendiquée** par le contribuable.

Le mécanisme de protection instauré à l'article L80 A du LPF est d'ailleurs encadré par le comportement de « **bonne foi** », ce qui amène la jurisprudence à relever des exceptions à l'opposabilité de la doctrine administrative sur la base de ce standard juridique. Bien que correspondant également à l'ordre chronologique des arrêts étudiés, il s'agit plutôt ici de grader la sanction selon la **gravité du comportement initial du contribuable**.

Les critères d'opposabilité invitent à se demander si une doctrine administrative peut être rendue opposable à l'administration **a posteriori**, notamment lors d'un **recours par voie de réclamation**. Deux arrêts rendus par le Conseil d'Etat le 9 septembre 2020 *A.* et *SAS Damolin Etrechy* viennent préciser ce cas de figure. Il découle d'une des conditions de l'opposabilité, le fait de se prévaloir de celle-ci au moment de l'établissement de l'imposition, que cette hypothèse est par principe impossible, comme l'envisageait le Conseil d'Etat dans son arrêt *S.A. Ferrero France* rendu en Assemblée plénière le 11 juillet 1977. Il convient donc

d'évacuer d'office la situation où ne se prévalant et n'appliquant pas la doctrine administrative qui lui serait plus favorable au moment de sa déclaration, le contribuable chercherait à s'appuyer sur celle-ci dans le cadre d'une procédure de redressement, puisqu'alors il ne remplirait pas les conditions pour s'en prévaloir.

Les faits du premier arrêt font apparaître une solution **s'inscrivant dans la jurisprudence antérieure, empreinte de logique**. Un particulier cède les titres qu'il détient dans une société et s'acquitte de l'imposition due à la plus-value dégagée par l'opération. Cependant, la vente des titres étant résolue par la suite, le contribuable demande le remboursement de cette imposition par voie de réclamation, en appuyant sa demande sur l'interprétation administrative des articles 150-0 A et suivant du CGI qui envisage ce cas de figure. La Conseil d'Etat doit alors se prononcer sur la question de savoir si la doctrine administrative en vigueur à la date de l'opération peut être invoquée par le contribuable qui d'une part a été imposé selon ses déclarations sans faire l'objet d'aucune procédure de redressement alors même qu'il l'invoquerait *a posteriori* au moment de cette réclamation ?

La réponse des juges du Palais Royal n'est pas surprenante et reprend la solution de l'arrêt *Société Exxonmobil France Holding* du 23 novembre 2015 : la doctrine administrative **qui ne serait rendue utile que lors d'une réclamation ultérieure est à ce titre opposable**. Dans le cas d'une jurisprudence *a contrario*, le contribuable serait contraint à une vigilance qui relèverait à développer certains dons de divination et de paranoïa. Solution louable donc pour son adéquation à la réalité des aléas liés aux opérations économiques ainsi que pour son gage de sécurité juridique.

Les faits du second arrêt mettent en scène un mécanisme de protection contre la double imposition entre la France et le Danemark, plus particulièrement de la procédure de restitution d'un trop perçu par l'administration, qui découlerait d'une imputation insuffisante de l'impôt français sur l'impôt danois. La question qui se pose est la suivante : un contribuable est-il fondé à opposer à l'administration sa doctrine pour demander la restitution *a posteriori* d'une double imposition, alors même qu'il n'aurait pas préalablement acquitté cet impôt ?

L'arrêt rejoint la jurisprudence de principe posée en 1977 : la société filiale de la société danoise n'est fondée à se prévaloir de la doctrine administrative alors en vigueur que si et seulement si elle justifie s'en être prévalu lors de l'établissement de l'imposition. La doctrine administrative ne peut donc être invoquée *a posteriori* par le contribuable qui ne s'est pas acquitté volontairement de l'imposition (ici une retenue à la source). Il est donc préférable d'être un bon payeur, d'être de **bonne foi**, pour bénéficier de l'opposabilité de la doctrine administrative.

Pour arriver à une telle solution, semblant contraire à l'arrêt rendu à la même date, le Conseil d'Etat se contente de relever une situation de fait ne permettant pas légitimement de remplir les critères d'opposabilité. Il aurait cependant pu se baser sur la bonne foi, et ainsi amorcer la décision rendue le 28 octobre 2020 consacrant le plein essor de la notion dans le mécanisme de l'opposabilité.

Le 20 décembre 2018, la Cour administrative d'appel de Paris, statuant sur renvoi du Conseil d'Etat rendait un arrêt très regardé par la doctrine et les professionnels de la fiscalité : ce dernier érigeait **l'abus de droit comme un obstacle à l'opposabilité de la doctrine administrative**. Cette solution est entérinée par l'arrêt du 28 octobre 2020 rendu par l'Assemblée plénière du Conseil d'Etat. Se creuse alors un fossé entre le contribuable mauvais payeur de l'arrêt sus étudié, et le contribuable qui presque caricaturalement combine à son avantage les divers outils que la fiscalité met à sa disposition pour ensuite se cacher derrière le texte protecteur au centre de notre étude. *Quid* alors du mini abus de droit et de son élément objectif « principalement fiscal » ? Existe-il des situations intermédiaires qui priveraient le contribuable de cette sécurité offerte par l'article L 80 A du LPF ?

Conclusion : quoi qu'il en soit, l'opposabilité de la doctrine administrative reste le principe (à condition bien entendu d'en respecter les critères) et la jurisprudence continue de se positionner dans le sens de l'habileté du contribuable (dans la limite de l'abus de droit), principe qu'il nous paraît inopportun d'affaiblir, d'autant plus que la loi fiscale étant elle-même changeante, laissons donc au contribuable cette relative sécurité juridique que lui offre ce mécanisme protecteur.

Par **Isidore Beautrelet**, le **20/12/2020** à **11:53**

Bonjour

Très intéressant ! Merci