



L'opposabilité de la doctrine administrative après la loi *ESSoC*

Édouard Coulon

DANS **REVUE DU DROIT PUBLIC** 2021/5 Septembre , PAGES 1185 À 1210
ÉDITIONS **LEXTENSO**

ISSN 0035-2578

ISBN 9782275091082

Date de mise en ligne : 26/09/2024

Article disponible en ligne à l'adresse

<https://droit.cairn.info/revue-revue-du-droit-public-2021-5-page-1185?lang=fr>



Découvrir le sommaire de ce numéro, suivre la revue par email, s'abonner...
Scannez ce QR Code pour accéder à la page de ce numéro sur Cairn.info.



Distribution électronique Cairn.info pour Lextenso.

Vous avez l'autorisation de reproduire cet article dans les limites des conditions d'utilisation de Cairn.info ou, le cas échéant, des conditions générales de la licence souscrite par votre établissement. Détails et conditions sur cairn.info/copyright.

Sauf dispositions légales contraires, les usages numériques à des fins pédagogiques des présentes ressources sont soumises à l'autorisation de l'Éditeur ou, le cas échéant, de l'organisme de gestion collective habilité à cet effet. Il en est ainsi notamment en France avec le CFC qui est l'organisme agréé en la matière.

DOCTRINE

DROIT ADMINISTRATIF

L'opposabilité de la doctrine administrative après la loi *ESSoC*

par Édouard COULON

*Doctorant en droit fiscal à l'Université de Paris 2 Panthéon-Assas
Attaché temporaire d'enseignement et de recherche (ATER)
à l'Université de Cergy*

SOMMAIRE

- I. — LES CONDITIONS SUPPOSÉES DE L'OPPOSABILITÉ DE LA DOCTRINE ADMINISTRATIVE : LES DIFFÉRENCES D'APPROCHE ENTRE LE DROIT FISCAL ET LE DROIT ADMINISTRATIF
 - A. — *Les conditions touchant au support de cette doctrine administrative*
 - B. — *Les conditions de l'interprétation*
- II. — LES EFFETS ATTENDUS DE L'OPPOSABILITÉ DE LA DOCTRINE ADMINISTRATIVE : LES RÉPONSES DU DROIT FISCAL
 - A. — *Une opposabilité indifférente à la hiérarchie des normes*
 - B. — *Une opposabilité indifférente à la notion d'abus de droit*

La doctrine administrative est l'ensemble des textes « par laquelle l'Administration fixe, essentiellement à l'intention de ses agents, la manière dont

elle entend interpréter et appliquer les textes législatifs et réglementaires » (1). Si l'administré estime que ce texte est défavorable à sa situation, il est en droit d'engager un recours pour excès de pouvoir contre lui (2). À l'inverse, si la doctrine administrative lui est favorable, il dispose de la possibilité de l'opposer à l'Administration pour l'obliger à s'y conformer (3). Cette opposabilité est alors intéressante pour l'administré si les services font plus qu'interpréter la loi en ajoutant du contenu à cette dernière. Or, l'administré peut-il opposer à l'Administration une doctrine possiblement contraire à des textes supérieurs ? Autrement dit, la doctrine administrative, censée interpréter la loi, peut-elle être appliquée au détriment de celle-ci, pour régir une situation juridique ?

La loi n° 2018-727 du 10 août 2018 pour un État au service d'une société de confiance, dite « loi ESSoC », a apporté une réponse de principe à ces questions en énonçant un droit général à l'opposabilité de la doctrine administrative, même illégale. En droit fiscal, une réponse existe déjà. En effet, depuis 1959, un dispositif similaire existe (4). L'article L. 80 A du Livre des procédures fiscales (LPF) organise une garantie contre les changements de doctrine de l'administration fiscale. Cette dernière permet au contribuable d'opposer une prise de position formelle des services fiscaux à ces mêmes services et même si cette interprétation est illégale. Plus précisément, cette possibilité se divise en deux parties. D'une part, « 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

(1) Amslek P., « L'opposition à l'Administration de sa propre doctrine. Les innovations apportées par le décret du 28 novembre 1983 », *Dr. fisc.* 1984, n° 4, 100003, § 2.

(2) En 2002, le Conseil d'État a reconnu le droit aux administrés d'attaquer les circulaires impératives : CE, 18 déc. 2002, n° 233618, Duvignières : Lebon, p. 463 ; RFDA 2003, p. 510. Le périmètre a été étendu en 2020. Le Conseil d'État a reconnu le droit aux administrés d'attaquer par un recours pour excès de pouvoir la doctrine administrative des autorités publiques lorsqu'elles sont susceptibles d'avoir des « effets notables » sur leurs droits ou leur situation : CE, 17 juin 2020, n° 418142, GISTI : RFDA 2020, p. 801 ; *Dr. adm.* 2020, n° 10, p. 39.

(3) Nous utiliserons le terme d'« opposabilité » comme synonyme d'« invocabilité », même si une différence sémantique entre ces deux termes est parfois constatée : v. Plessix B., *Droit administratif général*, 3^e éd., 2020, LexisNexis, § 743, p. 1010 ; Combeau P., « Le statut de la circulaire administrative fait peau neuve », *AJDA* 2019, p. 927 ; Darrieutort J.-P., « Le juge et la doctrine administrative », *RFFP* 2001, n° 75, p. 22.

(4) L. n° 59-1472, 28 déc. 1959 portant réforme du contentieux fiscal et divers aménagements, art. 100. La question de la doctrine administrative fiscale, comprise en tant que telle, est plus ancienne. V. Bienvenu J.-J., « Naissance de la doctrine administrative », *RFFP* 2001, n° 75, p. 11 et s. Une déclaration générale devant la Chambre des députés puis une instruction en 1928 avaient établi le principe de non-rétroactivité des changements de doctrine.

est fondée la première décision a été, à l'époque, formellement admise par l'administration ». Il s'agit notamment de l'application d'une première position formelle de l'Administration lors d'une demande spécifique qui doit ensuite être respectée par cette dernière (5). Cette garantie s'applique en cas d'imposition supplémentaire (6). D'autre part, « 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 ». Cette seconde partie est plus large, car elle s'applique en cas d'imposition initiale et sans demande ou dialogue préalables avec le fisc. Toutefois, elle ne concerne que les interprétations publiées des services fiscaux alors que la première partie concerne toutes les prises de position formelles dont font aussi partie les textes publiés.

En droit administratif, aucun mécanisme similaire n'existait. Certes, la jurisprudence avait reconnu l'opposabilité des circulaires (7) et des lignes directrices (8). De même, le décret du 28 novembre 1983 avait tenté d'établir un principe général d'opposabilité à l'Administration des instructions, circulaires et directives publiées (9), mais ce principe a été abandonné. C'est donc un changement de paradigme qu'a enclenché le législateur en 2018 en instaurant un principe général d'opposabilité par l'administré de la doctrine administrative, même illégale (10). L'article L. 312-3 du Code des relations entre le public et l'Administration (CRPA) dispose que « toute personne peut se prévaloir de l'interprétation d'une règle, même erronée, opérée par ces

(5) L'article 9 de la loi *ESSOC* ajoute un alinéa à l'article L. 80 A du CGI pour préciser la question des prises de position lors d'un contrôle fiscal. Cet alinéa dispose notamment que l'administration fiscale est tacitement engagée en cas d'absence de rectification. Les interprétations expresses lors du contrôle engageaient déjà l'Administration lors du contrôle au nom de l'alinéa 1^{er} de l'article L. 80 A du LPF.

(6) Ce point est d'une grande importance pour accepter l'opposabilité de la doctrine administrative. Il a fait l'objet d'une jurisprudence très riche. Par exemple, s'il y a une absence de déclaration et de versement spontané de la part du contribuable, il ne s'agit pas d'un rehaussement d'imposition : CE, 4 juin 1976, n° 98484, Société Le Castelet : Lebon, p. 294 ; RJF 9/76, n° 411.

(7) CE, 22 juin 2016, n° 388276, Société SCCV Huit Douze Liberté – CE, 25 oct. 1996, n° 110511, Martin : Lebon, p. 665 – V. Petit J. et Frier P.-L., *Droit administratif*, 14^e éd., 2020-2021, LGDJ, Précis Domat Droit public, p. 381, § 561.

(8) CE, 4 févr. 2015, n° 383267, Ministre de l'Intérieur c/ M. Corte Ortiz : Lebon, p. 17 ; AJDA 2015, p. 191 – V. Petit J. et Frier P.-L., *Droit administratif*, *op. cit.*, p. 385, § 566.

(9) V. Amsselek P., « L'opposition à l'Administration de sa propre doctrine. Les innovations apportées par le décret du 28 novembre 1983 », *op. cit.*, § 10 et s.

(10) Ces dispositions sont générales et ne remplacent pas les dispositions spéciales contenues dans le Livre des procédures fiscales (LPF, art. L. 80 A), dans le Code des douanes (C. douanes, art. 345 *bis*) et dans le Code de la sécurité sociale (CSS, art. L. 243-6-2).

documents pour son application à une situation qui n'affecte pas des tiers, tant que cette interprétation n'a pas été modifiée ». Cette nouvelle disposition est novatrice et renforce sensiblement les droits des administrés au-delà des garanties élaborées au fil du temps par le juge. Toutefois, cet article n'a pas encore été tout à fait appréhendé par la doctrine. Aussi, il nous a semblé qu'une analyse comparée de ce mécanisme avec le dispositif plus ancien en droit fiscal permettrait de cerner avec plus de clarté les conditions et les effets de cette nouvelle garantie. D'autant plus que le texte de 2018 s'inspire du précédent (11). Cette influence oblige la comparaison de l'un par rapport à l'autre. Ce travail permettra d'éclaircir certains points du nouveau dispositif issu de la loi *ESSoC*. En effet, le droit administratif peut se nourrir de l'expérience acquise en droit fiscal. Le but de cette étude n'est pas de présenter l'article L. 80 A du LPF, mais d'analyser comment ce dernier peut expliquer la nouvelle garantie du droit administratif. Cette explication concerne d'abord les conditions d'application de ce nouveau texte. Le retour d'expérience jurisprudentielle sur les conditions d'application en droit fiscal permet de mieux cerner celles du droit administratif et de constater les différences (I). En outre, les points à éclaircir par cette comparaison de droit interne se situent aussi au niveau des effets qu'entraîne l'application de cette garantie. Ces effets posent notamment des questions sur la nature de cette doctrine invocable malgré son illégalité et sur le risque d'abus de doctrine. Si, en droit fiscal, le juge de l'impôt donne une réponse claire à la première interrogation, offrant une solution au juge administratif, sa réponse à la seconde question n'a pas atténué les doutes (II).

I. — LES CONDITIONS SUPPOSÉES DE L'OPPOSABILITÉ DE LA DOCTRINE ADMINISTRATIVE : LES DIFFÉRENCES D'APPROCHE ENTRE LE DROIT FISCAL ET LE DROIT ADMINISTRATIF

L'article L. 312-3 du CRPA a une portée très générale, ce qui justifie le fait que le législateur n'ait pas décidé de fixer de manière précise les conditions d'application de cet article. Ces dernières sont la condition de l'interprétation de l'administré, la condition de conformité avec la situation de l'administré, la condition d'antériorité et la limite de l'opposabilité concernant les tiers. La jurisprudence issue de l'application de l'article L. 80 A du LPF est alors essentielle pour déterminer la portée exacte de ces conditions et ainsi permettre l'application de cette garantie. Certaines conditions sont tout de même

(11) En effet, le but la loi de 2018 est « de consacrer au profit des usagers l'opposabilité de ces documents, et d'étendre ainsi à l'ensemble des secteurs de l'Administration ce qui existe aujourd'hui en matière fiscale, avec la doctrine fiscale », Commission spéciale, AN, « Rapport sur le projet de loi pour un État au service d'une société de confiance », 2018, n° 575, p. 192.

précisées dans la loi. En effet, l'article L. 312-3 du CRPA permet l'opposabilité des textes visés à l'article L. 312-2 du CRPA (12). Aussi, le texte invoqué doit être publié par un site internet désigné par décret, émaner d'une administration centrale ou déconcentrée et constituer une interprétation du droit positif ou une description de la procédure administrative. Pour chacune des conditions d'application, connues ou inconnues, l'article L. 80 A du LPF servira de point de comparaison et d'éclaircissement.

Ces conditions d'application sont divisibles en deux parties. D'abord, les conditions qui concernent le support de l'interprétation de l'Administration (A). Puis, la manière dont est faite cette interprétation (B). Cette manière concerne aussi l'administré lui-même qui est contraint dans l'utilisation de cette doctrine.

A. — *Les conditions touchant au support de cette doctrine administrative*

Les conditions concernant les supports de cette doctrine, c'est-à-dire les textes contenant l'interprétation du droit positif, sont précisées par la loi (1). Ces conditions encadrent les types de doctrine opposable, avec des différences par rapport au droit fiscal. En outre, la loi a posé une condition de publicité de la doctrine administrative pour qu'elle soit opposable (2). Cette condition est strictement définie par le CRPA, à l'inverse du droit fiscal.

1. *La diversité des supports*

L'article L. 312-3 du CRPA dispose que la doctrine administrative ministérielle est opposable. Il s'agit, selon cet article, des documents des administrations centrales et déconcentrées de l'État. Ces documents sont les instructions, circulaires et les notes ou réponses ministérielles. De son côté, l'article L. 80 A du LPF a une application plus large. S'il s'applique aussi aux instructions ou circulaires (13) et aux notes ou aux réponses ministérielles (14), ce texte rend opposables les engagements oraux (15), les communications

(12) « Font l'objet d'une publication les instructions, les circulaires ainsi que les notes et réponses ministérielles qui comportent une interprétation du droit positif ou une description des procédures administratives » (CRPA, art. L. 312-2, al. 1^{er}).

(13) Le texte y renvoie expressément, permettant leur invocabilité lorsqu'elles sont publiées. De même, elles sont invocables dans le cadre du premier alinéa. D'ailleurs, ces deux points renvoient à ce qui constitue, en droit fiscal, la documentation administrative de base. Cette dernière peut être opposable à l'Administration : CE, 27 avr. 1981, n° 12785 : Lebon, p. 194 ; Dr. fisc. 1981, n° 50, comm. 2273.

(14) CE, 16 déc. 2005, n° 272618, Société Friadent France : Lebon, p. 580 ; AJDA 2006, p. 721.

(15) CE, 18 mars 2005, n° 260353, Parise : Lebon, p. 850 ; RJF 6/05, n° 526.

individualisées (16) ou les prises de position et accords verbaux obtenus à la suite d'une demande (17). Par conséquent, la garantie contre les changements de doctrine est plus souple en matière fiscale qu'administrative.

Cette souplesse s'inverse en ce qui concerne les auteurs de cette doctrine. En effet, les auteurs de la doctrine administrative ministérielle et générale sont nombreux. L'opposabilité s'applique aux actes émis par n'importe quel service, alors qu'en droit fiscal, l'application de la garantie contre le changement de doctrine ne s'applique qu'aux textes émis par les services de la Direction générale des finances publiques ou de ses agents déconcentrés en cas de décision individuelle entre le droit administratif et le droit fiscal (18).

Ces différentes fluctuations sont importantes, mais reposent aussi sur des critères flous. En effet, si le juge de l'impôt accepte l'opposabilité d'un nombre important de prises de position formelles, il est strict sur ce qui constitue une interprétation d'un texte. Ensuite, ce flou se prolonge sur une autre condition qu'est la publicité, où le législateur a voulu lier l'opposabilité au respect de cette dernière.

2. La condition de publicité de la doctrine administrative opposable

En droit administratif, la condition de publicité des documents contenant la doctrine administrative est essentielle. D'abord, elle est indispensable pour que les instructions et les circulaires ne soient pas considérées comme abrogées au sens de l'article L. 312-2 du CRPA (19). Ensuite, cette publicité est nécessaire pour que les documents de l'Administration soient opposables. En effet, cette dernière se limite aux textes « publiés sur des sites internet » (20). Cet article

(16) Il s'agit, par exemple : des propositions de rectification sur la situation fiscale des contribuables : CE, 11 mars 1992, n° 77438, SCI Bellecour : Lebon, p. 114 ; RJF 5/92, n° 656 ; ou d'une réponse écrite pour une question posée par téléphone d'un agent non compétent territorialement pour un tiers : CE, 29 mai 1991, n° 55032, Roux : Lebon, p. 216 ; RJF 7/91, n° 981.

(17) Une simple lettre du fisc à une organisation professionnelle : CE, 2 juin 1976, n° 89361, Société du casino municipal d'Aix Thermal : Lebon, p. 828 ; RJF 9/76, n° 382.

(18) La doctrine d'une autre administration ne peut s'appliquer que si elle participe avec les services fiscaux à l'établissement de l'assiette ou à la liquidation de l'impôt : CE, 25 janv. 1978, n° 97446, SCI Le Bellegarde : Lebon, p. 29 ; Dr. fisc. 1978, n° 28, comm. 1155.

(19) Cet article généralise une solution existante pour les circulaires et instructions ministérielles issues du décret n° 2008-1281 du 8 décembre 2008. À défaut de publication sur Internet, les circulaires et instructions des ministres ne sont pas opposables aux administrés. Celles déjà signées sont réputées abrogées si elles ne sont pas publiées à la date du 1^{er} mai 2009. V. Seiller B., « Pour un État au service d'une société de confiance – Présentation », RFDA 2018, p. 809.

(20) CRPA, art. L. 312-3, al. 1^{er}. Les sites en question sont précisés au CRPA, art. D. 312-11.

renvoie au décret pour préciser ces sites. Ils doivent indiquer la date de la dernière mise à jour et leur date de publication (21). En outre, la page doit comporter la mention relative à l'opposabilité et les conditions dans lesquelles elle s'exerce (22) et le site doit au moins comporter un onglet renvoyant aux documents opposables (23). De plus, pour les circulaires et instructions, la publication doit comporter un lien vers Légifrance (24). Cette énumération non exhaustive des conditions formelles de publication sur internet peut paraître accessoire, mais en réalité, le juge administratif les applique strictement. Plusieurs décisions récentes des juges du fond le montrent. Par exemple, le tribunal administratif de Montreuil a refusé l'opposabilité de la circulaire *Valls* de 2012, car le requérant n'établissait pas que la circulaire publiée sur le site comportait un lien vers Légifrance (25). De même, la cour administrative d'appel de Marseille n'a pas reconnu l'opposabilité de cette circulaire, car le requérant ne prouvait pas qu'elle fût publiée sur l'un des sites dédiés lors de la décision (26). Enfin, la cour administrative d'appel de Douai a également refusé l'opposabilité de cette circulaire, car elle ne figurait pas sur la liste des documents opposables (27). Le Conseil d'État aura donc à préciser la place exacte de ces conditions pour l'opposabilité de la doctrine administrative générale. En l'absence de précision, ces appréciations remettent gravement en cause l'effectivité de la garantie offerte par le législateur. Le champ d'application de cette garantie semble être alors à la main de l'Administration (28).

Sur ce point, la garantie générale d'opposabilité de la doctrine administrative n'a pas besoin d'être éclairée par le droit fiscal. Elle ne suit pas tout à fait son exemple. En effet, en droit fiscal, seules les instructions et circulaires sont soumises à une publicité obligatoire. Depuis 2012, elles sont publiées sur le site du *Bulletin officiel des finances publiques-Impôts (BOFiP-Impôts)* (29). La condition de publicité de la doctrine administrative est alors moins strictement encadrée. En outre, la doctrine administrative fiscale reste opposable,

(21) CRPA, art. R. 312-10, al. 1^{er}.

(22) CRPA, art. R. 312-10, al. 2.

(23) CRPA, art. D. 312-11, al. 2.

(24) CRPA, art. R. 312-10 et R. 312-8.

(25) TA Montreuil, 26 mai 2020, n° 1908154, C+ : JCP A 2020, n° 24, comm. 2168.

(26) CAA Marseille, 19 juill. 2019, n° 19MA01044-19MA01758 ; CAA Marseille, 26 janv. 2021, n° 20MA02531.

(27) CAA Douai, 8 oct. 2020, n° 20DA00605 ; CAA Douai, 22 oct. 2020, n° 20DA00597.

(28) « Il est vrai que l'état du droit [...] laisse à l'État la pleine maîtrise de la part de sa doctrine administrative que les personnes peuvent invoquer. Toutefois, malgré les bonnes intentions affichées, le législateur n'a pas entendu consacrer un droit plus large » : Felsenheld R., concl. sous TA Montreuil, 26 mai 2020, n° 1908154, C+ : JCP A 2020, n° 24, concl. 2168.

(29) A., 10 sept. 2012 relatif à la mise à disposition des instructions et circulaires publiées au *Bulletin officiel des finances publiques-impôts*.

sans être publiée, lorsqu'elle a déjà été appliquée par le fisc, une première fois et que le contribuable souhaite l'opposer à une menace de rehaussement.

En somme, le chemin de l'article L. 312-3 du CRPA sur ce point semble ambigu. Le juge et l'Administration semblent vouloir limiter le bénéfice de cette garantie. Hélas, l'expérience de l'article L. 80 A du LPF n'est ici d'aucun secours, car le législateur a bien encadré ces points en renvoyant ces sujets au pouvoir réglementaire. Le constat n'est pas le même sur la question de l'appréciation par le juge de la qualité de la doctrine et de la qualité de la personne qui la manie.

B. — *Les conditions de l'interprétation*

Toutes les doctrines administratives ne sont pas opposables. En effet, dans les deux cas, une doctrine administrative n'est opposable que si elle constitue une véritable interprétation du droit positif. Cependant, sur cette question, la garantie posée par l'article L. 312-3 du CRPA est moins claire que celle de l'article L. 80 A du LPF. Ce dernier permet l'opposabilité des prises de position formelles. Cette expression a été encadrée par la jurisprudence. Un tel travail sera nécessaire pour éclairer ce qu'« interprétation » signifie dans les articles L. 312-2 et L. 312-3 du CRPA. En outre, toutes les doctrines administratives ne sont pas opposables n'importe comment. En effet, l'utilisation de la doctrine par le contribuable est limitée. Une telle limite n'est pas précisée en droit administratif, sauf vis-à-vis des tiers. Là encore, le droit fiscal peut donner des éléments de réponses quant au champ d'application de l'opposabilité de la doctrine administrative.

1. *La définition de l'interprétation dans la doctrine administrative*

La doctrine administrative est opposable lorsqu'elle contient une interprétation claire du droit positif. En droit administratif, l'article L. 312-2 du CRPA dispose que la doctrine administrative est une interprétation du droit. À la différence de ce dernier texte, la jurisprudence fiscale explique ce qu'est une interprétation qui constituerait une prise de position formelle au sens de l'article L. 80 A du LPF.

Premièrement, précisons qu'en droit fiscal, toute interprétation des textes légaux ou réglementaires n'est pas opposable. En effet, cette garantie ne s'applique pas aux interprétations ou commentaires concernant la procédure (30). Elle ne concerne que l'interprétation des textes sur les taux, l'assiette ou la liquidation des impôts (31). De son côté, la doctrine administrative générale

(30) CE, 31 mars 2006, n° 265953, Blein : RJF 6/06, n° 736.

(31) CE, 11 juill. 1977, n° 1929, SA Ferrero-France : Lebon, p. 330 ; Dr. fisc. 1978, n° 5, instr. 5596. En 2008, la garantie est étendue aux textes publiés en matière de

est opposable pour toutes les interprétations, qu'elles concernent des règles de droit matériel ou de procédure.

Secondement, le champ matériel de cette interprétation dépend de la qualité de celle-ci. La détermination de cette qualité permet au juge de limiter le bénéfice de l'opposabilité de la doctrine administrative. Ce travail a surtout été effectué par le juge de l'impôt. Le Conseil d'État n'a pas fixé de principes généraux, mais a entretenu une approche casuistique. En effet, en droit fiscal, la notion de prise de position formelle commande que la doctrine administrative soit explicite et prenne formellement parti sur l'interprétation d'une disposition fiscale (32). Elle renvoie, finalement, à un critère d'impérativité générale du texte avec une apparence normative (33). Cette « règle d'interprétation de la loi fiscale à portée générale » peut d'ailleurs laisser une marge d'appréciation aux services fiscaux (34). À l'inverse, le juge de l'impôt a refusé la reconnaissance d'une doctrine administrative opposable si le texte ne fait que répéter la loi (35). De même, sont exclus de cette garantie les simples recommandations (36), une simple indication verbale d'un agent (37), les précis de fiscalité (38) ou les notes explicatives accompagnant les déclarations (39). Ces deux derniers points sont refusés sans grande explication du juge et sans logique convaincante (40).

En somme, ce critère de la prise de position formelle limite le champ d'application de l'article L. 80 A du LPF. Il permet au juge d'avoir la main sur

recouvrement et de pénalités fiscales : L. n° 2008-1443, 30 déc. 2008 de finances rectificative pour 2008, art. 47.

(32) V. Collet M., *Droit fiscal*, 8^e éd., 2020, PUF, Thémis droit, p. 117, § 204.

(33) V. Lamarque J., Négrin O. et Ayrault L., *Droit fiscal général*, 4^e éd., 2016, LexisNexis, p. 640, § 979.

(34) CE, 14 oct. 2020, n° 421028 : FR 47/20, inf. 4.

(35) Une réponse ministérielle paraphrasant la loi ne constitue pas une interprétation formelle : CE, 17 déc. 1984, n° 41762 : Dr. fisc. 1985, n° 9, comm. 438 – De même : CE, 13 nov. 1987, n°s 58125 et 58126 : RJF 01/88, n° 74.

(36) CE, 4 juin 1976, n° 98484, Société le Castelet : Lebon, p. 294 ; RJF 09/76, n° 411.

(37) CE, 21 juin 1968, n° 72407, Sieur Brieu : Lebon, p. 382 – CE, 4 nov. 1992, n° 81658, M. Bader : Dr. fisc. 1993, n° 7, comm. 318.

(38) CE, 13 déc. 1989, n° 38607, Le Prestre : RJF 2/90, n° 199 – De même, pour le guide pratique de l'évaluation des biens : CE, 16 oct. 2013, n° 339166, SAS Adélaïde : Dr. fisc. 2014, n° 7-8, comm. 165.

(39) CE, 12 janv. 1987, n° 40686 : Lebon, p. 702 ; RJF 3/87, n° 292 – De même : CE, 3 juin 1983, n° 31695, SA « Le Rallye-Opéra » : Lebon, p. 697.

(40) « De manière moins convaincante, le juge se fonde parfois sur le défaut de caractère formel pour écarter l'invocation de certains documents édités par l'administration fiscale, sans que l'on sache très bien à quoi tient concrètement cette caractéristique, ainsi en est-il du précis de fiscalité [...] et plus encore des imprimés accompagnant les formulaires de déclaration, auxquels les contribuables ne peuvent donc pas se fier en toute sérénité » : Collet M., *Droit fiscal*, 8^e éd., 2020, PUF, Thémis Droit, p. 118, § 204.

la portée de cette garantie. Il semble que le même mouvement soit à l'œuvre pour le droit administratif où le juge risque de limiter la notion d'interprétation et donc le champ de l'opposabilité de la doctrine administrative. D'ailleurs, quelques décisions des juges du fond ont avancé certaines pistes de réflexion pour l'application de l'article L. 312-3 du CRPA, dans l'attente d'une décision du Conseil d'État. Ainsi, les juges du fond ont refusé, par exemple, l'opposabilité de la circulaire *Valls*, car elle ne donnait que des orientations générales (41), laissait une trop grande marge d'appréciation (42) ou n'avait pas un caractère réglementaire (43). Ces critères sont assez vagues et reprennent les critères de l'ancienne jurisprudence sur l'opposabilité des circulaires et des lignes directrices. Le Conseil d'État avait fait de même sous le décret de 1983 en refusant l'opposabilité d'une circulaire interprétative pour cette seule raison (44). Dans ce cas, l'utilisation de l'adjectif réglementaire, qui n'existe pas en droit fiscal, a le mérite de rappeler que cette doctrine administrative est opposable, car elle crée du droit favorable à l'administré. Le Conseil d'État sera donc tenté de réutiliser les termes gouvernant l'opposabilité des circulaires. Mais il devrait plutôt harmoniser sa jurisprudence avec le droit fiscal pour accorder l'opposabilité d'une doctrine administrative si elle constitue une prise de position et a une apparence normative. Cette approche serait cohérente avec la récente ouverture de son prétoire à un large périmètre de la doctrine administrative.

2. La définition de l'interprétation de la doctrine administrative

Le contribuable ou l'administré doit faire une exacte application de la doctrine administrative pour en devenir le bénéficiaire. Cette obligation a été surtout précisée par le juge de l'impôt au sujet de l'article L. 80 A du LPF. Cette jurisprudence donne un éclairage sur ce qui sera attendu de l'administré pour l'application de la garantie de l'article L. 312-3 du CRPA. Ces conditions concernent l'application stricte de cette doctrine à sa situation juridique dans le respect d'une certaine temporalité, l'absence d'interprétation de la doctrine de sa part et le respect des tiers.

Premièrement, le bénéficiaire éventuel de la garantie doit appliquer cette doctrine administrative à sa situation juridique. En somme, il a dû se saisir de

(41) CAA Nantes, 3 juill. 2020, n° 19NT04059 ; CAA Douai, 22 oct. 2020, n° 20DA00597 ; CAA Marseille, 8 oct. 2020, n° 19MA03463 ; CAA Marseille, 17 sept. 2020, n° 20MA00147 ; CAA, Bordeaux, 10 déc. 2020, n° 20BX02344 ; CAA Bordeaux, 22 déc. 2020, n° 20BX03136 ; CAA Nantes, 5 févr. 2021, n° 20NT00840.

(42) CAA Marseille, 9 nov. 2020, n° 20MA01402 ; CAA Marseille, 9 nov. 2020, n° 20MA01402.

(43) TA Nantes, 4 déc. 2019, n° 1904509 ; CAA Paris, 3 déc. 2020, n° 19PA03647.

(44) CE, 19 juin 1992, n° 108367, Département du Puy-de-Dôme c/ M. Marc Bouchon : Lebon, p. 238 ; RFDA 1992, p. 689.

cette doctrine pour en bénéficier. Cette condition est énoncée en matière de doctrine administrative fiscale. En effet, dans le cadre du troisième alinéa de l'article L. 80 A du LPF, l'application de la garantie contre le changement de doctrine est du seul fait du contribuable. Cette application de la doctrine administrative par le contribuable de son propre chef est devenue une condition d'application de son opposabilité (45). Si cette application n'a pas lieu dès ses premiers rapports avec l'administration fiscale et après la publication de la doctrine administrative, alors il ne peut pas bénéficier de la garantie. Cette condition d'appropriation de la doctrine administrative apparaît comme transposable au droit administratif. Cette condition se couple avec le respect du champ d'application dans le temps de la garantie. Cette règle d'application est posée clairement par l'article L. 80 A du LPF, à l'inverse de l'article L. 312-3 du CRPA qui est ambigu sur ce point. En droit fiscal, la garantie contre le changement de doctrine est conditionnée à l'antériorité de la doctrine administrative par rapport à sa saisine par le contribuable. La condition d'antériorité de la doctrine concerne particulièrement le premier alinéa de l'article L. 80 A du LPF qui vise les risques de rehaussement d'imposition à la suite d'un changement de doctrine (46). Mais, cette condition d'antériorité existe aussi pour l'autre branche de l'article L. 80 A du LPF. En effet, la publicité de la doctrine administrative doit être antérieure à l'utilisation par le contribuable de cette doctrine (47). Cette dernière règle doit aussi pouvoir s'appliquer en droit administratif même si l'article L. 312-3 du CRPA ne dispose pas de condition sur ce point.

(45) CE, 28 juill. 1989, n° 46947, *Garage de Paris* : RJF 11/89, n° 1253 – CE, 25 oct. 1989, n° 68489, *Laurre* : Lebon, p. 649 ; RJF 12/89, n° 1351 – CE, 9 sept. 2020, n° 434364, *Société Damolin Etréchy* : Dr. fisc. 2020, n° 47, comm. 443.

(46) L'article L. 80 A, alinéa 1^{er} du LPF contient une règle d'antériorité qui n'appartient qu'à lui. Cette antériorité est très particulière et réduit d'autant l'opposabilité de la doctrine administrative. Pire, il ne s'agit que de cas de rehaussement et pas autre chose. Les actes individuels, ou tout simplement non publiés, sont ainsi invocables dans un nombre limité de situations : CE, 31 oct. 1979, n° 13494, *Société d'édition de la Revue française* : Lebon, p. 679 ; Dr. fisc. 1980, n° 12, comm. 679 et 682 – CE, 27 juill. 2009, n° 309157, *Compagnie d'assurances Areas Dommages* : RJF 11/09, n° 951.

(47) CE, 14 mars 1979, n° 6936 : Lebon, p. 113 ; Dr. fisc. 1980, n° 9, comm. 421. La doctrine administrative décrit clairement cette condition d'antériorité de l'article L. 80 A, alinéa 3 du LPF. « La garantie instituée par le troisième alinéa de l'article L. 80 A du LPF demeure subordonnée à la condition que la publication de l'interprétation administrative soit intervenue antérieurement à la date à laquelle le contribuable a fait application de cette doctrine ou aurait dû en faire application » : BOI-SJ-RES-10-10-10, § 360. Cette condition d'antériorité est relativisée pour les impôts n'ayant pas un système de déclaration : CE, 17 janv. 1977, n° 96362 : RJF 3/77, n° 167. D'ailleurs, cette solution est étendue par la doctrine administrative à tous les impôts permettant au contribuable de se prévaloir d'une doctrine favorable durant la période de réclamation : BOI-SJ-RES-10-10-10, § 450 et 460.

En outre, le risque de changement de doctrine existe, car le fisc a la possibilité d'émettre une nouvelle doctrine. À ce titre, l'article L. 80 A du LPF précise que la doctrine administrative est applicable tant qu'elle n'a pas été « rapportée à la date de l'opération en cause ». Cette précision n'est pas transposée en droit administratif, où le texte précise seulement que l'opposabilité de cette doctrine est possible « tant que cette interprétation n'a pas été modifiée ». Certes, cette assertion équivoque sous-entend une règle équivalente à celle du droit fiscal. Une doctrine administrative serait opposable pour les opérations juridiques se déroulant jusqu'à la publication d'une nouvelle. En droit fiscal, cette période est sanctuarisée et protège les opérations du contribuable contre un changement d'interprétation des services fiscaux (48).

Deuxièmement, l'éventuel bénéficiaire de la garantie doit faire une interprétation stricte de la doctrine administrative pour son application à sa situation juridique. Cette condition de conformité de la doctrine administrative à la situation juridique a été énoncée par le juge de l'impôt et elle risque d'influencer le droit administratif. En effet, le contribuable n'est pas libre dans son utilisation de la doctrine administrative. Il doit respecter les conditions édictées par celle-ci. Il ne peut pas sélectionner ou sectionner une doctrine (49) ou appliquer à sa situation une doctrine prévue pour une autre imposition (50). Il doit appliquer cette doctrine en cohérence avec sa situation de fait (51) et, surtout, il doit l'appliquer de manière littérale (52). Ce respect des conditions de la doctrine oblige d'ailleurs le contribuable à faire une exacte présentation de sa situation juridique au fisc. Cette obligation est à rapprocher de la condition de bonne foi que contient l'alinéa premier de l'article L. 80 A du LPF (53).

Troisièmement, l'opposabilité de la doctrine administrative contient une limite en dehors du duel entre l'Administration et administré. En effet, en droit administratif, le législateur prohibe l'application de la garantie aux situations qui affectent les tiers. Toutefois, cette condition n'est pas du tout

(48) Le juge de l'impôt se place à la date du fait générateur de l'impôt, c'est-à-dire la date de son exigibilité, pour apprécier si la doctrine administrative a été rapportée. Pour l'impôt sur le revenu, cette date est le 31 décembre de l'année d'imposition : CE, 18 mars 1988, nos 73693 et 73694 : RJF 5/88, n° 627. Pour l'imposition d'une plus-value, le juge de l'impôt regarde la date de la cession : CE, 10 févr. 2017, n° 386221, Guevenoux-Glorian M. : Lebon, p. 536 ; FR 13/17, inf. 8.

(49) CE, 23 déc. 1981, n° 23299 : RJF 2/82, n° 161.

(50) CE, 25 nov. 1981, n° 10959 : Lebon, p. 445 ; RJF 1/82, n° 16.

(51) CE, 21 mars 1983, n° 27601 : RJF 5/93, n° 599.

(52) CE, 30 juin 1972, n° 80083 : Lebon, p. 499 ; Dupont 1972, p. 329. Ce principe empêche tout raisonnement par analogie ou *a contrario* à partir de la doctrine administrative. Plus globalement, ce principe sous-entend que la doctrine n'a pas d'esprit : CE, 7 avr. 2010, n° 316083, Ministre du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique c/ M^{me} Hardy : RJF 6/10, n° 616.

(53) V. Gest G., « Avant-propos. La doctrine administrative en droit fiscal », RFFP 2001 n° 75, p. 9.

explicitée. Les travaux préparatoires ne sont pas ici d'une grande aide comme l'a souligné le Conseil d'État (54). Certes, la commission spéciale du Sénat pour ce texte rapproche cette limite à ce qui existe déjà en matière de directive non transposée (55). En somme, cette garantie contre le changement de doctrine ne peut pas être invoquée dans une relation horizontale, c'est-à-dire entre deux particuliers (56). En outre, cette limite est à rapprocher de la jurisprudence du Conseil d'État en matière de recours pour excès de pouvoir contre la doctrine administrative fiscale. En effet, le juge a admis les recours de la part de personne se trouvant dans un cercle d'intérêt et étant en concurrence avec des personnes bénéficiant d'une doctrine favorable. Ainsi, l'existence des effets de l'article L. 80 A du LPF sur les tiers est prise en compte par le juge (57). Il s'agit alors d'un « adjutant » (58) à son refus de principe de lier l'article L. 80 A du LPF et le recours pour excès de pouvoir. Cette tolérance sera sûrement prolongée en matière de doctrine administrative générale au nom de la défense des intérêts des tiers (59). Cette ouverture jurisprudentielle est à relier avec l'importance des effets qu'entraîne cette garantie.

II. — LES EFFETS ATTENDUS DE L'OPPOSABILITÉ DE LA DOCTRINE ADMINISTRATIVE : LES RÉPONSES DU DROIT FISCAL

Le législateur et les juges ont recherché dans l'application de l'opposabilité de la doctrine administrative un juste équilibre entre la sécurité juridique et le principe de légalité. Cette recherche d'un équilibre est liée au principe

(54) « Le Conseil d'État déplore, s'agissant de la généralisation de l'invocabilité des circulaires et de la garantie contre les changements de doctrine, les lacunes de l'étude d'impact, muette sur les domaines [...] dans lesquels la mesure serait susceptible de produire des effets et, par suite, notamment sur d'éventuels effets négatifs à l'égard des tiers de la garantie contre les changements de doctrine donnée à un usager » : CE, 23 nov. 2017, n° 393744, Avis sur un projet de loi pour un État au service d'une société de confiance, § 23.

(55) V. Commission spéciale, Sénat, « Rapport sur le projet de loi, adopté par l'Assemblée nationale après engagement de la procédure accélérée, pour un État au service d'une société de confiance », 2018, n° 329, p. 123.

(56) Comme le prévoit le juge européen pour les directives non transposées : CJCE, 14 juill. 1994, n° C-91/92, Paola Faccini Dori et Recreb Srl, point 25.

(57) CE, 6 mai 1990, n°s 55124 et 55137, Association freudienne, M. Robinet : Lebon, p. 111 ; RJF 6/90, n° 674.

(58) Bokdam-Tognetti E., « L'article L. 80 A du LPF et l'annulation pour excès de pouvoir : un mariage hors norme », RJF 5/13, p. 403.

(59) Le Conseil d'État a reconnu le droit pour un tiers d'attaquer, par un recours pour excès de pouvoir, l'octroi d'une mesure purement gracieuse s'il justifie d'un intérêt à agir en lien avec l'atteinte que cette décision porte à sa situation : CE, 21 nov. 2016, n° 392560, Thalineau : Lebon, p. 860 ; AJDA 2017, p. 999.

selon lequel l'opposabilité d'une doctrine administrative est possible même si elle est contraire à un texte supérieur. Plus exactement, cet équilibre a, pour l'instant, été le centre de la réflexion du juge au sujet de l'article L. 80 A du LPF. À l'inverse de la question des conditions, nous aborderons la question des effets en partant de l'article L. 80 A du LPF qui fait l'objet d'une jurisprudence riche et d'une doctrine universitaire foisonnante et nous en soulignerons les conséquences sur l'article L. 312-3 du CRPA.

De cette question des effets, deux problématiques se font jour. D'une part, ce principe amène à qualifier la doctrine administrative comme source du droit à part entière, plus forte que la loi (A). Si, certes, cette qualification a été refusée par le Conseil d'État pour la doctrine administrative fiscale, il n'en reste pas moins qu'elle constitue une source officieuse du droit très consultée par les fiscalistes. Le même raisonnement devrait être tenu en droit administratif. D'autre part, et il s'agit encore d'un effet de cette garantie sans obstacle, ce principe risque de bénéficier à des contribuables dont les intentions ne correspondent pas aux buts que poursuit l'Administration. Or, le recours à la théorie de l'abus de droit, et plus particulièrement au concept de fraude à la loi, a longtemps été impossible en droit fiscal contre les montages qui utilisent une doctrine administrative favorable (B). Récemment, le Conseil d'État a accepté, de manière équivoque, une telle application. Mais la transposition sera difficile en droit administratif.

A. — *Une opposabilité indifférente à la hiérarchie des normes*

La doctrine administrative n'a d'intérêt que si elle est illégale. En effet, en dehors de la question de la compétence, la doctrine ajoute à la loi ou au texte supérieur qu'elle doit interpréter. Or, c'est lorsque cet ajout est favorable que le contribuable souhaite bénéficier de la doctrine. Deux effets doivent alors être énoncés. D'abord, la doctrine administrative apparaît comme une source du droit. Obligatoirement, elle crée une norme, qui ne dit pas son nom et qui fonde son existence sur la garantie contre le changement de doctrine. Ensuite, dès lors que la doctrine est intéressante si elle ajoute à la loi, l'illégalité devient une condition officieuse de la garantie contre le changement de doctrine (1). Elle est nécessaire pour que le contribuable ou l'administré puisse opposer une doctrine. Cette nécessité questionne la constitutionnalité et la conventionnalité de cette garantie (2).

1. *L'opposabilité d'une doctrine administrative illégale*

« Une fois la garantie applicable, rien n'y fait obstacle » (60). L'effet le plus important de la garantie de la doctrine administrative n'est pas simplement d'empêcher l'application d'une nouvelle doctrine, mais de favoriser une

(60) Gutmann D., *Droit fiscal des affaires*, 10^e éd., 2019-2020, LGDJ, Précis Domat, p. 24, § 21.

doctrine administrative face aux textes supérieurs. Or, cet acte risque d'être illégal. Illégal à plusieurs niveaux en droit fiscal car, dans cette matière, les règles d'imposition sont soumises au principe de légalité de l'impôt. Le pouvoir réglementaire n'a qu'une compétence réduite. Une doctrine administrative fiscale est donc dans la majorité du temps édictée par une autorité incompétente. Si elle crée du droit, elle est obligatoirement illégale. Si elle ne fait que répéter les textes supérieurs, la compétence est respectée et elle n'a aucun intérêt (61). L'illégalité devient donc un critère d'opposabilité de la doctrine en droit fiscal. En droit administratif, la doctrine administrative n'est pas obligatoirement illégale si elle ajoute au texte supérieur, car le pouvoir réglementaire peut être compétent. Il n'en reste pas moins que la doctrine administrative demeure intéressante si l'ajout au texte supérieur est contraire à celui-ci comme une tolérance de délai ou de condition (62). En tout état de cause, la loi *ESSOC* rend opposable une doctrine illégale, ce qui constitue une très forte sécurité juridique offerte aux administrés.

Premièrement, cet effet renforce la doctrine administrative comme source de droit officielle. Cet effet d'opposabilité sans limite rappelle l'« importance de l'autoproduction normative en marge du pouvoir réglementaire » (63). Cette autoproduction a de l'importance car elle est efficace et indispensable. « Seule celle-ci peut traiter les détails insignifiants ne pouvant pas même être envisagés par un règlement mais dont a besoin le praticien » (64).

Secondement, cet effet est tellement fort que la doctrine administrative semblerait devenir une source de droit officielle. Cependant, le Conseil d'État a mis fin à toute polémique sur ce point en 2013. Il rappelle, à raison, qu'il s'agit seulement d'une garantie juridique. « Ces dispositions 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 » (65). La doctrine

(61) « Les travaux parlementaires, particulièrement lapidaires, ne sont certes pas éclairants mais l'esprit de la disposition ne nous paraît pas laisser de grande place au doute. L'invocabilité de la doctrine, en effet, n'a d'intérêt pour le contribuable que pour autant que celle-ci est illégale, sans quoi la loi suffirait à faire prévaloir ses intérêts ; ou du moins [...], la doctrine n'a d'intérêt que si le contribuable n'a pas à se préoccuper de sa légalité » : Crépey E., concl. sous CE, avis, 8 mars 2013, n° 353782, M^{me} Monzani : Dr. fisc. 2013, n° 15, comm. 240, § 4.

(62) V. sur l'illégalité intrinsèque de la tolérance et sur une comparaison entre le droit fiscal et le droit administratif avant la loi *ESSOC* : Grabias F., *La tolérance administrative*, 2018, Dalloz, Nouvelle bibliothèque de thèses, vol. 173, p. 41 et s.

(63) Combeau P., « Le statut de la circulaire administrative fait peau neuve », AJDA 2019, p. 927.

(64) Debat O., « De la confiance envers la parole de l'administration fiscale », Dr. fisc. 2020, n° 29, Étude 310, § 11.

(65) CE, avis, 8 mars 2013, n° 32782, M^{me} Monzani : Lebon, p. 28 ; Dr. fisc. 2013, n° 15, comm. 240, concl. Crépey E.

administrative reste du non-droit (66). La garantie, qui lui donne une force, n'est que le fruit du pouvoir législatif au nom de la sécurité juridique offerte aux contribuables (67). Ainsi, à tout moment, le législateur a la possibilité de retirer ou de limiter cette garantie. Cette lecture de l'opposabilité permise par l'article L. 80 A du LPF est qualifiée de « conception sous-normative » par un auteur, car elle refuse de reconnaître le caractère normatif du mécanisme de protection (68). Cet auteur propose de qualifier la doctrine administrative opposable comme étant un droit subjectif (69). Si cette proposition est séduisante, une lecture « sous-normative » n'empêche pas de reconnaître une apparence normative à cette doctrine administrative, car son opposabilité n'est possible qu'en cas de prises de position formelles. Il n'en reste pas moins que l'article L. 80 A du LPF ne constitue pas un fondement solide pour constater une source formelle du droit. Exemple en est que l'article L. 80 A du LPF ne peut pas être invoqué à l'appui d'un recours contre une décision (70) et il ne donne pas plus une valeur légale à une doctrine qui justifierait une décision (71). Certes, le juge de l'excès de pouvoir a pu prendre en compte cette garantie en droit fiscal pour accepter le recours des tiers (72) ou reconnaître le recours contre les réponses ministérielles (73). Mais « devant ce juge, qui ne se préoccupe pas de trancher un litige relatif à la situation d'un contribuable qui n'aurait appliqué qu'un texte fiscal selon l'interprétation qu'en a donnée l'administration, la garantie posée par

(66) Ou de l'« antimatière » : Benard Y., « Réponses ministérielles : beaucoup de bruit pour rien ? », RJF 3/06 p. 185.

(67) « Si, par la publication de circulaires ou d'instructions ajoutant à la loi, l'Administration s'arroge *de facto* un pouvoir normatif, l'article L. 80 A n'y est pour rien ; la seule chose qu'il apporte, par une règle de pure procédure limitant le pouvoir de reprise des services fiscaux, est la garantie que l'Administration, à tout le moins, ne retournera pas sa veste doctrinale » : Crépey E., concl. sous CE, avis, 8 mars 2013, n° 353782, M^{me} Monzani : Dr. fisc. 2013, n° 15, comm. 240, § 4.

(68) Rigaudeau P.-O., « La vraie nature de la garantie contre les changements de doctrine enfin révélée », Dr. fisc. 2020, n° 39, Étude 379, § 4.

(69) L'auteur reprend la définition du droit public subjectif de Norbert Foulquier dans sa thèse (Foulquier N., *Les droits publics subjectifs des administrés. Émergence d'un concept en droit administratif français du XIX^e au XX^e siècle*, 2003, Dalloz, Nouvelle bibliothèque de thèses, vol. 25, p. 405, § 421) : v. Rigaudeau P.-O., « La vraie nature de la garantie contre les changements de doctrine enfin révélée », Dr. fisc. 2020, n° 39, Étude 379, § 6.

(70) CE, 14 avr. 2008, n° 298777, Société T2S et a. : Lebon, p. 643 ; Dr. fisc. 2008, n° 23, comm. 362.

(71) CE, 10 juin 1983, n^{os} 18452 et 18562, Ministère du Budget, Compagnie Air France c/ Commune de Villeneuve-le-Roi : Lebon, p. 245 ; RJF 8-9/83, n° 988.

(72) CE, 6 mai 1990, n^{os} 55124 et 55137, Association freudienne, M. Robinet : Lebon, p. 111 ; RJF 6/90, n° 674.

(73) CE, 16 déc. 2005, n° 272618, Société Friadent France : Lebon, p. 580 ; AJDA 2006, p. 721.

l'article L. 80 A du LPF devient inopérante pour l'appréciation de la légalité de l'acte attaqué, et les annulations d'actes comportant l'expression d'une doctrine [...] sont autant d'illustrations de ce que ce mécanisme de garantie ne saurait faire obstacle à l'application de la légalité » (74).

En droit administratif, le raisonnement est identique. La garantie de 2018 ne devrait pas être invoquée dans le cadre d'un recours pour excès de pouvoir. Ce refus confirme que la doctrine administrative n'a pas une valeur juridique (75). Comme l'article L. 80 A du LPF, la garantie offerte par la loi *ESSOC* ne crée pas, en soi, une norme. Elle reconnaît des effets à ce qui ne constitue pas du droit (76). Elle ne devient pas du droit juste parce qu'elle est applicable même si elle est illégale. La question d'un pouvoir réglementaire secondaire remettant en cause la hiérarchie des normes ne peut pas se poser dans cette matière. Hélas, cette conclusion n'empêche pas des interrogations, toujours d'actualité, sur la compatibilité de cette garantie avec les normes constitutionnelles et européennes.

2. *L'opposabilité d'une doctrine administrative inconstitutionnelle ou inconventionnelle*

Que ce soit en droit fiscal ou en droit administratif, l'illégalité de la doctrine administrative ne fait pas obstacle à l'application de la garantie contre le changement de doctrine. Le juge, tout en constatant l'illégalité de la situation, est obligé de privilégier la doctrine qui a été appliquée par le contribuable par rapport aux règles classiques de la hiérarchie des normes. Cette confrontation va aussi apparaître en droit administratif. Pour l'instant, seule l'application de l'article L. 80 A du LPF a permis d'apporter deux réponses, face au droit constitutionnel, d'une part, et face au droit européen, d'autre part.

Ce non-respect de la hiérarchie des normes, au nom de la garantie des situations juridiques des contribuables, est-il conforme à la Constitution ? Une réponse n'est possible que pour l'article L. 80 A du LPF. Dans un premier temps, le juge constitutionnel a refusé de se prononcer sur la constitutionnalité de ce dispositif (77). Cette dernière restait donc sujette à débat. Certains signalaient que ce texte remettait en cause la hiérarchie des normes et la répartition des compétences (78). Dans la même logique, ils reprochaient aussi à

(74) Bokdam-Tognetti E., « L'article L. 80 A du LPF et l'annulation pour excès de pouvoir : un mariage hors norme », *RJF* 5/13, p. 403.

(75) V. Debat O., « De la confiance envers la parole de l'administration fiscale », *Dr. fisc.* 2020, n° 29, Étude 310, § 15.

(76) V. Petit J. et Frier P.-L., *Droit administratif*, 14^e éd., 2020-2021, LGDJ, Précis Domat Droit public, p. 383, § 565.

(77) Cons. const., 14 mai 1980, n° 80-113 L, Nature juridique des diverses dispositions du Code général des impôts relatives à la procédure contentieuse en matière fiscale.

(78) V. Sauvé J.-M., « Règles communes. Application de l'article 1649 *quinquies* e du CGI : développements récents de la jurisprudence », *RJF* 1/81, p. 2 ; Rivière P.,

ce dispositif d'entretenir une incompétence négative du législateur (79). Ce fameux pouvoir para-réglementaire serait donc la représentation de la mainmise de l'administration fiscale sur la loi fiscale. Ensuite, ce texte fut perçu comme empêchant l'égalité de tous devant la loi et devant l'impôt (80). À l'inverse, d'aucuns rappelaient que cette garantie est offerte par la loi et constitue d'une certaine façon un mal nécessaire (81). Le juge a dû tout de même prendre position dans ce débat. Ainsi, le Conseil d'État a refusé de transmettre une question prioritaire de constitutionnalité (QPC) qui remettait en cause cet article, notamment au nom du principe d'égalité devant les charges publiques (82). Le Conseil d'État estime que cette garantie ne crée pas une différence de traitement soit parce que le texte est publié, soit parce qu'il concerne une situation particulière. Ce raisonnement sera sûrement repris par le juge pour la garantie en droit administratif, dans le silence du Conseil constitutionnel.

Si ce texte refuse l'application de la loi sans heurter l'ordre constitutionnel *a priori*, cet obstacle risque de contrarier le droit européen. « Dans la mesure où le droit européen a pour objet d'harmoniser les législations fiscales et peut avoir pour effet d'interdire les avantages fiscaux de nature à fausser les règles de concurrence » (83), ce non-respect de la hiérarchie des normes au nom de la garantie des situations juridiques des contribuables est-il conforme au droit européen ? Le juge administratif a eu à se saisir de cette question en matière de transposition des directives TVA de l'Union européenne. Cette saisine a donné lieu à une controverse entre différents juges du fond. Certains estimaient que les principes de primauté et de bonne transposition du droit communautaire l'emportaient sur l'article L. 80 A du LPF (84). D'autres, à raison, ont estimé que cette doctrine administrative doit s'appliquer même si elle est illégale (85).

concl. sous CE, 25 juill. 1980, n° 93760, Société de construction et d'exploitation de matériels et moteurs : Dr. fisc. 1982, n° 13, comm. 698, § 3 ; Rivière P., concl. sous CE, 29 juill. 1983, n° 36761 : Dr. fisc. 1983, n° 51, comm. 2367, § 2.

(79) V. Sauvé J.-M., « Règles communes. Application de l'article 1649 *quinquies* de du CGI... », *op. cit.*

(80) *Ibid.* ; Rivière P., concl. sous CE, 29 juill. 1983, n° 36761 : Dr. fisc. 1983, n° 51, comm. 2367, § 2.

(81) Haïm V., « L'article L. 80 A du LPF est-il inconstitutionnel ? », Dr. fisc. 1995, n° 12, Étude 100017, § 15 ; Maia J., « La "charte des droits et obligations du contribuable vérifié", son utilité et son opposabilité », RJF 4/2001, p. 295.

(82) CE, 29 oct. 2010, n° 339200, Limousin : RJF 1/11, n° 85 – CE, 29 oct. 2010, n° 339202, Charles : RJF 1/11, n° 85.

(83) Haïm V., « L'article L. 80 A du LPF est-il inconstitutionnel ? », Dr. fisc. 1995, n° 12, Étude 100017, § 16.

(84) CAA Douai, 26 avr. 2005, n° 02DA00736, SA Segafredo Zanetti France : Lebon, p. 610 ; Dr. fisc. 2005, n° 36, comm. 581.

(85) CAA Paris, 17 déc. 1991, n° 90PA00357, SARL Restauration gestion service : Dr. fisc. 1992, n° 18, comm. 944.

Enfin, plus conciliants, des juges ont estimé que le principe de confiance légitime défendu par le juge européen permet de limiter l'application du droit dérivé européen et ainsi autorise l'application de l'article L. 80 A du LPF malgré une doctrine administrative in conventionnelle (86). Si cette dernière position a le mérite de la conciliation, elle n'en est pas pour autant juste au niveau du droit européen. En effet, comme l'explique Martin Collet (87), le juge européen ne reconnaît pas si aisément l'application du principe de confiance légitime à des actes illégaux (88). Une décision du Conseil d'État permettra sans nul doute d'éclairer le juge de l'impôt sur cette question. L'effectivité de cette garantie devrait être protégée par le juge du droit comme une exception éphémère à la primauté du droit européen. D'ailleurs, cette solution est d'autant plus pressante qu'elle jouera aussi en droit administratif où des conflits entre le droit européen et la doctrine administrative risquent d'apparaître.

Au-delà de ces questions, rappelons que le principe de légalité ne disparaît pas totalement en droit administratif. Ainsi, dans le texte de 2018, le principe de légalité est même « sanctuarisé » dans certains domaines. Le législateur souhaite que cette garantie n'empêche pas l'application des dispositions législatives ou réglementaires en matière de santé publique, de sécurité des personnes et des biens et environnementale. Il s'agit de la préservation d'« un ordre public élargi » (89). La garantie ne peut alors pas jouer. Ce principe d'opposabilité n'est certes pas bloqué en lui-même, mais il ne peut pas s'appliquer aux cas les plus intéressants pour l'administré, c'est-à-dire les doctrines illégales. Or, ces domaines sont excessivement larges et riches de nombreux contentieux. En outre, il est regrettable que la portée de la garantie ne puisse pas être éclaircie par une définition claire de ces domaines (90). Deux conclusions sont en tout cas énonçables. Tout d'abord, l'action du juge administratif

(86) CAA Paris, 25 mars 2010, n° 08-3658, SARL À la Frégate : RJF 7/10, n° 709.

(87) V. Collet M., *Droit fiscal*, 8^e éd., 2020, PUF, Thémis Droit, p. 119, § 205.

(88) Premièrement, si la doctrine administrative est illégale, elle peut être visée par un recours en manquement : CJCE, 12 mai 2005, n° C-278/03, Commission c/ Italie, point 13. Secondement, cet acte illégal ne peut pas être une base de confiance permettant de ne pas appliquer le droit communautaire : « Il ne peut non plus y avoir confiance légitime lorsqu'un opérateur économique avisé n'a pas vérifié s'il se trouvait dans une situation régulière au regard de la réglementation en cause » : Glaser E., concl. sous CE, 27 juill. 2009, n° 297620, Société Lactalis Industrie : Rev. jur. éco. publique 2010, n° 671, comm. 4.

(89) Commission spéciale, Sénat, « Rapport sur le projet de loi, adopté par l'Assemblée nationale après engagement de la procédure accélérée, pour un État au service d'une société de confiance », 2018, n° 329, p. 124.

(90) Selon le rapporteur de la commission, cette exception « ne veut pas dire que les instructions et circulaires ne sont pas opposables en ces domaines : le principe de l'opposabilité s'applique bien à tous les domaines du droit. L'alinéa vise simplement à faire primer les dispositions visant à préserver la santé publique, la sécurité des personnes et des biens ou l'environnement, sur les normes existantes » : Commission

va être, là encore, décisive pour définir et ouvrir ou non la garantie de sécurité juridique. Ensuite, une telle exception n'a pas été établie en droit fiscal. Si cette matière n'est pas concernée par ces domaines, une exception à la garantie de l'article L. 80 A du LPF concernant des cas de manœuvres frauduleuses ou de manquement délibéré (91) ou encore d'évasion fiscale pouvait être envisageable. Certes, le flou règne aussi autour de ces notions.

D'ailleurs, cette question rejoint avec celle de l'application de la théorie de l'abus de droit qui, à l'instar de la lutte contre la fraude ou l'évasion fiscales, repose sur la démonstration d'une intention frauduleuse du contribuable ou de l'administré. Cette question, qui est souvent oubliée en droit administratif, n'est pourtant pas anodine. Elle amène à se demander ce qu'est la doctrine administrative, si elle a un esprit que l'on peut abuser et si l'Administration est démunie face aux actions de certains contribuables.

B. — *Une opposabilité indifférente à la notion d'abus de droit*

La question de la bonne foi de l'administré qui souhaite l'application d'une doctrine administrative à son avantage est fondamentale. Les effets de cette garantie sont si grands qu'ils ne peuvent pas bénéficier à n'importe qui et n'importe comment. Pourtant, la bonne foi a été oubliée du dispositif en droit administratif ne permettant pas de refuser qu'un contribuable de mauvaise foi puisse bénéficier de cette garantie (92). Ce critère peut-il être mobilisé par un autre moyen pour ce texte ? Un concept est proche de la bonne foi. Il s'agit de l'abus de droit et plus particulièrement de la fraude à la loi avec laquelle il est confondu. Il existe en droit public un principe général de lutte contre la fraude à la loi reconnu par le juge administratif (93). Ce principe s'applique aussi bien en droit fiscal (94) qu'en droit administratif (95). La fraude à la loi

spéciale, AN, « Rapport sur le projet de loi pour un État au service d'une société de confiance », 2018, n° 575, p. 195.

(91) Ces deux cas renvoient aux sanctions ajoutées aux redressements par le fisc et qui sont prévues à l'article 1729 du CGI.

(92) V. Hourson S., « La loi pour un État au service d'une société de confiance : faut-il se méfier de la confiance ? », Dr. adm. 2018, n° 12, Étude, § 30, p. 21.

(93) CE, 27 sept. 2006, n° 260050, Janfin : Lebon, p. 401 ; Dr. fisc. 2006, n° 47, comm. 744.

(94) L'arrêt *Janfin* de 2006 concerne tout particulièrement le droit fiscal. Plus encore, le législateur est intervenu à de nombreuses reprises depuis 2006 pour encadrer ce pouvoir de requalification ou d'inopposabilité des actes de droit privé de l'Administration. Depuis 2008, il s'agit alors d'une branche de l'abus de droit au sein de l'article L. 64 du LPF : L. n° 2007-1443, 30 déc. 2007 de finances rectificative pour 2007, art. 35.

(95) CE, 29 nov. 2002, n° 223027, Assistance publique-Hôpitaux de Marseille : Lebon, p. 414 ; AJDA 2003, p. 276 – CE, 16 août 2018, n° 412663, Société NSHHD :

visé les cas où un contribuable respecte les conditions édictées par un texte, mais sans en respecter l'esprit ou les objectifs des auteurs. L'administré va donc opposer à l'Administration un acte de droit privé frauduleux, respectant les conditions formelles exigées, pour obtenir un acte administratif favorable qui devient à ce titre tout aussi frauduleux. Ce principe permet alors de rendre inopposable l'acte de droit privé (96) et de retirer l'acte administratif (97). La question suivante est de savoir si ce principe est applicable pour la doctrine administrative. Évidemment, cette question n'a été étudiée qu'au sujet de la doctrine administrative fiscale, mais la solution est transposable en droit administratif. En effet, en droit fiscal, une controverse doctrinale et jurisprudentielle a eu lieu sur la question de l'application du concept de fraude à la loi contre le bénéfice potentiellement abusif de cette garantie. Le juge a refusé cette application, car il estime qu'il n'est pas possible d'abuser un texte sans esprit (1). Or, ce refus de principe de prendre en compte l'intention du contribuable lors de l'opposabilité d'une doctrine administrative est en contradiction avec la récente ouverture de son prétoire pour la contestation des textes administratifs ayant un effet notable sur la situation des contribuables (2).

1. *Le refus du juge de l'impôt d'appliquer le concept de la fraude à la loi à un texte sans esprit*

Lors de l'application d'une doctrine administrative, le juge administratif maintient un principe fixe selon lequel la doctrine est d'interprétation stricte (98). De ce principe découle l'affirmation selon laquelle la doctrine administrative n'a pas d'esprit (99). Deux acteurs sont alors concernés. Le

JCP A 2018, act. 697 – V. Giordano C., « La théorie de la fraude et les actes administratifs unilatéraux », RFDA 2018, p. 57.

(96) Par principe, les actes de droit privé sont opposables : CE, 9 oct. 1992, n° 13734, Abihilali : Lebon, p. 363 ; AJDA 1992, p. 835 – CE, 27 sept. 2006, n° 260050, Janfin : Lebon, p. 401 ; Dr. fisc. 2006, n° 47, comm. 744.

(97) V. Delvolvé P., « Retrait et obligation : le cas des actes à objet pécuniaire et des actes obtenus par fraude », RFDA 2003, p. 245, § 25. Le législateur a codifié la jurisprudence administrative permettant le retrait de l'acte administratif frauduleux (CRPA, art. L. 241-2).

(98) « La doctrine administrative n'étant ainsi que du non-droit, il est logique que vous refusiez, en règle générale, de vous livrer à son interprétation. La règle du jeu étant ce qu'elle est, vous ne pouvez prêter à l'Administration des intentions dont, au demeurant, il serait impossible de trouver la trace en l'absence de travaux préparatoires. Et vous refusez en particulier à l'Administration la possibilité de restreindre, par une sorte d'interprétation au second degré, la portée de sa propre doctrine [...] Vous ne pouvez donc qu'appliquer littéralement cette doctrine » : Arrighi de Casanova J., concl. sous CE, 30 mars 1992, n° 114926, Société générale : Dr. fisc. 1992, n° 40, comm. 1809.

(99) V. Turot J., « La vraie nature de la garantie contre les changements de doctrine », RJF 5/92, p. 371.

contribuable, d'une part, qui ne peut pas adapter la doctrine selon ses envies et l'Administration, d'autre part, qui ne peut pas se fonder sur l'esprit d'une doctrine pour enlever au contribuable le bénéfice de cette dernière. L'application de la théorie de l'abus de droit n'est pas possible. Le fisc ne peut pas reprocher à un contribuable d'avoir respecté les conditions de la doctrine administrative mais d'en avoir corrompu l'esprit, c'est-à-dire la raison pour laquelle elle a été créée.

Ce refus a alors été affirmé par le Conseil d'État dans son avis de 1998 sur l'affaire des « fonds turbo » (100). Cette jurisprudence a été contestée par une partie de la doctrine universitaire (101), par le gouvernement lui-même qui a souhaité que l'abus de droit révisé s'applique aussi aux décisions ministérielles en matière fiscale (102), par la doctrine administrative elle-même (103) et enfin, par les juges du fond plus récemment (104). Cette dernière ouverture des juges du fond a été possible par la jurisprudence accueillante du Conseil d'État lors de l'arrêt *Verdannot* de 2018 relatif à l'application du principe de lutte contre la fraude à la loi à des conventions fiscales internationales ne prévoyant pas une lutte contre l'évasion fiscale (105).

Toutefois, en 2020, le Conseil d'État a décidé de suivre les juges de fond et d'accepter l'application du principe de fraude à la loi à un contribuable

(100) CE, avis, 8 avr. 1998, n° 192539, Société de distribution de chaleur de Meudon et d'Orléans : Lebon, p. 170 ; RJF 5/98, n° 593.

(101) V. Collet M., *Droit fiscal*, 8^e éd., 2020, PUF, Thémis Droit, § 207, p. 120.

(102) Un sénateur avait proposé un amendement rédactionnel pour supprimer la référence ambiguë aux décisions dans le projet de loi réformant l'article L. 64 du LPF. Le ministre du Budget répondit alors que cette référence doit être maintenue et qu'elle permet d'éviter les détournements de la doctrine administrative : « je préférerais le maintien de la rédaction initiale du gouvernement. On évoque les décisions du ministre en matière fiscale. Très souvent, les cas sont compliqués, et une décision vaut, d'une certaine façon, jurisprudence. En matière fiscale, il est très important de pouvoir faire référence aux décisions pour éviter un détournement du droit » : Woerth E., Ministre du Budget, Sénat, Séance du 18 déc. 2008, Compte rendu intégral des débats, article 20 du projet de loi de finances rectificative pour 2008. V. Vallée L., « L'article L. 80 A du LPF protège-t-il encore contre l'abus de droit ? », FR 7/09, Point de vue n° 23.

(103) V. BOI-CF-IOR-30-10, § 90 et 100.

(104) CAA Paris, 20 déc. 2018, n° 17PA00747 : RJF 3/19, n° 282 – TA Paris, 4 janv. 2017, n° 1516621 : RJF 07/17, n° 720. Ces décisions sont elles-mêmes contestées par une autre partie de la doctrine universitaire : Chahid-Nourai N. et Olléon L., « Abus de droit et garantie contre les changements de doctrine : une réponse ou des questions ? », Dr. fisc. 2019, n° 5, act. 17, § 8 ; Fouquet O., « La garantie contre les changements de doctrine remise en cause ? », FR 4/19, n° 4.

(105) CE, 25 oct. 2017, n° 396954, Consorts Verdannot : Lebon, p. 321 ; Dr. fisc. 2018, n° 2, comm. 64, concl. Crépey E., note Deboissy F – V. Lemaire O., concl. sous CAA Paris, 20 déc. 2018, n° 17PA00747 : RJF 3/19, C 282, § 120.

qui a souhaité bénéficier de la garantie de l'article L. 80 A du LPF. Cette acceptation est encadrée et limitée. En effet, en principe, le juge de l'impôt refuse toujours une application de la fraude à la loi aux cas d'opposabilité d'une doctrine administrative (106). Ce n'est que s'il s'agit d'un montage artificiel que l'opposabilité d'une doctrine administrative peut être refusée à un contribuable. Le Conseil d'État a alors appliqué la jurisprudence *Verdannot* et d'autres décisions récentes (107). Il estime, que dans certains cas, un texte sans esprit ne peut pas être appliqué à des montages sans substance car les auteurs du texte que la doctrine interprète, ont obligatoirement refusé de faire bénéficier à de telles opérations les bénéfices contenus dans ce texte. L'application de la fraude à la loi repose donc sur une subtilité théorique, décalant la question de l'esprit de la doctrine administrative au texte interprété par la doctrine administrative (108). Par conséquent, cette décision de 2020 est le résultat de la logique selon laquelle la doctrine administrative n'est pas du droit et n'a pas d'esprit.

Au-delà de tout commentaire approfondi de cette décision (109) et de la reconnaissance d'une volonté louable du Conseil d'État de rechercher un équilibre entre l'effectivité de cette garantie et une arme pour l'Administration, deux interrogations sont énonçables. La première concerne la décision en elle-même et la seconde concerne la portée de cette décision en droit administratif car, comme l'explique le rapporteur public sous l'arrêt de 2020, « cette problématique dépasse désormais le cercle restreint des fiscalistes » (110).

En premier lieu, cette application de la théorie de la fraude à la loi à l'opposabilité de la doctrine administrative est équivoque. En effet, le fait de restreindre l'application de l'abus aux montages artificiels est discutable

(106) CE, 28 oct. 2020, n° 428048, Charbit : Dr. fisc. 2020, n° 47, comm. 444.

(107) CE, 13 janv. 2017, n° 391196, SAS Ingram Micro : Lebon, p. 545 ; Dr. fisc. 2017, n° 15, comm. 254 – CE, 3 déc. 2018, n° 406617, Société Manpower France Holding : Lebon, p. 632 ; Dr. fisc. 2019, n° 4, comm. 132 – CE, 12 févr. 2020, n°s 421441 et 421444 : RJF 4/20, n° 372.

(108) V. Collet M., « Opposabilité de la doctrine et répression des abus de droit : quelle conciliation en cas de montage abusif ? », Dr. fisc. 2020, n° 47, Étude 441, § 2.

(109) Collet M., « Opposabilité de la doctrine et répression des abus de droit : quelle conciliation en cas de montage abusif ? », Dr. fisc. 2020, n° 47, Étude 441 ; Fouquet O., « Les nouveaux rapports entre la garantie contre les changements de doctrine (LPF, art. L. 80 A) et l'abus de droit : jurisprudence infléchie ou complétée ? », Dr. fisc. 2020, n° 45, act. 380 ; Deboissy F., « Opposabilité de la doctrine administrative et abus de droit : le montage artificiel emporte tout », Dr. fisc. 2020, n° 47, comm. 444 ; Austry S. et Dardour-Attali S., « Doctrine administrative et abus de droit : confirmations et innovations », FR 47/20, inf. 7.

(110) Merloz M.-G., concl. sous CE, 28 oct. 2020, n° 428048, Charbit : Dr. fisc. 2020, n° 47, comm. 444, § 1.

tant cette dernière expression n'est pas clairement définie et limite sa compréhension à une approche casuistique (111). Cette expression est empruntée au droit européen, mais la Cour de justice l'utilisait pour définir le champ du principe de fraude à la loi dans sa totalité (112). Aussi, il est délicat de comprendre quels seront les cas où l'abus de droit ne sera pas applicable par le fisc. En outre, dans ces derniers cas, le fisc sera donc libre de rectifier les situations fiscales des contribuables en contrôlant le respect des conditions de la doctrine administrative en cause ou en requalifiant les actes de droit privé des contribuables pour combattre cette apparence de légalité (113). Cependant, si ces moyens sont certes efficaces pour le fisc, ils n'accordent pas au contribuable certaines garanties de procédure comme le fait la procédure de l'abus de droit (114). En somme, si reconnaître l'abus de droit dans ce cas est dangereux pour la sécurité juridique du contribuable, il peut être un mal nécessaire pour le contribuable.

D'autre part, cette restriction de l'utilisation de la fraude à la loi est difficilement transposable au droit administratif. Pour cette matière, en l'absence de texte sur la question, le Conseil d'État devrait réitérer le même refus de principe à l'application de la fraude à la loi à la garantie de l'article L. 312-3 du CRPA et y organiser la même exception. Cependant, comment, en droit administratif, est-il possible de qualifier un acte d'un administré comme un montage artificiel ? Cette qualification est, pour l'instant, liée aux contentieux dans des domaines commerciaux ou financiers, où les éléments objectifs permettant de la prouver sont connus.

(111) « Eu égard aux effets radicaux attachés à la qualification de montage purement artificiel, vous pourriez être tentés de répondre à cette critique en consacrant, par voie prétorienne, une définition de cette notion. Cette voie nous paraît toutefois délicate à mettre en pratique. En la matière, tout est affaire d'espèce. Les contours d'une telle notion ne sont pas aisés à appréhender par une définition abstraite et générale. [...], Cette qualification nécessite, au contraire, d'apprécier *in concreto* la substance des opérations en cause, compte tenu des effets recherchés par les parties, à l'égard d'une disposition spécifique » : Merloz M.-G., concl. sous CE, 28 oct. 2020, n° 428048, Charbit : Dr. fisc. 2020, n° 47, comm. 444, § 7.

(112) CJCE, 21 févr. 2006, n° C-255/02, Halifax PLC, Leeds Permanent Development Services Ltd, County Wide Property Investments Ltd : RJF 5/06, n° 648, point 81 – CJCE, 12 sept. 2006, n° C-196/04, Cadbury Schweppes plc et Cadbury Schweppes Overseas Ltd : RJF 12/06, n° 1644, point 51.

(113) Plus exactement, différents pouvoirs sont à la disposition du fisc ; il s'agit du pouvoir de requalification (CE, 17 déc. 2010, n° 318048, Ministre du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique c/ SARL Concept Sport : Lebon, p. 513 ; Dr. fisc. 2011, n° 10, comm. 249) et de la théorie de l'apparence issue d'une jurisprudence de 1974 (CE, 20 févr. 1974, n° 83270, Lemarchand : Dr. fisc. 1974, n° 30, comm. 958).

(114) La procédure de l'abus de droit comporte différentes garanties comme la signature par un inspecteur principal ou la possibilité de saisir le Comité de l'abus de droit.

2. *Un refus en contradiction avec la « subjectivisation » du contentieux administratif*

Le refus d'appliquer totalement la théorie de l'abus de droit à l'opposabilité d'une doctrine administrative est dû à la peur du juge que la doctrine administrative revête les atours d'une norme classique. Mais l'extension de l'abus de droit peut n'être qu'un « adjuvant » au refus de principe de reconnaître une quelconque valeur à la doctrine administrative. En effet, cette exception pourrait s'inscrire dans un mouvement plus global de subjectivisation du contentieux administratif (115). Si, hélas, la qualité d'un acte est souvent confondue avec la question du recours, en droit administratif, cette approche permet de constater l'existence d'effets à ces actes malgré leur nature juridique. Par exemple, les circulaires, grâce à l'article L. 80 A du LPF et plus encore l'article L. 312-3 du CRPA, ont des effets juridiques au-delà de leur impérativité.

Or, à partir de sa « révolution copernicienne » (116) au sujet des actes de droit souple (117) et des rescrits (118), le Conseil d'État a consacré, en 2020, dans son arrêt *GISTI*, pour l'ensemble de la doctrine administrative, la possibilité de faire un recours pour excès de pouvoir si ces textes ont des effets notables sur les droits ou la situation des personnes (119). Si l'existence d'un recours ne crée pas une norme puisque le juge est saisi pour constater son illégalité, qui est évidente dans le cas de la doctrine administrative favorable, l'existence d'un recours montre que ce sont les effets de cet acte et son appréhension par les administrés qui comptent. L'exemple de la doctrine administrative fiscale est topique sur ce point. Le *Bulletin officiel des finances publiques (BOFiP)* est consulté et analysé par les agents, par les praticiens et même parfois par les contribuables comme étant la loi (120). La différence entre la loi fiscale et l'interprétation du fisc n'est plus visible. La généralisation d'une opposabilité de la doctrine administrative générale va entraîner le même changement d'appréciation par le lecteur de ces textes. Il y verra une norme, peu importe pour lui les qualifications et les subtilités (121). En effet,

(115) V. Girard A.-L., « L'article L. 312-3 du CRPA et le contentieux administratif », RDA 2020, n° 20, p. 219.

(116) Plessix B., *Droit administratif général*, 3^e éd., 2020, LexisNexis, § 743, p. 1010.

(117) CE, 21 mars 2016, n° 368082, Société Fairvesta et a. et Société Numericable : Lebon, p. 76 ; RFDA 2016, p. 497.

(118) CE, 2 déc. 2016, n^{os} 387613 à 397638, Ministre des Finances et des Comptes publics c/ Société Export Press : Lebon, p. 518 ; Dr. fisc. 2017, n° 8, comm. 172.

(119) CE, 17 juin 2020, n° 418142, *GISTI* : RFDA 2020, p. 801 ; Dr. adm. 2020, n° 10, p. 39.

(120) V. Debat O., « De la confiance envers la parole de l'administration fiscale », Dr. fisc. 2020, n° 29, Étude 310, § 9.

(121) V. Plessix B., *Droit administratif général*, *op. cit.*, p. 1011.

cette doctrine devient du droit sans l'être. Cette place de choix ne donne pas plus de valeur juridique, mais elle se fonde sur la confiance qu'a l'administré dans les services de l'État. N'était-ce pas là l'objectif de la loi *ESSoC* ? Ce statut de la doctrine administrative doit être reconnu par le juge, au bénéfice de l'administré pour ce qui concerne le recours pour excès de pouvoir ou au tort de celui-ci pour l'abus de droit.

Édouard COULON

*Doctorant en droit fiscal à l'Université de Paris 2 Panthéon-Assas
Attaché temporaire d'enseignement et de recherche (ATER)
à l'Université de Cergy*