

# Bulletin Contentieux fiscal

R i v i è r e  
AVOCATS ASSOCIÉS

Actualité législative, réglementaire et jurisprudentielle

## La doctrine administrative fiscale n'est pas la loi !

La doctrine fiscale n'est pas la loi et n'a pas de valeur réglementaire. Le Fisc ne peut donc pas fonder des redressements sur sa propre doctrine. L'hypothèse est pourtant fréquente, mais dans ce cas, le contribuable peut contester ces rehaussements devant le juge. A l'inverse, il existe une garantie pour le contribuable qui ne pourra être redressé s'il a appliqué la doctrine fiscale même si cette dernière ajoute à la loi.

### L'ADMINISTRATION FISCALE NE PEUT PAS REDRESSER LE CONTRIBUABLE EN SE FONDANT SUR SA DOCTRINE

#### Le principe de la légalité de l'impôt

Seul le législateur est compétent pour édicter les normes fiscales (article 34 de la Constitution) L'administration fiscale n'a donc ni pouvoir législatif ni pouvoir réglementaire. Dès lors, la doctrine administrative est dépourvue de toute autorité à l'égard des contribuables.

Néanmoins, la doctrine administrative est devenue si abondante qu'elle tend à devenir, en pratique, dans l'esprit des contribuables, une source du droit fiscal venant se substituer à la loi ou au règlement.

Aujourd'hui l'Administration fiscale n'hésite pas à fonder ses redressements sur sa propre doctrine en faisant fi de la loi.

Or, les rehaussements fondés sur une doctrine qui ajoute à la loi ou qui la contredit sont illégaux et doivent être systématiquement contestés par les contribuables qui obtiendront gain de cause devant le juge.

### LE CONTRIBUABLE PEUT OPPOSER A L'ADMINISTRATION SA PROPRE DOCTRINE

#### La garantie de l'article L. 80 A du LPF

Le mécanisme de garantie prévu à l'article L. 80 A du LPF permet au contribuable d'opposer à l'Administration sa propre doctrine fiscale, même si elle contredit la loi ou ajoute à la loi. Le contribuable en se fondant sur une telle doctrine est garanti de ne pas être redressé même si sur le seul fondement de la loi un tel rehaussement serait justifié.

Depuis le 12 septembre 2012, l'administration fiscale a mis en ligne une base documentaire unique dénommée « BOFIP-Impôts » regroupant l'ensemble de la doctrine fiscale opposable.

#### Illustrations récentes de sanction par le juge

**Sur l'application de la TVA sur marge** (TA Grenoble n°1403397, 14 nov 2016) : annulation d'un rehaussement fondé sur une doctrine qui ajoutait à la loi en subordonnant le régime de la TVA sur marge à une identité de qualification entre le bien acquis et celui revendu.

**Sur fait générateur de la réduction d'impôt Malraux** pour les dépenses versées à une ASL (TA Lyon n°1405462, 21 mars 2017) : annulation d'un rehaussement fondé sur une doctrine qui opérait une interprétation erronée de la loi.

**Sur le respect des engagements de locations prévus pour certains régimes fiscaux d'investissements immobiliers** (Malraux, Périssol, etc.) : annulation des redressements fondés sur la doctrine prévoyant qu'en cas de départ d'un locataire, le logement devait être impérativement reloué dans les douze mois dès lors que la loi ne prévoyait par un tel délai couperet (CAA Nancy n°11NC00159, 31 mai 2012).

#### Avis du Conseil d'Etat

Dans l'avis Monzani du 8 mars 2013, le Conseil d'Etat juge que l'annulation d'une doctrine administrative illégale pour excès de pouvoir n'a, au regard de la garantie de l'article L. 80 A du LPF offerte au contribuable, aucune portée rétroactive. Le contribuable peut donc se prévaloir de la doctrine annulée pour les impositions dont le fait générateur est antérieur à la décision d'annulation.

En revanche, le contribuable ne peut pas se prévaloir, pour l'avenir, d'une doctrine administrative annulée.

#### Définition de la doctrine administrative

C'est un ensemble de textes élaboré par l'Administration en vue de préciser sa position ou donner une interprétation des textes fiscaux, ou encore donner des consignes à ses agents.

#### Les conditions pour que le contribuable puisse se prévaloir de la doctrine administrative

Plusieurs conditions doivent être remplies :

- La doctrine administrative doit interpréter un texte fiscal ;
- Elle doit être régulièrement publiée (c'est-à-dire qu'elle doit figurer sur le site de BOFIP-Impôt) ;
- Elle doit être en vigueur au jour du fait générateur de l'imposition. (cf. [notre bulletin du 22/12/2016](#)) ;
- Elle doit être considérée de façon littérale.

#### Ont participé à ce bulletin :

Vianney Rivière  
Avocat associé

Marie-Bénédicte Rivière-Pain  
Avocat

Magali Dupuy  
Avocat

Myriam Guines  
Etudiante DJCE

Contact : mbp@riviereavocats.com