



MARIE-BÉNÉDICTE
PAIN



MAGALI DUPUY



PIERRE DARBO

BULLETIN CONTENTIEUX FISCAL

Le contribuable pourrait-il désormais commettre un abus de droit lorsqu'il applique la doctrine administrative ?

C'est ce qu'a jugé la cour administrative d'appel de Paris dans [un arrêt](#) en chambre plénière du 20 décembre 2018. Elle a décidé que **l'administration fiscale pouvait appliquer la procédure de l'abus de droit** de l'article [L.64 du LPF](#) à l'encontre d'un contribuable qui avait **fait une application littérale d'une instruction**, au motif qu'il aurait poursuivi un objectif exclusivement fiscal et méconnu les objectifs de la doctrine appliquée.

Par cette décision, la CAA de Paris vient directement remettre en cause une des garanties essentielles offertes au contribuable : l'opposabilité de la doctrine administrative, prévue par l'article [L.80 A du LPF](#).

UN ARRÊT REMETTANT EN CAUSE LA POSITION DU CONSEIL D'ÉTAT EN LA MATIÈRE

La garantie contre les changements de doctrine : une sécurité offerte au contribuable

L'abus de doctrine administrative désormais admis ?

Un arrêt contraire à l'analyse du Comité de l'abus de droit fiscal

L'article L.80 A du LPF permet de protéger le contribuable contre les changements de doctrine.

L'administration fiscale ne peut pas procéder à un rehaussement si le contribuable a fait application d'un texte fiscal selon l'interprétation donnée par la doctrine qu'elle publie.

Cette garantie est subordonnée à **l'application littérale de la doctrine administrative** : le contribuable ne peut interpréter cette doctrine par analogie, *a contrario* ou en recherchant les intentions de ses auteurs pour en apprécier la juste portée.

Par ailleurs, l'article L.64 du LPF dans sa branche de fraude à la loi permet de qualifier d'abus de droit, les actes qui recherchent « *le bénéfice d'une application littérale des textes ou de décisions à l'encontre des objectifs poursuivis pour leurs auteurs* » (**critère objectif**) qui ont recherché un but exclusivement fiscal (**critère subjectif**).

Le Conseil d'Etat avait reconnu dans une fameuse décision d'assemblée de 1998 qu'un contribuable qui s'est **conformé à la doctrine administrative** ne peut se voir reprocher par l'administration fiscale, sur le terrain de l'abus de droit, d'avoir outrepassé la portée des dispositions dérogatoires prévues dans cette doctrine (avis CE 8 avril 1998, n°192539).

En résumé, **l'abus de droit ne peut être invoqué par l'administration fiscale pour faire échec à la garantie de l'article L. 80 A du LPF.**

La CAA de Paris dans l'arrêt du 20 décembre 2018 a retenu une **position contraire**. Elle a considéré que l'instruction appliquée par le contribuable « *comporte des dispositions impératives* » **et constitue une décision au sens de l'article L.64 du LPF qui permet l'application de la procédure de l'abus de droit.**

Surtout, elle précise que le contribuable, en ayant recours à un montage artificiel, **doit être regardé comme méconnaissant l'objectif de l'auteur de l'instruction** ; le critère objectif de l'abus de droit est donc rempli.

Dans trois affaires (n°2015-07, n°2015-08 et 2015-09 du 6 novembre 2015), celui-ci avait décidé que l'administration fiscale n'était pas fondée à appliquer la procédure de l'abus de droit envers un contribuable qui s'était dûment prévalu d'une instruction fiscale, qui ajoutait à la loi.

Le Comité considère que les **objectifs poursuivis par les auteurs de l'instruction ne peuvent être pris en compte**, ce qui empêche ainsi l'application de la procédure de l'abus de droit.

Il fait donc application du principe selon lequel « la doctrine administrative n'a aucun esprit » justifiant **qu'un contribuable qui applique fidèlement cette doctrine ne puisse faire l'objet d'un redressement.**

L'administration ne s'était pas rangée à l'avis du comité.

L'IMPACT DE CET ARRÊT SUR LA SÉCURITÉ JURIDIQUE DU CONTRIBUABLE

L'esprit de la doctrine n'existe pas !

Vers un travail d'analyse de l'intention de l'auteur de la doctrine ?

Grâce au recours à la notion de montage artificiel, le Conseil d'Etat s'exonère délibérément de se prononcer sur l'intention de l'auteur de la doctrine.

Pourtant, le principe consacré est que **la doctrine « n'a pas d'esprit »**, et que le contribuable ne peut faire prévaloir l'esprit de celle-ci sur sa lettre.

Réciproquement, il doit légitimement pouvoir prendre au pied de la lettre les dispositions y figurant, **sans devoir s'interroger sur les intentions de ses auteurs.**

Permettre l'application de l'abus de droit pour faire obstacle à l'application d'une doctrine autorise ainsi l'administration à invoquer l'esprit de la doctrine alors même que cela est interdit au contribuable !

Tant que la solution n'est pas infirmée par le Conseil d'Etat, le contribuable devra donc faire preuve de **prudence** lors de l'application d'une doctrine administrative.

Lorsqu'une telle doctrine comporte des **dispositions plus favorables, qui ajoutent à la loi**, il faudra s'assurer qu'il ne pourra lui être reproché le recours à un montage artificiel méconnaissant l'objectif de son auteur.

Ont participé à ce bulletin

Marie-Bénédicte Pain, avocat

Magali Dupuy, avocat

Pierre Darbo, avocat